Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio

VERSIÓN ABREVIADA

Instituto de Estudios Fiscales

OCDE

JULIO 2010

Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio

VERSIÓN ABREVIADA
22 DE JULIO DE 2010

Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE





ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS

La OCDE es un foro único en el que las Administraciones trabajan conjuntamente con el fin de afrontar los retos económicos, sociales y medioambientales de la globalización. La OCDE también constituye la vanguardia de los esfuerzos realizados para comprender los avances y ayudar a las Administraciones a responder ante las nuevas áreas de interés como la regulación de las sociedades, la economía de la información y los retos de una población que envejece. La Organización proporciona un marco en el que las Administraciones pueden comparar sus experiencias políticas, buscar respuestas a problemas comunes, identificar las prácticas correctas y trabajar en la coordinación de las políticas nacionales e internacionales.

Los Estados miembros de la OCDE son: Alemania, Australia, Austria, Bélgica, Canadá, Chile, Corea, Dinamarca, Eslovenia, España, Estados Unidos, Finlandia, Francia, Grecia, Hungría, Irlanda, Islandia, Italia, Japón, Luxemburgo, México, Noruega, Nueva Zelandia, Países Bajos, Polonia, Portugal, Reino Unido, República Checa, República Eslovaca, Suecia, Suiza y Turquía. La Comisión Europea participa en los trabajos de la OCDE.

Ediciones OCDE difunde los resultados de las recopilaciones estadísticas de la Organización y las investigaciones en materia económica, social y medioambiental, así como las convenciones, pautas y normalizaciones acordadas por sus miembros.

Obra publicada originariamente por la OCDE en inglés y francés con los títulos:
Model Tax Convention on Income and on Capital
Condensed version
Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune
Version abrégée
©2010, Organisation for Economic Co-operation and Development (OCDE), Paris
ISBN: 978-92-64-08948-8

©2011 Instituto de Estudios Fiscales (IEF) para edición española.
Obra publicada por acuerdo de la OCDE, París. El Instituto de Estudios Fiscales (IEF) es responsable de la calidad de la edición española y de su coherencia con el texto original. En caso de discrepancias prevalecerá la edición en lengua inglesa.
ISBN: 978-84-8008-333-1 NIPO: 602-11-001-6
D.L.:---------- Printed by Publidisa

Traducción al español patrocinada por la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos en el marco del convenio de colaboración con la OCDE.
Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid. España.

Fe de erratas a las publicaciones de la OCDE accesibles en línea: www.oecd.org/publishing/corrigenda.

© OCDE 2010

Puede copiar, descargarse o imprimir los contenidos de OCDE para su propio uso, y puede incluir extractos de las publicaciones, bases de datos y productos multimedia de la OCDE en sus propios documentos, presentaciones, blogs, cibersitios y materiales didácticos, siempre que incluya el debido reconocimiento a la OCDE como fuente y la cite como propietaria de los derechos de autor. Las solicitudes para su uso comercial o relativas a los derechos sobre su traducción deben remitirse a rights@oecd.org. Puede obtenerse permiso para fotocopiar parcialmente este material con el fin de darle un uso público o comercial a través del *Copyright Clearance Center (CCC)* en info@copyright.com o del *Centre français d'exploitation du droit de copie* (CFC) en contact@cfcopies.com

INFORMACIÓN SOBRE LA TRADUCCIÓN AL ESPAÑOL DE ESTA PUBLICACIÓN

Con ocasión de la traducción al español de la actualización de 2005 del Modelo se realizó una labor más profunda en el conjunto de la publicación, que básicamente consistió en dos líneas de trabajo:

- Por un lado, D. Fernando Velayos, responsable del conjunto de la tarea, revisó el contenido de la traducción, para detectar los errores técnico-tributarios de traducción arrastrados de ediciones anteriores.
- Por otro lado, se contrastó la validez panhispana de los términos y expresiones del español utilizados en la obra y se trató de buscar una terminología común al conjunto de los países hispanohablantes y una traducción comúnmente aceptada de términos o expresiones originariamente acuñados en inglés, sin una traducción consolidada en español.

Este segundo trabajo de "homogeneización lingüística" fue fruto del esfuerzo desinteresado de colaboración con D. Fernando Velayos de un selecto grupo de tributaristas hispanohablantes de distintas procedencias geográficas. Estas personas eran: D. Juan Pablo Barzola (Argentina), Dª Ángela Grossheim (Perú), D. Armando Lara (México) y D. Adrián Torrealba (Costa Rica). Adicionalmente, D. Alberto Barreix (Banco Interamericano de Desarrollo) y D. Javier González Carcedo (OCDE) contribuyeron a darle consistencia lingüística y tributaria al trabajo. Cuando fue conveniente, se tuvieron en cuenta además algunas recomendaciones del Diccionario panhispánico de dudas, de la Real Academia Española y de la Asociación de Academias de la Lengua Española, en su edición de 2005.

El resultado fue un texto técnicamente fiable y que utiliza un español más universal. La vocación de la versión española 2005 del Modelo de Convenio tributario de la OCDE fue la de homogeneizar la terminología en materia de tributación internacional en lengua española.

Tras la traducción de la versión de 2008 (no editada) que siguió dicha línea de homogeneización lingüística, y tomando como base ese texto, se ha procedido ahora a la traducción de la actualización de 2010 que ha afectado básicamente al artículo 7 (Beneficios empresariales) y sus Comentarios, así como a los Comentarios a los artículos 1 (Personas comprendidas), 12 (Regalías),13 (Ganancias de capital),15 (Renta del trabajo dependiente) 17 (Artistas y deportistas), 21 (Otras rentas), 22 (Patrimonio), 25 (Procedimiento amistoso) y 26 (Intercambio de información), entre otros, así como al apartado dedicado a las Posiciones de economías no integradas en la OCDE respecto del Modelo de Convenio tributario. Paralelamente, con la intención de mantener el texto en permanente actualización y ajuste terminológico, se han revisado algunas expresiones aparecidas en la edición española de 2005 que, aunque de uso común, traslucían estructuras tomadas del francés o del inglés. En esta ocasión se ha optado asimismo por sustituir el término “utilidades” que figuraba en las dos versiones anteriores por la palabra “beneficios”, dado que la constatación de la práctica habitual seguida por los países hispanohablantes así lo aconsejaba. Según los datos recabados hasta septiembre de 2010, tanto en los Convenios para evitar la doble imposición firmados con España, como en los suscritos entre sí, prácticamente todos los países hispanohablantes utilizan el vocablo “beneficios”, mientras que “utilidades” presenta un uso más localizado. Dª Teresa Brea ha llevado a cabo la traducción de esta versión de 2010.

PRÓLOGO

Esta es la octava edición de la versión abreviada de la publicación titulada “Modelo de Convenio tributario sobre la renta y el patrimonio” publicada por primera vez en 1992 en un formato de hojas cambiables, actualizada periódicamente desde entonces.

Esta versión abreviada incluye el texto del Modelo de Convenio tributario tal como podía leerse el 22 de julio de 2010 después de la adopción, por el Consejo de la OCDE, de la octava actualización. Las notas históricas incluidas en el volumen I de la versión íntegra, así como la lista detallada de los convenios tributarios concluidos entre los países miembros de la OCDE y los informes de base que se incluyen en el volumen II de la versión íntegra no se reproducen en esta versión.

Índice

Introducción 7

Modelo de Convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio 17

Comentarios a los artículos del Convenio modelo 43
Comentarios al artículo 1 45
Comentarios al artículo 2 78
Comentarios al artículo 3 81
Comentarios al artículo 4 86
Comentarios al artículo 5 95
Comentarios al artículo 6 132
Comentarios al artículo 7 134
Comentarios al artículo 8 181
Comentarios al artículo 9 188
Comentarios al artículo 10 193
Comentarios al artículo 11 213
Comentarios al artículo 12 227
Comentarios al artículo 13 246
[Comentarios al artículo 14 – Suprimidos] 258
Comentarios al artículo 15 259
Comentarios al artículo 16 278
Comentarios al artículo 17 280
Comentarios al artículo 18 286
Comentarios al artículo 19 305
Comentarios al artículo 20 310
Comentarios al artículo 21 311
Comentarios al artículo 22 315
Comentarios a los artículos 23A y 23B 318
Comentarios al artículo 24 345
Comentarios al artículo 25 367
Comentarios al artículo 26 411
Comentarios al artículo 27 426
Comentarios al artículo 28 435
Comentarios al artículo 29 437
Comentarios a los artículos 30 y 31 438

Posiciones de países no miembros ante el Modelo de Convenio tributario de la OCDE 439

Anexo – Recomendación del Consejo de la OCDE relativo al Modelo de Convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio 479

INTRODUCCIÓN

1. De forma general, la doble imposición jurídica internacional puede definirse como resultado de la aplicación de impuestos similares, en dos (o más) Estados, a un mismo contribuyente respecto de la misma materia imponible y por el mismo período de tiempo. Son tan conocidos los perjudiciales efectos de tal situación para el desarrollo de los intercambios de bienes y servicios y los movimientos de capitales, tecnologías y personas que apenas resulta necesario insistir en la importancia que tiene la eliminación del obstáculo que la doble imposición supone para la expansión de las relaciones económicas entre los distintos países.

2. Los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos vienen reconociendo desde hace décadas la conveniencia de aclarar, normalizar y garantizar la situación fiscal de los contribuyentes que efectúen operaciones comerciales, industriales, financieras o de otra naturaleza en otros países mediante la aplicación, por todos ellos, de soluciones comunes en idénticos supuestos de doble imposición.

3. Este es el objeto principal del Modelo de Convenio tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, que ofrece los medios para resolver, sobre una base uniforme, los problemas que se plantean con mayor frecuencia en el campo de la doble imposición jurídica. Conforme a las recomendaciones del Consejo de la OCDE[1], cuando los países miembros firmen nuevos Convenios bilaterales o revisen los existentes, deberán ajustarse a este Convenio Modelo, tal como lo interpretan los Comentarios al mismo y teniendo en cuenta las reservas que comprende. Además, cuando sus autoridades fiscales apliquen e interpreten las disposiciones de los respectivos convenios tributarios bilaterales basados en el Convenio Modelo, deberían seguir dichos Comentarios, tal como resulten de sus modificaciones periódicas, y sujetos a sus respectivas observaciones.

A. Antecedentes históricos

4. Cuando el Consejo de la Organización Europea de Cooperación Económica (OECE) adoptó su primera Recomendación relativa a la doble imposición, el 25 de febrero de 1955, ya se habían conseguido determinados logros en la tarea de eliminar la doble imposición por medio de convenios bilaterales o de medidas unilaterales. En aquella fecha el número de convenios bilaterales de carácter general firmados entre los países que actualmente son miembros de la OCDE se elevaba a 70. Esto se debió, en gran medida, a los trabajos comenzados por la Sociedad de Naciones en 1921. Dichas actuaciones condujeron al establecimiento, en 1928, del primer modelo de convenio bilateral que finalmente condujo al establecimiento de los Modelos de Convenio de México (1943) y de Londres (1946), en cuyos principios se inspiraron, de una u otra forma, los numerosos convenios bilaterales concluidos o revisados durante la década siguiente. Sin embargo, ninguno de estos Modelos recibió una aceptación completa y unánime. Por otro lado, presentaban importantes divergencias y ciertas lagunas respecto de algunas cuestiones esenciales.

[1] Véase el Anexo

5. La creciente interdependencia económica y la cooperación entre los países miembros de la OECE en el período de la posguerra mostraron, cada vez con más claridad, la importancia de las medidas para evitar la doble imposición internacional. Se reconoció la necesidad de extender la red de convenios bilaterales a todos los países miembros de la OECE, y subsiguientemente de la OCDE, algunos de los cuales habían concluido hasta entonces muy pocos o ningún convenio. Al mismo tiempo se ponía de manifiesto, cada vez con mayor nitidez, la conveniencia de armonizar estos convenios de acuerdo con principios, definiciones, reglas y métodos uniformes, y de alcanzar un acuerdo sobre una interpretación común.

6. Ante esta nueva situación, el Comité Fiscal inició sus trabajos en 1956 con el propósito de establecer un Proyecto de Convenio que resolviera eficazmente los problemas de doble imposición entre los países miembros de la OCDE y que fuera aceptable para todos ellos. Desde 1958 a 1961 el Comité Fiscal preparó cuatro Informes previos antes de someter en 1963 su Informe final, titulado "*Proyecto de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio*"[1]. El 30 de julio de 1963 el Consejo de la OCDE adoptó una Recomendación sobre la eliminación de la doble imposición y exhortó a los Gobiernos de los países miembros para que siguieran el Proyecto de Convenio cuando concluyeran o revisaran entre ellos convenios bilaterales.

7. El Comité Fiscal de la OCDE había previsto, al presentar su Informe en 1963, la posibilidad de que el Proyecto de Convenio fuera revisado en un momento posterior tras nuevos estudios. Dicha revisión era además necesaria para valorar la experiencia adquirida por los países miembros en la negociación y aplicación de convenios bilaterales, los cambios en los sistemas fiscales de los países miembros, el aumento de las relaciones fiscales internacionales y el desarrollo de nuevos sectores de actividad empresarial, así como la aparición de nuevas y complejas formas de organización empresarial a nivel internacional. Por todas esas razones, el Comité Fiscal primero y, a partir de 1971, el Comité de Asuntos Fiscales, su sucesor, abordó la revisión del Proyecto de Convenio de 1963 y de los Comentarios al mismo. Ello condujo a la publicación en 1977 del nuevo Convenio Modelo y Comentarios[2].

8. Los factores que motivaron la revisión del Proyecto de Convenio de 1963 han continuado ejerciendo su influencia y, en muchos aspectos, la presión para actualizar y adaptar el Convenio Modelo a unas condiciones económicas cambiantes se acentuó. Se desarrollaron nuevas tecnologías y, al mismo tiempo, se produjeron cambios fundamentales en el modo de realizarse las operaciones transfronterizas. Los métodos de elusión y de evasión fiscal• se hicieron más sofisticados. El proceso de globalización y liberalización de las economías de la OCDE también se aceleró en los años 80. Consecuentemente, el Comité de Asuntos Fiscales –y, en particular, su Grupo de Trabajo nº1– continuaron examinando, a partir de 1977, diversas cuestiones directa o indirectamente relacionadas con el Convenio Modelo de 1977 como parte de su programa

[1] *Draft Double Taxation Convention on Income and Capital*, OECD, Paris, 1963.

[2] *Model Double Taxation Convention on Income and on Capital*, OECD, Paris, 1977.

• *N. del T.: Para traducir "tax avoidance and evasion" se ha optado por "elusión y evasión fiscales", entendiendo que la evasión fiscal implica una defraudación, en lugar de seguir la versión francesa "évasion et fraude fiscales".*

 © OCDE

de trabajo. Este trabajo dio lugar a diversos informes, algunos de los cuales recomendaban modificaciones del Convenio Modelo y sus Comentarios[1].

9. En 1991, reconociendo que la revisión del Convenio Modelo y los Comentarios se había convertido en un proceso continuo, el Comité de Asuntos Fiscales adoptó el concepto de un Convenio Modelo "dinámico" que permite actualizaciones y modificaciones periódicas y puntuales, sin esperar a una revisión completa. Consecuentemente, se decidió publicar una versión revisada del Convenio Modelo que tuviera en cuenta el trabajo realizado desde 1977 incorporando muchas de las recomendaciones recogidas en los informes mencionados más arriba.

10. Debido a la extensión de la influencia del Convenio Modelo más allá de las fronteras de los países miembros de la OCDE, el Comité decidió asimismo abrir el proceso de revisión para beneficiarse de las aportaciones de países no miembros, otras organizaciones internacionales y otras partes interesadas. Se consideró que tales contribuciones externas asistirían al Comité de Asuntos Fiscales en su tarea continuada de actualización del Convenio Modelo para adaptarlo a los cambios de las normas y principios internacionales.

11. Ello condujo a la publicación, en 1992, del Convenio Modelo en formato de hojas cambiables. A diferencia del Proyecto de Convenio de 1963 y del Convenio Modelo de 1977, el Modelo revisado no representaba la culminación de una revisión general sino más bien el primer paso de un proceso continuo de revisión, con actualizaciones periódicas que permitieran garantizar que el Convenio Modelo continuase reflejando con precisión los puntos de vista de los países miembros en cada momento.

11.1 En 1997, con motivo de una de tales actualizaciones, se incluyeron en un segundo volumen las posiciones de cierto número de países no miembros en reconocimiento de la creciente influencia del Convenio Modelo fuera del ámbito de la OCDE (véanse los párrafos posteriores). Se incluyeron además reediciones de informes anteriores del Comité que habían dado lugar a modificaciones del Convenio Modelo.

B. Influencia del Modelo de Convenio de la OCDE

12. Desde 1963 el Convenio Modelo de la OCDE ha tenido una gran repercusión en la negociación, aplicación e interpretación de los convenios tributarios.

13. En primer lugar, los países miembros de la OCDE han seguido en gran medida el Convenio Modelo al concluir o revisar convenios bilaterales. El progreso alcanzado en la eliminación de la doble imposición entre los países miembros puede medirse por el creciente número de convenios concluidos y revisados desde 1957 siguiendo las Recomendaciones del Consejo de la OCDE. Pero la importancia del Convenio Modelo ha de evaluarse, no sólo por el número de convenios concluidos entre países miembros[2], sino también por el hecho de que, conforme a las Recomendaciones del Consejo de la OCDE, tales convenios adoptan la estructura y, en la mayoría de los casos, las principales

[1] Algunos de esos informes fueron publicados y figuran en el volumen II de la versión presentada en carpeta de hojas cambiables del Modelo de Convenio tributario de la OCDE.

[2] La lista de esos convenios figura en el apéndice I, volumen II, de la versión del Modelo de Convenio tributario de la OCDE presentada en carpeta de hojas cambiables.

disposiciones del Convenio Modelo. La existencia del Convenio Modelo ha facilitado las negociaciones bilaterales entre los países miembros de la OCDE y ha hecho posible la deseable armonización de sus convenios bilaterales en beneficio de los contribuyentes y de las administraciones nacionales.

14. En segundo lugar, el impacto del Convenio Modelo se ha extendido más allá del ámbito de la OCDE. Se ha utilizado como documento básico de referencia en las negociaciones entre países miembros y no miembros e incluso entre países no miembros, así como en los trabajos de otras organizaciones internacionales mundiales o regionales en el ámbito de la doble imposición y problemas conexos. En particular se ha utilizado como base para la redacción original y posteriores revisiones del Modelo de Convenio de las Naciones Unidas de doble imposición entre países desarrollados y países en desarrollo[1], que reproduce una parte importante de las disposiciones y los Comentarios del Convenio Modelo de la OCDE. En 1997, en reconocimiento de la creciente influencia del Convenio Modelo en los países no miembros, se acordó incorporar al Convenio Modelo las posiciones de algunos de dichos países sobre sus disposiciones y Comentarios.

15. En tercer lugar, el reconocimiento mundial de las disposiciones del Convenio Modelo y su incorporación a la mayoría de los convenios bilaterales han contribuido a convertir los Comentarios a las disposiciones del Convenio Modelo en una guía ampliamente aceptada para la interpretación y aplicación de las disposiciones de los convenios bilaterales existentes. Esto ha facilitado la interpretación y la aplicación uniforme de los convenios bilaterales. A medida que la red de convenios tributarios continúa ampliándose, se incrementa la importancia de tal guía generalmente aceptada.

C. Presentación del Convenio Modelo

Título del Convenio Modelo

16. Tanto en el Proyecto de Convenio de 1963 como en el Convenio Modelo de 1977, el título del Convenio Modelo incluía una referencia a la eliminación de la doble imposición. Posteriormente se decidió utilizar un título más corto que no incluye esa referencia en virtud de que el Convenio Modelo no trata exclusivamente de la eliminación de la doble imposición, sino que también contempla otros aspectos tales como la prevención de la evasión fiscal y la no discriminación. El cambio se ha reflejado en la cubierta de esta publicación así como en el propio Convenio Modelo. Sin embargo, se entiende que la práctica de muchos países miembros continúa siendo la de incluir en el título una referencia a la eliminación de la doble imposición o a la eliminación de la doble imposición y la prevención de la evasión fiscal.

Líneas maestras del Convenio Modelo

17. El Convenio Modelo describe, en primer lugar, su ámbito de aplicación (capítulo I) y define algunos términos y expresiones (capítulo II). La parte principal consiste en los

[1] Convenio Modelo de las Naciones Unidas de doble imposición entre países desarrollados y países en desarrollo *(United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed an Developing Countries, United Nations Publications, New York)*. Publicaciones de las Naciones Unidas. Nueva York), 1980 1ª edición y 2001 2ª edición.

capítulos III al V, que establecen en qué medida cada uno de los dos Estados contratantes puede gravar la renta y el patrimonio y cómo ha de eliminarse la doble imposición jurídica internacional. Siguen las Disposiciones Especiales (capítulo VI) y las Disposiciones Finales (entrada en vigor y denuncia, capítulo VII).

Ámbito de aplicación y definiciones

18. El Convenio se aplica a todas las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes (artículo 1). Trata de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, que se describen con carácter general en el artículo 2. En el capítulo II se definen algunos términos y expresiones utilizados en más de un artículo del Convenio. Otros términos, tales como "dividendos", "intereses", "regalías" y "propiedad inmobiliaria", se definen en los artículos que tratan estas materias.

Imposición de la renta y del patrimonio

19. Para eliminar la doble imposición, el Convenio establece dos clases de reglas. En primer lugar, los artículos 6 a 21 determinan los respectivos derechos de imposición del Estado de la fuente o situación y del Estado de residencia respecto de las diferentes categorías de renta, y el artículo 22 hace lo mismo en relación con el patrimonio. Para determinados elementos de renta y de patrimonio se atribuye un derecho exclusivo de imposición a uno de los Estados contratantes. El otro Estado contratante no puede gravar dichas categorías, evitándose de esta manera la doble imposición. En general, este derecho exclusivo de imposición se otorga al Estado de residencia. En el caso de otros elementos de renta y de patrimonio, el derecho de imposición no es exclusivo. En lo que se refiere a dos tipos de renta (dividendos e intereses), si bien ambos Estados tienen derecho de imposición, se limita la cuantía del impuesto exigible por el Estado de la fuente. En segundo lugar, en la medida en que tales disposiciones confieren al Estado de la fuente o situación un derecho de imposición, ya sea pleno o limitado, el Estado de residencia deberá permitir una desgravación con el fin de evitar la doble imposición; esta es la finalidad de los artículos 23A) y 23B). El Convenio deja a los Estados contratantes la elección entre dos métodos de desgravación, el de exención y el de imputación o crédito.

20. Las rentas y el patrimonio pueden clasificarse en tres categorías según el régimen aplicable en el Estado de la fuente o situación:

- rentas y elementos patrimoniales que pueden gravarse sin ninguna limitación en el Estado de la fuente o situación,
- rentas que pueden someterse a una imposición limitada en el Estado de la fuente, y
- rentas y elementos patrimoniales que no pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente o situación.

21. Las categorías de renta y patrimonio que pueden gravarse sin ninguna limitación en el Estado de la fuente o situación son las siguientes:

- rentas de la propiedad inmobiliaria situada en dicho Estado (incluyendo las rentas de explotaciones agrícolas y forestales), ganancias de capital derivadas de la enajenación de dicha propiedad y patrimonio que representa (artículo 6 y apartado 1 de los artículos 13 y 22);

- beneficios de los establecimientos permanentes situados en dicho Estado, ganancias de capital derivadas de la enajenación de un establecimiento permanente y patrimonio representado por la propiedad mobiliaria que forme parte del activo de dicho establecimiento permanente (artículo 7, y apartado 2 de los artículos 13 y 22); se hace una excepción, sin embargo, si el establecimiento permanente se dedica al transporte marítimo internacional, el transporte por aguas interiores o el transporte aéreo internacional (véase el párrafo 23 siguiente);
- rentas de las actividades de artistas y deportistas realizadas en dicho Estado, independientemente de que tales rentas se atribuyan al artista o deportista o a otra persona (artículo 17);
- remuneraciones en calidad de consejero• pagadas por una sociedad residente en dicho Estado (artículo 16);
- remuneraciones por razón de un trabajo dependiente en el sector privado realizado en dicho Estado, salvo cuando el empleado permanezca allí durante un período que no exceda de ciento ochenta y tres días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el período impositivo relevante y se cumplan ciertas condiciones; y remuneraciones de un trabajo dependiente a bordo de un buque o aeronave explotado en el tráfico internacional, o a bordo de una embarcación, si la sede de dirección efectiva de la empresa está situada en dicho Estado (artículo 15);
- remuneraciones y pensiones pagadas por razón de un trabajo dependiente en el sector público, bajo ciertas condiciones (artículo 19).

22. Las siguientes categorías de renta pueden someterse a una imposición limitada en el Estado de la fuente:

- dividendos: siempre que la participación que genera los dividendos no esté efectivamente vinculada a un establecimiento permanente o a una base fija situados en el Estado de la fuente, ese Estado debe limitar su gravamen al 5 por 100 del importe bruto de los dividendos cuando el beneficiario efectivo sea una sociedad que posea directamente al menos el 25 por 100 del capital de la sociedad que paga los dividendos, y al 15 por 100 de su importe bruto en otros casos (artículo 10);
- intereses: en las mismas condiciones que para los dividendos, el Estado de la fuente debe limitar su gravamen al 10 por 100 del importe bruto de los intereses, salvo en el caso de intereses que excedan del importe normal (artículo 11).

23. Los restantes elementos de renta o de patrimonio no pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente o situación; como regla general, sólo se someten a imposición en el Estado de residencia del contribuyente. Esto es válido, por ejemplo, para las regalías (artículo 12), las ganancias derivadas de la enajenación de acciones y otros valores mobiliarios (apartado 5 del artículo 13), las pensiones del sector privado (artículo 18), las cantidades percibidas por un estudiante para sus estudios o capacitación (artículo 20) y el patrimonio representado por acciones u otros valores mobiliarios (apartado 4 del artículo 22). Los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en el tráfico internacional, o de embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores, las

• *N. del T.: En Argentina y Uruguay: "honorarios de directores".*

 © OCDE

ganancias derivadas de la enajenación de dichos buques, embarcaciones o aeronaves y el patrimonio representado por dichos buques, embarcaciones o aeronaves, sólo pueden someterse a imposición en el Estado en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa (artículo 8 y apartado 3 de los artículos 13 y 22). Los beneficios empresariales no imputables a un establecimiento permanente en el Estado de la fuente sólo pueden someterse a imposición en el Estado de residencia (apartado 1 del artículo 7).

24. Si un contribuyente residente de un Estado contratante obtiene rentas de fuentes situadas en el otro Estado contratante o posee elementos patrimoniales situados en ese otro Estado que, de acuerdo con el Convenio, sólo pueden someterse a imposición en el Estado de residencia, no se plantea un problema de doble imposición, ya que el Estado de la fuente o situación deberá renunciar al gravamen de dichas rentas o patrimonio.

25. Si, por el contrario, de acuerdo con el Convenio, las rentas o elementos patrimoniales pueden someterse a imposición, de forma limitada o ilimitada, en el Estado de la fuente o situación, el Estado de residencia estará obligado a eliminar la doble imposición mediante uno de los siguientes métodos:

- método de exención: las rentas o los elementos patrimoniales que pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente o situación están exentos en el Estado de residencia, pero pueden ser tomados en consideración para determinar la tasa impositiva aplicable a las demás rentas o elementos patrimoniales del contribuyente;
- método de imputación o de crédito: las rentas o elementos patrimoniales que pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente o situación también se someten a gravamen en el Estado de residencia, pero el impuesto soportado en el Estado de la fuente o situación se deducirá del impuesto aplicado por el Estado de residencia respecto de tales rentas o elementos patrimoniales.

Disposiciones especiales

26. El Convenio contiene varias disposiciones especiales. Dichas disposiciones se refieren a:

- la eliminación de la discriminación tributaria en determinadas circunstancias (artículo 24);
- el establecimiento de un procedimiento amistoso para eliminar la doble imposición y resolver conflictos de interpretación del Convenio (artículo 25);
- el intercambio de información entre las autoridades fiscales de los Estados contratantes (artículo 26);
- la asistencia mutua de los Estados contratantes en la recaudación de sus respectivos impuestos (artículo 27);
- el tratamiento fiscal de los miembros de representaciones diplomáticas y oficinas consulares con arreglo al derecho internacional (artículo 28); y
- la extensión territorial del Convenio (artículo 29).

Observaciones generales al Convenio Modelo

27. El Convenio Modelo trata, cuando ello es posible, de establecer una regla única para cada caso. Sobre ciertos puntos, sin embargo, se ha estimado necesario permitir cierta flexibilidad, compatible con la aplicación eficiente del Modelo de Convenio. Se ha permitido a los países miembros cierta libertad, por ejemplo, en lo que respecta a la fijación de las tasas de imposición en la fuente de los dividendos e intereses y la elección del método para eliminar la doble imposición. Además, los Comentarios contienen cláusulas alternativas o adicionales para algunos supuestos.

Comentarios a los artículos

28. Para cada uno de los artículos del Convenio se formulan Comentarios detallados con el fin de ilustrar o interpretar sus disposiciones.

29. Dado que los Comentarios han sido redactados y acordados por expertos que representan, en el seno del Comité de Asuntos Fiscales, a los Gobiernos de los países miembros, tienen una particular importancia para el desarrollo del derecho fiscal internacional. Si bien los Comentarios no están destinados en modo alguno a figurar como anexos a los convenios que se firmen por los países miembros que, a diferencia del Modelo, son los únicos que constituyen instrumentos jurídicos vinculantes de carácter internacional, pueden, no obstante, ser de gran ayuda en la aplicación e interpretación de los convenios y, en particular, en la resolución de controversias.

29.1 Las Administraciones tributarias de los países miembros consultan regularmente los Comentarios para interpretar los convenios tributarios bilaterales. Dichos Comentarios son útiles tanto para decidir los detalles de los temas del día a día como para resolver cuestiones de mayor envergadura relativas a las políticas y objetivos que subyacen en las diversas disposiciones. Las Administraciones tributarias conceden una gran importancia a las directrices dadas en los Comentarios.

29.2 De forma similar, los contribuyentes utilizan ampliamente los Comentarios en el ejercicio de sus actividades y en la planificación de sus operaciones e inversiones empresariales. Los Comentarios tienen especial importancia en los países que carecen de un procedimiento que permita a la Administración tributaria responder a consultas tributarias, ya que dichos Comentarios pueden llegar a constituir en este caso la única fuente disponible de interpretación.

29.3 Los tribunales han de prestar cada vez más atención a los convenios tributarios bilaterales y utilizar cada vez más los Comentarios para emitir sus fallos. La información recogida por el Comité de Asuntos Fiscales demuestra que se ha hecho referencia a los Comentarios en las sentencias de los tribunales de la mayoría de los países miembros. Los Comentarios han sido ampliamente citados y analizados en muchos fallos y han desempeñado un papel clave en las deliberaciones de los jueces. El Comité espera que esta tendencia prosiga ya que la red de convenios tributarios continua creciendo y los Comentarios adquieren una aceptación aún mayor como fuente importante de referencia.

30. En algunos casos, se han incorporado observaciones a los Comentarios a petición de países miembros que no han podido adherirse a la interpretación dada en los Comentarios al artículo correspondiente. Estas observaciones no suponen, por lo tanto, desacuerdo con

 © OCDE

el texto del Convenio, si bien proporcionan una indicación útil en cuanto a la forma en que dichos países aplican las disposiciones del artículo de que se trate. Como dichas observaciones se refieren a las interpretaciones de los artículos contenidas en los Comentarios, no es necesaria pues ninguna otra observación que indique el deseo de un país de alterar la redacción de una disposición adicional o alternativa, disposición que los propios comentarios permiten incluir a los países en sus convenios bilaterales.

Reservas de determinados países a algunas disposiciones del Convenio

31. Aun cuando todos los países miembros están de acuerdo con sus objetivos y disposiciones esenciales, casi todos han formulado reservas en relación con algunas disposiciones del Convenio que figuran en los Comentarios a los correspondientes artículos. Los países no han necesitado formular reservas indicando su intención de utilizar las disposiciones suplementarias o alternativas que, según los Comentarios, pueden incluirse en los convenios bilaterales o de modificar la redacción de una disposición del Modelo para confirmar o incorporar una interpretación de esa disposición propuesta por los Comentarios. Ha de entenderse que, en la medida en que ciertos países miembros han formulado reservas, los demás países miembros conservarán su libertad de acción en el curso de las negociaciones de convenios bilaterales con aquellos, de acuerdo con el principio de reciprocidad.

32. El Comité de Asuntos Fiscales considera que en la valoración de estas reservas deben de considerarse las amplias áreas de acuerdo alcanzadas al redactar este Convenio.

Relación con las versiones anteriores

33. Al redactar el Convenio Modelo de 1977, el Comité de Asuntos Fiscales examinó el problema de los conflictos de interpretación que podrían surgir a raíz de los cambios efectuados en los artículos y Comentarios del Proyecto de Convenio de 1963. En aquel momento el Comité consideró que, en la medida de lo posible, los convenios existentes deberían interpretarse conforme al espíritu de los nuevos Comentarios, aunque las disposiciones de tales convenios no recogieran todavía los términos más precisos del Convenio Modelo de 1977. También se indicó que los países miembros que desearan clarificar su posición en ese sentido podrían hacerlo mediante un intercambio de cartas entre las autoridades competentes conforme al procedimiento amistoso y que, incluso en ausencia de tal intercambio de cartas, dichas autoridades podrían utilizar el procedimiento amistoso para confirmar esta interpretación en casos particulares.

34. El Comité considera que los cambios efectuados desde 1977 en los artículos del Convenio Modelo y los Comentarios deben interpretarse de la misma forma.

35. No hace falta decir que las modificaciones de los artículos del Convenio Modelo y los cambios de los Comentarios que son una consecuencia directa de aquellas serán irrelevantes para interpretar o aplicar convenios concluidos con anterioridad cuando las disposiciones de aquellos difieran sustancialmente de los artículos revisados. Sin embargo, otros cambios o adiciones a los Comentarios serán normalmente relevantes al interpretar y aplicar los convenios concluidos antes de su adopción, ya que reflejan el consenso de los países miembros de la OCDE sobre la interpretación adecuada de las disposiciones existentes y su aplicación a determinados supuestos.

36. Mientras el Comité considera que los cambios efectuados en los Comentarios habrán de tenerse en cuenta al interpretar y aplicar convenios concluidos antes de su adopción, rechaza cualquier forma de interpretación a contrario conforme a la cual un cambio en un artículo del Convenio Modelo o en los Comentarios implica necesariamente consecuencias diferentes para la redacción anterior. Muchos cambios pretenden simplemente aclarar, no ya modificar, el sentido de los artículos o los Comentarios y dicha interpretación sería claramente errónea en tales casos.

36.1 Las Administraciones tributarias de los países miembros siguen los principios generales enunciados en los cuatro párrafos anteriores a este. El Comité de Asuntos Fiscales estima que los contribuyentes pueden también considerar útil la consulta de versiones posteriores de los Comentarios para interpretar anteriores convenios.

Convenio multilateral

37. Al preparar el Proyecto del Convenio de 1963 y el Convenio Modelo de 1977, el Comité de Asuntos Fiscales consideró la posibilidad de elaborar y concluir un convenio tributario multilateral y llegó a la conclusión de que la tarea encontraría grandes dificultades. Reconoció, sin embargo, que sería factible para ciertos grupos de países miembros considerar la posibilidad de concluir tales convenios entre ellos tomando como pauta el Convenio Modelo, sin perjuicio de las adaptaciones que pudiesen estimar necesarias para sus fines particulares.

38. El Convenio Nórdico sobre la Renta y el Patrimonio entre Dinamarca, Finlandia, Islandia, Noruega y Suecia, concluido en 1983 y revisado en 1987, 1989 y 1996[1], constituye un ejemplo práctico de dichos Convenios Multilaterales entre grupos de países miembros y sigue de cerca las disposiciones del Convenio Modelo.

39. Hay que destacar también el Convenio Multilateral de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal redactado por el Consejo de Europa sobre la base de un primer proyecto preparado por el Comité de Asuntos Fiscales. Dicho Convenio entró en vigor el 1 de abril de 1995.

40. A pesar de los dos ejemplos anteriores, no hay razones para creer que la conclusión de convenios tributarios multilaterales entre todos los países miembros sería viable en el momento actual. Por consiguiente, los Convenios bilaterales son todavía el medio más adecuado para procurar la eliminación de la doble imposición a nivel internacional.

Elusión y evasión fiscal: uso indebido de los convenios

41. El Comité de Asuntos Fiscales continúa examinando la cuestión del uso indebido de los convenios tributarios y la evasión fiscal internacional. El problema se aborda en los Comentarios a varios artículos. En particular, el artículo 26, y así se interpreta en el Comentario, permite a los Estados intercambiar información para luchar contra esos abusos.

[1] Las Islas Faroe son también signatarias de los Convenios de 1989 y 1996.

 © OCDE

MODELO DE CONVENIO TRIBUTARIO SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO

ÍNDICE DEL CONVENIO

Título y Preámbulo

Capítulo I

ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL CONVENIO

Art. 1 Personas comprendidas
Art. 2 Impuestos comprendidos

Capítulo II

DEFINICIONES

Art. 3 Definiciones generales
Art. 4 Residente
Art. 5 Establecimiento permanente

Capítulo III

IMPOSICIÓN DE LAS RENTAS

Art. 6 Rentas inmobiliarias
Art. 7 Beneficios empresariales
Art. 8 Navegación marítima, por aguas interiores y aérea
Art. 9 Empresas asociadas
Art.10 Dividendos
Art.11 Intereses
Art.12 Regalías
Art.13 Ganancias de capital
Art.14 [Suprimido]
Art.15 Renta del trabajo dependiente
Art.16 Remuneraciones en calidad de consejero
Art.17 Artistas y deportistas
Art.18 Pensiones
Art.19 Funciones públicas
Art.20 Estudiantes
Art.21 Otras rentas

capítulo IV

IMPOSICIÓN DEL PATRIMONIO

Art.22 Patrimonio

capítulo V

MÉTODOS PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Art.23 A) Método de exención

Art.23 B) Método de imputación o de crédito

capítulo VI

DISPOSICIONES ESPECIALES

Art.24 No discriminación
Art.25 Procedimiento amistoso
Art.26 Intercambio de información
Art.27 Asistencia en la recaudación de impuestos
Art.28 Miembros de misiones diplomáticas y de oficinas consulares
Art.29 Extensión territorial

capítulo VII

DISPOSICIONES FINALES

Art.30 Entrada en vigor
Art.31 Denuncia

 © OCDE

TÍTULO DEL CONVENIO

Convenio entre (Estado A) y (Estado B) en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio[1]

PREÁMBULO DEL CONVENIO[2]

[1] Los Estados que lo deseen pueden seguir la práctica muy extendida de incluir en el título la referencia a la eliminación de la doble imposición, o a la eliminación de la doble imposición y a la prevención de la evasión fiscal.

[2] El Preámbulo del Convenio deberá redactarse de acuerdo con los procedimientos constitucionales de cada Estado contratante.

Capítulo I

ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL CONVENIO

ARTÍCULO 1
PERSONAS COMPRENDIDAS

El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes.

ARTÍCULO 2
IMPUESTOS COMPRENDIDOS

1. El presente Convenio se aplica a los Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio exigibles por cada uno de los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o sus entidades locales•, cualquiera que sea el sistema de exacción.

2. Se consideran Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de los mismos, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de la propiedad mobiliaria o inmobiliaria, los impuestos sobre los importes totales de los sueldos o salarios pagados por las empresas, así como los impuestos sobre las plusvalías latentes.

3. Los impuestos actuales a los que se aplica este Convenio son, en particular:

a) (en el Estado A):

b) (en el Estado B):

4. El Convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo, y que se añadan a los actuales o les sustituyan. Las autoridades competentes de los Estados contratantes se comunicarán mutuamente las modificaciones significativas que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales.

• *N. del T.: Entidades locales: la versión inglesa prefiere utilizar "local authorities" que también puede traducirse por "autoridades, corporaciones o administraciones locales".*

 © OCDE

Capítulo II
DEFINICIONES

ARTÍCULO 3
DEFINICIONES GENERALES

1. A los efectos del presente Convenio, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente:

a) el término "persona" comprende las personas físicas, las sociedades y cualquier otra agrupación de personas;

b) el término "sociedad" significa cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona jurídica a efectos impositivos;

c) el término "empresa" se aplica al ejercicio de toda actividad o negocio;

d) 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;

e) la expresión "tráfico internacional" significa todo transporte efectuado por un buque o aeronave explotado por una empresa cuya sede de dirección efectiva esté situada en un Estado contratante, salvo cuando el buque o aeronave sea explotado únicamente entre puntos situados en el otro Estado contratante;

f) la expresión "autoridad competente" significa:

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

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

g) el término "nacional", en relación con un Estado contratante, designa a:

(i) toda persona física que posea la nacionalidad o ciudadanía de este Estado contratante; y

(ii) toda persona jurídica, sociedad de personas –*partnership*–• o asociación constituida conforme a la legislación vigente en este Estado contratante.

h) la expresión "actividad económica" o el término "negocio" incluyen el ejercicio de servicios profesionales y la realización de otras actividades de carácter independiente.

2 Para la aplicación del Convenio por un Estado contratante en un momento determinado, cualquier término o expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que en ese momento le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, prevaleciendo el significado atribuido por esa legislación fiscal sobre el que resultaría de otras Leyes de ese Estado.

• *N. del T.: Puede englobar varios tipos de figuras jurídicas, según las legislaciones.*

ARTÍCULO 4
RESIDENTE

1. A los efectos de este Convenio, la expresión "residente de un Estado contratante" significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales. Esta expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio situado en el mismo.

2. Cuando, en virtud de las disposiciones del apartado 1, una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:

a) dicha persona será considerada residente solamente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente solamente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);

b) si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente solamente del Estado donde more;

c) si morara en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente solamente del Estado del que sea nacional;

d) si fuera nacional de ambos Estados, o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo.

3. Cuando, en virtud de las disposiciones del apartado 1, una persona que no sea una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, se considerará residente solamente del Estado donde se encuentre su sede de dirección efectiva.

ARTÍCULO 5
ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

1. A efectos del presente Convenio, la expresión "establecimiento permanente" significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

2. La expresión "establecimiento permanente" comprende, en especial:

a) las sedes de dirección;

b) las sucursales;

c) las oficinas;

d) las fábricas;

 © OCDE

e) los talleres; y

f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

3. Una obra o un proyecto de construcción o instalación sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses.

4. No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión "establecimiento permanente" no incluye:

a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;

b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;

c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;

d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa;

e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;

f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados *a)* a *e)*, a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

5. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, cuando una persona distinta de un agente independiente (al que le será aplicable el apartado 6) actúe por cuenta de una empresa y tenga y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado.

6. No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.

7. El hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante o que realice actividades empresariales en ese otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.

Capítulo III
IMPOSICIÓN DE LAS RENTAS

ARTÍCULO 6
RENTAS INMOBILIARIAS

1. Las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga de la propiedad inmobiliaria (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o forestales) situada en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. La expresión "propiedad inmobiliaria" tendrá el significado que le atribuya el derecho del Estado contratante en que la propiedad en cuestión esté situada. Dicha expresión comprende en todo caso la propiedad accesoria a la propiedad inmobiliaria, el ganado y el equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a los que sean aplicables las disposiciones de derecho privado relativas a los bienes raíces, el usufructo de la propiedad inmobiliaria y el derecho a percibir pagos fijos o variables en contraprestación por la explotación, o la concesión de la explotación, de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales; los buques, embarcaciones y aeronaves no tendrán la consideración de propiedad inmobiliaria.

3. Las disposiciones del apartado 1 son aplicables a las rentas derivadas de la utilización directa, el arrendamiento o aparcería, así como de cualquier otra forma de explotación de la propiedad inmobiliaria.

4 Las disposiciones de los apartados 1 y 3 se aplican igualmente a las rentas derivadas de la propiedad inmobiliaria de una empresa.

ARTÍCULO 7
BENEFICIOS• EMPRESARIALES

1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios imputables al establecimiento permanente de conformidad con las disposiciones del apartado 2 pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. A los efectos de este artículo, y del artículo [23 A] [23 B], los beneficios imputables al establecimiento permanente en cada Estado contratante a los que se refiere el apartado 1 son aquellos que el mismo hubiera podido obtener, particularmente en sus operaciones con otras partes de la empresa, si fuera una empresa distinta e independiente que realizase

• *Aclaración del editor: Se ha optado por sustituir el término "utilidades" que figuraba en las dos versiones anteriores por la palabra "beneficios", dado que la constatación de la práctica habitual seguida por los países hispanohablantes así lo aconsejaba. Según los datos recabados hasta septiembre de 2010, tanto en los Convenios para evitar la doble imposición firmados con España, como en los suscritos entre sí, prácticamente todos los países hispanohablantes utilizan el vocablo "beneficios", mientras que "utilidades" presenta un uso más localizado.*

 © OCDE

actividades idénticas o similares, en las mismas o análogas condiciones, teniendo en cuenta las funciones desarrolladas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por la empresa a través del establecimiento permanente y de las restantes partes de la empresa.

3. Cuando de conformidad con el apartado 2 un Estado contratante ajuste los beneficios imputables al establecimiento permanente de una empresa de uno de los Estados contratantes y, en consecuencia, grave los beneficios de la empresa que ya han sido gravados por el otro Estado, ese otro Estado, en la medida en que sea necesario para eliminar la doble imposición sobre dichos beneficios, practicará el ajuste correspondiente en la cuantía del impuesto aplicado sobre los mismos. En caso necesario, las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán para la determinación de dicho ajuste.

4. Cuando los beneficios comprendan elementos de renta regulados separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de dichos artículos no quedarán afectadas por las del presente artículo.

ARTÍCULO 8
NAVEGACIÓN MARÍTIMA, POR AGUAS INTERIORES Y AÉREA

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

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

3. Si la sede de dirección efectiva de una empresa de transporte marítimo o de una empresa de transporte por aguas interiores estuviera a bordo de un buque o embarcación, se considerará situada en el Estado contratante donde esté el puerto base del buque o embarcación o, si no existiera tal puerto base, en el Estado contratante del que sea residente la persona que explota el buque o la embarcación.

4. Las disposiciones del apartado 1 son también aplicables a los beneficios procedentes de la participación en un consorcio –pool–, en una empresa mixta o en una agencia de explotación internacional.

ARTÍCULO 9
EMPRESAS ASOCIADAS

1. Cuando

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) unas 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 uno y otro caso, las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia.

2. Cuando un Estado contratante incluya en los beneficios de una empresa de ese Estado –y, en consecuencia, grave– los de una empresa del otro Estado que ya han sido gravados por este segundo Estado, y estos beneficios así incluidos son los que habrían sido realizados por la empresa del Estado mencionado en primer lugar si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las acordadas entre empresas independientes, ese otro Estado practicará el ajuste correspondiente de la cuantía del impuesto que ha percibido sobre esos beneficios. Para determinar dicho ajuste se tendrán en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio y las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán en caso necesario.

ARTÍCULO 10
DIVIDENDOS

1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Sin embargo, dichos dividendos pueden someterse también a imposición en el Estado contratante en que resida la sociedad que paga los dividendos y según la legislación de ese Estado; pero, si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del:

a) 5 por 100 del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad (excluidas las sociedades de personas –*partnerships*–) que posea directamente al menos el 25 por 100 del capital de la sociedad que paga los dividendos;

b) 15 por 100 del importe bruto de los dividendos en los demás casos.

Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán de mutuo acuerdo las modalidades de aplicación de estos límites. Este apartado no afecta a la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos.

3. El término “dividendos”, en el sentido de este artículo, significa las rentas de las acciones, de las acciones o bonos de disfrute, de las participaciones mineras, de las partes de fundador u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como las rentas de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal que las rentas de las acciones por la legislación del Estado de residencia de la sociedad que hace la distribución.

4. Las disposiciones de los apartados 1 y 2 no son aplicables si el beneficiario efectivo de los dividendos, residente de un Estado contratante, realiza en el otro Estado contratante, del que es residente la sociedad que paga los dividendos, una actividad empresarial a

 © OCDE

través de un establecimiento permanente situado allí y la participación que genera los dividendos está vinculada efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso son aplicables las disposiciones del artículo 7.

5. Cuando una sociedad residente de un Estado contratante obtenga beneficios o rentas procedentes del otro Estado contratante, ese otro Estado no podrá exigir impuesto alguno sobre los dividendos pagados por la sociedad, salvo en la medida en que esos dividendos se paguen a un residente de ese otro Estado o la participación que genera los dividendos esté vinculada efectivamente a un establecimiento permanente situado en ese otro Estado, ni tampoco someter los beneficios no distribuidos de la sociedad a un impuesto sobre las mismas, 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 y pagados a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Sin embargo, dichos intereses pueden someterse también a imposición en el Estado contratante del que procedan y según la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los intereses es un residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del 10 por 100 del importe bruto de los intereses. Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán de mutuo acuerdo las modalidades de aplicación de ese límite.

3. El término “intereses”, en el sentido de este artículo, significa las rentas de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantía hipotecaria o cláusula de participación en los beneficios del deudor, y en particular las rentas de valores públicos y las rentas de bonos y obligaciones, incluidas las primas y premios unidos a esos títulos. Las penalizaciones por mora en el pago no se consideran intereses a efectos del presente artículo.

4. Las disposiciones de los apartados 1 y 2 no son aplicables si el beneficiario efectivo de los intereses, residente de un Estado contratante, realiza en el otro Estado contratante, del que proceden los intereses, una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado allí, y si el crédito que genera los intereses está vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso son aplicables las disposiciones del artículo 7.

5. Los intereses se consideran procedentes de un Estado contratante cuando el deudor sea un residente de ese Estado. Sin embargo, cuando el deudor de los intereses, sea o no residente de un Estado contratante, tenga en un Estado contratante un establecimiento permanente en relación con el cual se haya contraído la deuda por la que se pagan los intereses, y estos últimos son soportados por el citado establecimiento permanente, dichos intereses se considerarán procedentes del Estado contratante en que esté situado el susodicho establecimiento permanente.

6. Cuando en razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo, o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de los

intereses, habida cuenta del crédito por el que se paguen, exceda del que hubieran convenido el deudor y el acreedor en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso la cuantía en exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.

ARTÍCULO 12
REGALÍAS

1. Las regalías procedentes de un Estado contratante y cuyo beneficiario efectivo es un residente del otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. El término “regalías”, en el sentido de este artículo, significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

3. Las disposiciones del apartado 1 no son aplicables si el beneficiario efectivo de las regalías, residente de un Estado contratante, realiza en el Estado contratante del que proceden las regalías una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado allí, y si el bien o el derecho por el que se pagan las regalías está vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso son aplicables las disposiciones del artículo 7.

4. Cuando, por las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo o por las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de las regalías, habida cuenta del uso, derecho o información por los que se pagan, exceda del que habrían convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso la cuantía en exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.

ARTÍCULO 13
GANANCIAS DE CAPITAL

1. Las ganancias que un residente de un Estado contratante obtenga de la enajenación de propiedad inmobiliaria tal como se define en el artículo 6, situada en el otro Estado contratante, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Las ganancias derivadas de la enajenación de propiedad mobiliaria que forme parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante, incluyendo las ganancias derivadas de la enajenación de dicho establecimiento permanente (sólo o con el conjunto de la empresa), pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

 © OCDE

3. Las ganancias derivadas de la enajenación de buques o aeronaves explotados en el tráfico internacional, de embarcaciones utilizadas en la navegación por aguas interiores, o de propiedad mobiliaria afecta a la explotación de dichos buques, aeronaves o embarcaciones, pueden someterse a imposición sólo en el Estado contratante donde esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

4. Las ganancias obtenidas por un residente de un Estado contratante en la enajenación de acciones, en las que más del 50 por ciento de su valor procede, de forma directa o indirecta, de propiedad inmobiliaria situada en el otro Estado contratante, pueden gravarse en este último.

5. Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los apartados 1, 2, 3 y 4 pueden someterse a imposición sólo en el Estado contratante en que resida quien enajena.

[ARTÍCULO 14 – RENTA DEL TRABAJO INDEPENDIENTE]

[Suprimido]

ARTÍCULO 15
RENTA DEL TRABAJO DEPENDIENTE

1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 16, 18 y 19, los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante en razón de un trabajo dependiente sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que el trabajo dependiente se desarrolle en el otro Estado contratante. Si el trabajo dependiente se desarrolla en este último Estado, las remuneraciones derivadas del mismo pueden someterse a imposición en él.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado contratante en razón de un trabajo dependiente realizado en el otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en el Estado mencionado en primer lugar si:

a) el perceptor permanece en el otro Estado durante un período o períodos cuya duración no exceda, en conjunto, de 183 días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado, y

b) las remuneraciones son pagadas por, o en nombre de, un empleador que no sea residente del otro Estado, y

c) las remuneraciones no son soportadas por un establecimiento permanente que el empleador tenga en el otro Estado.

3. No obstante las disposiciones precedentes de este artículo, las remuneraciones obtenidas de un trabajo dependiente realizado a bordo de un buque o aeronave explotados en tráfico internacional, o de una embarcación destinada a la navegación por aguas interiores pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

ARTÍCULO 16•
REMUNERACIONES EN CALIDAD DE CONSEJERO•

Las remuneraciones en calidad de consejero y otras retribuciones similares que un residente de un Estado contratante obtenga como miembro de un directorio, consejo de administración o de vigilancia de una sociedad residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

ARTÍCULO 17
ARTISTAS Y DEPORTISTAS

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 7 y 15, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de sus actividades personales en el otro Estado contratante en calidad de artista del espectáculo, tal como actor de teatro, cine, radio o televisión o músico o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante lo dispuesto en los artículos 7 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades personales de los artistas del espectáculo o los deportistas, en esa calidad, se atribuyan no ya al propio artista del espectáculo o deportista sino a otra persona, dichas rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante donde se realicen las actividades del artista del espectáculo o del deportista.

ARTÍCULO 18
PENSIONES

Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 19, las pensiones y demás remuneraciones similares pagadas a un residente de un Estado contratante por un trabajo dependiente anterior sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

ARTÍCULO 19
FUNCIONES PÚBLICAS

1. *a)* Los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares pagadas por un Estado contratante o por una de sus subdivisiones políticas o entidades locales a una persona física por los servicios prestados a ese Estado o a esa subdivisión o entidad, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

   b) Sin embargo, dichos sueldos, salarios y remuneraciones sólo pueden someterse a imposición 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) es nacional de ese Estado, o

• *N. del T.: En Argentina y Uruguay: "honorarios de directores".*

 © OCDE

(ii) no ha adquirido la condición de residente de ese Estado solamente para prestar los servicios.

2. *a)* No obstante lo dispuesto en el apartado 1, las pensiones y otras remuneraciones similares pagadas por un Estado contratante o por una de sus subdivisiones políticas o entidades locales, bien directamente o con cargo a fondos constituidos, a una persona física por los servicios prestados a ese Estado o a esa subdivisión o entidad, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

b) Sin embargo, dichas pensiones y otras remuneraciones similares sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante si la persona física es residente y nacional de ese Estado.

3. Lo dispuesto en los artículos 15, 16, 17 y 18 se aplica a los sueldos, salarios, pensiones, y otras remuneraciones similares, pagados por los servicios prestados en el marco de una actividad o un negocio realizado por un Estado contratante o por una de sus subdivisiones políticas o entidades locales.

ARTÍCULO 20
ESTUDIANTES

Las cantidades que reciba para cubrir sus gastos de manutención, estudios o capacitación un estudiante o una persona en prácticas que sea, o haya sido inmediatamente antes de llegar a un Estado contratante, residente del otro Estado contratante y que se encuentre en el Estado mencionado en primer lugar con el único fin de proseguir sus estudios o capacitación, no pueden someterse a imposición en ese Estado siempre que procedan de fuentes situadas fuera de ese Estado.

ARTÍCULO 21
OTRAS RENTAS

1. Las rentas de un residente de un Estado contratante, cualquiera que fuese su procedencia, no mencionadas en los anteriores artículos del presente Convenio sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

2. Lo dispuesto en el apartado 1 no es aplicable a las rentas, distintas de las derivadas de la propiedad inmobiliaria en el sentido del apartado 2 del artículo 6, cuando el beneficiario de dichas rentas, residente de un Estado contratante, realice en el otro Estado contratante una actividad o un negocio por medio de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado y el derecho o bien por el que se pagan las rentas esté vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso son aplicables las disposiciones del artículo 7.

Capítulo IV
IMPOSICIÓN DEL PATRIMONIO

ARTÍCULO 22
PATRIMONIO

1. El patrimonio constituido por propiedad inmobiliaria, en el sentido del artículo 6, que posea un residente de un Estado contratante y esté situada en el otro Estado contratante puede someterse a imposición en ese otro Estado.

2. El patrimonio constituido por propiedad mobiliaria, que forme parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante, puede someterse a imposición en ese otro Estado.

3. El patrimonio constituido por buques o aeronaves explotados en el tráfico internacional o por embarcaciones utilizadas en la navegación por aguas interiores, así como por propiedad mobiliaria afecta a la explotación de tales buques, aeronaves o embarcaciones, sólo puede someterse a imposición en el Estado contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

4. Todos los demás elementos patrimoniales de un residente de un Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

Capítulo V
MÉTODOS PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

ARTÍCULO 23 A
MÉTODO DE EXENCIÓN

1. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, de acuerdo con lo dispuesto en el presente Convenio, pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, el Estado mencionado en primer lugar dejará exentas tales rentas o elementos patrimoniales, sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 2 y 3.

2. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas que, de acuerdo con las disposiciones de los artículos 10 y 11, pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, el Estado mencionado en primer lugar admitirá la deducción en el impuesto sobre las rentas de dicho residente de un importe igual al impuesto pagado en ese otro Estado. Sin embargo, dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas obtenidas en ese otro Estado.

3. Cuando, de conformidad con cualquier disposición del Convenio, las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante, o el patrimonio que posea, estén exentos de impuestos en ese Estado, dicho Estado podrá, sin embargo, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas o el patrimonio de dicho residente.

 © OCDE

4. Lo dispuesto en el artículo 1 no es aplicable a la renta percibida o al patrimonio poseído por un residente de un Estado contratante cuando el otro Estado contratante aplica las disposiciones del Convenio para exonerar de impuesto esta renta o este patrimonio o cuando aplica lo dispuesto por el apartado 2 de los artículos 10 u 11 a dicha renta.

ARTÍCULO 23 B
MÉTODO DE IMPUTACIÓN O DE CRÉDITO FISCAL

1. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, el Estado mencionado en primer lugar admitirá:

a) la deducción en el impuesto sobre las renta de ese residente de un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en ese otro Estado;

b) la deducción en el impuesto sobre el patrimonio de ese residente de un importe igual al impuesto sobre el patrimonio pagado en ese otro Estado.

En uno y otro caso, dicha deducción no podrá, sin embargo, exceder de la parte del impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio, calculado antes de la deducción, correspondiente, según el caso, a las rentas o el patrimonio que pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Cuando, de conformidad con cualquier disposición del Convenio, las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante o el patrimonio que posea estén exentos de imposición en ese Estado, dicho Estado podrá, sin embargo, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas o el patrimonio de dicho residente.

Capítulo VI
DISPOSICIONES ESPECIALES

ARTÍCULO 24
NO DISCRIMINACIÓN

1. Los nacionales de un Estado contratante no serán sometidos en el otro Estado contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia. No obstante las disposiciones del artículo 1, la presente disposición es también aplicable a las personas que no sean residentes de uno o de ninguno de los Estados contratantes.

2. Los apátridas residentes de un Estado contratante no serán sometidos en ninguno de los Estados contratantes a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los

nacionales del Estado en cuestión que se encuentren en las mismas condiciones, en particular, con respecto a la residencia.

3. Los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante no serán sometidos a imposición en ese Estado de manera menos favorable que las empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades. Esta disposición no podrá interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a conceder a los residentes del otro Estado contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que otorgue a sus propios residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares.

4. A menos que se apliquen las disposiciones del apartado 1 del artículo 9, del apartado 6 del artículo 11 o del apartado 4 del artículo 12, los intereses, regalías y demás gastos pagados por una empresa de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante serán deducibles para determinar los beneficios sujetos a imposición de dicha empresa, en las mismas condiciones que si se hubieran pagado a un residente del Estado mencionado en primer lugar. Igualmente, las deudas de una empresa de un Estado contratante contraídas con un residente del otro Estado contratante serán deducibles para la determinación del patrimonio imponible de dicha empresa en las mismas condiciones que si se hubieran contraído con un residente del Estado mencionado en primer lugar.

5. Las empresas de un Estado contratante cuyo capital esté, total o parcialmente, poseído o controlado, directa o indirectamente, por uno o varios residentes del otro Estado contratante, no se someterán en el Estado mencionado en primer lugar a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidas otras empresas similares del Estado mencionado en primer lugar.

6. No obstante las disposiciones del artículo 2, las disposiciones del presente artículo son aplicables a todos los impuestos, cualquiera que sea su naturaleza o denominación.

ARTÍCULO 25
PROCEDIMIENTO AMISTOSO

1. Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio podrá, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de esos Estados, someter su caso a la autoridad competente del Estado contratante del que sea residente o, si fuera aplicable el apartado 1 del artículo 24, a la del Estado contratante del que sea nacional. El caso deberá ser planteado dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme a las disposiciones del Convenio.

2. La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si no puede por sí misma encontrar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión por medio de un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este Convenio. El acuerdo será aplicable

independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados contratantes.

3. Las autoridades competentes de los Estados contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio por medio de un acuerdo amistoso. También podrán ponerse de acuerdo para tratar de eliminar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio.

4 A fin de llegar a un acuerdo en el sentido de los apartados anteriores, las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán comunicarse directamente, incluso en el seno de una comisión mixta integrada por ellas mismas o sus representantes.

5. Cuando,

a) en virtud del apartado 1 una persona haya sometido su caso a la autoridad competente de un Estado contratante alegando que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes implican para ella una imposición no conforme con las disposiciones del presente Convenio, y

b) las autoridades competentes no puedan ponerse de acuerdo para resolver la cuestión conforme a lo dispuesto en el apartado 2, en el plazo de dos años desde la presentación del caso a la autoridad competente del otro Estado contratante,

a instancia del contribuyente, se someterá a arbitraje toda cuestión irresoluta relacionada con ese caso. Sin embargo, este sometimiento no podrá realizarse cuando un tribunal u organismo administrativo de cualquiera de los Estados contratantes se haya pronunciado previamente sobre dichas cuestiones irresolutas. A menos que una persona a la que concierna directamente el caso rechace el acuerdo amistoso que aplique el dictamen, dicho dictamen será vinculante para ambos Estados y aplicable independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados contratantes. Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán de mutuo acuerdo el modo de aplicación de este apartado[1].

ARTÍCULO 26
INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

1. Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán la información previsiblemente pertinente para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio o para administrar y exigir lo dispuesto en la legislación nacional de los Estados contratantes relativa a los impuestos de toda clase y naturaleza percibidos por los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o entidades locales en la medida en que la imposición prevista

[1] En algunos Estados, la legislación nacional o factores políticos o administrativos pueden impedir aplicar o justificar el mecanismo de resolución de controversias planteado en este apartado. Asimismo, algunos Estados pueden desear incluir este apartado únicamente en sus convenios con ciertos Estados. Por tanto, el apartado debe incluirse únicamente en el Convenio cuando ambos Estados consideren adecuado hacerlo sobre la base de los factores mencionados en el párrafo 47 de los Comentarios al apartado. No obstante, como se menciona en el párrafo 54 de dichos Comentarios, otros Estados pueden acordar eliminar del apartado la condición de que el caso no pueda someterse a arbitraje cuando un tribunal u organismo administrativo de cualquiera de los Estados contratantes se haya pronunciado previamente al respecto.

en la misma no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no vendrá limitado por los artículos 1 y 2.

2. La información recibida por un Estado contratante en virtud del apartado 1 será mantenida secreta de la misma forma que la información obtenida en virtud del Derecho interno de ese Estado y sólo se desvelará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos a los que hace referencia el apartado 1, de su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento relativo a los mismos, de la resolución de los recursos en relación con los mismos o de la supervisión de las funciones anteriores. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán esta información para estos fines. Podrán desvelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.

3. En ningún caso las disposiciones de los apartados 1 y 2 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a:

a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado contratante;

b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado contratante;

c) suministrar información que revele secretos comerciales, gerenciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.

4. Si un Estado contratante solicita información conforme al presente artículo, el otro Estado contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga con el fin de obtener la información solicitada, aun cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios. La obligación precedente está limitada por lo dispuesto en el apartado 3 siempre y cuando este apartado no sea interpretado para impedir a un Estado contratante proporcionar información exclusivamente por la ausencia de interés nacional en la misma.

5. En ningún caso las disposiciones del apartado 3 se interpretarán en el sentido de permitir a un Estado contratante negarse a proporcionar información únicamente porque esta obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque esa información haga referencia a la participación en la titularidad de una persona.

 © OCDE

ARTÍCULO 27
ASISTENCIA EN LA RECAUDACIÓN DE IMPUESTOS[1]

1. Los Estados contratantes se prestarán asistencia mutua en la recaudación de sus créditos tributarios. Esta asistencia no está limitada por los artículos 1 y 2. Las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán establecer de mutuo acuerdo el modo de aplicación de este artículo.

2. La expresión "crédito tributario" en el sentido de este artículo significa todo importe debido en concepto de impuestos de toda clase y naturaleza exigibles por los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o sus entidades locales, en la medida en que esta imposición no sea contraria al presente Convenio o a cualquier otro instrumento del que los Estados contratantes sean parte; la expresión comprende igualmente los intereses, sanciones administrativas y costes de recaudación o de establecimiento de medidas cautelares relacionados con dicho importe.

3. Cuando un crédito tributario de un Estado contratante sea exigible en virtud del Derecho de ese Estado y el deudor sea una persona que conforme al Derecho de ese Estado no pueda impedir en ese momento su recaudación, las autoridades competentes del otro Estado contratante, a petición de las autoridades competentes del primer Estado, aceptarán dicho crédito tributario para los fines de su recaudación por ese otro Estado. Dicho otro Estado recaudará el crédito tributario de acuerdo con lo dispuesto en su legislación relativa a la aplicación y recaudación de sus propios impuestos como si se tratara de un crédito tributario propio.

4. Cuando un crédito tributario de un Estado contratante sea de naturaleza tal que ese Estado pueda, en virtud de su Derecho interno, adoptar medidas cautelares que aseguren su recaudación, las autoridades competentes del otro Estado contratante, a petición de las autoridades competentes del primer Estado, aceptarán dicho crédito tributario para los fines de adoptar tales medidas cautelares. Ese otro Estado adoptará las medidas cautelares de acuerdo con lo dispuesto en su legislación como si se tratara de un crédito tributario propio, aun cuando en el momento de aplicación de dichas medidas el crédito tributario no fuera exigible en el Estado mencionado en primer lugar o su deudor fuera una persona con derecho a impedir su recaudación.

5. No obstante lo dispuesto en los apartados 3 y 4, un crédito tributario aceptado por un Estado contratante a los efectos de dichos apartados, no estará sujeto en ese Estado a la prescripción o prelación aplicables a los créditos tributarios conforme a su Derecho interno por razón de su naturaleza de crédito tributario. Asimismo, un crédito tributario aceptado por un Estado contratante a los efectos de los apartados 3 ó 4 no disfrutará en ese Estado de

[1] En algunos países la legislación interna, o ciertas razones políticas o administrativas, pueden impedir o no justificar la asistencia prevista en este artículo o pueden requerir que este tipo de asistencia esté restringida, por ejemplo, a los países con regímenes fiscales o administraciones tributarias similares, o a los impuestos comprendidos en el convenio. Por tal motivo, el artículo debería incluirse únicamente en aquellos Convenios en los que cada Estado concluya que, basándose en los factores descritos en el párrafo 1 de los Comentarios al artículo, pueden acordar la prestación de asistencia en la recaudación de los impuestos exigidos por el otro Estado.

las prelaciones aplicables a los créditos tributarios en virtud del Derecho del otro Estado contratante.

6. Ningún procedimiento relativo a la existencia, validez o cuantía del crédito tributario de un Estado contratante podrá incoarse ante los tribunales u órganos administrativos del otro Estado contratante.

7. Cuando en un momento posterior a la solicitud de recaudación realizada por un Estado contratante en virtud de los apartados 3 ó 4, y previo a su recaudación y remisión por el otro Estado contratante, el crédito tributario dejara de ser

a) en el caso de una solicitud presentada en virtud del apartado 3, un crédito exigible conforme al Derecho interno del Estado mencionado en primer lugar y cuyo deudor fuera una persona que en ese momento y según el Derecho de ese Estado no pudiera impedir su recaudación, o

b) en el caso de una solicitud presentada en virtud del apartado 4, un crédito con respecto al cual, conforme al Derecho interno del Estado mencionado en primer lugar, pudieran adoptarse medidas cautelares para asegurar su recaudación

las autoridades competentes del Estado mencionado en primer lugar notificarán sin dilación a las autoridades competentes del otro Estado ese hecho y, según decida ese otro Estado, el Estado mencionado en primer lugar suspenderá o retirará su solicitud.

8. En ningún caso las disposiciones de este artículo se interpretarán en el sentido de obligar a un Estado contratante a:

a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa o a las del otro Estado contratante;

b) adoptar medidas contrarias al orden público;

c) suministrar asistencia cuando el otro Estado contratante no haya aplicado, razonablemente, todas las medidas cautelares o para la recaudación, según sea el caso, de que disponga conforme a su legislación o práctica administrativa;

d) suministrar asistencia en aquellos casos en que la carga administrativa para ese Estado esté claramente desproporcionada con respecto al beneficio que vaya a obtener el otro Estado contratante.

ARTÍCULO 28

MIEMBROS DE MISIONES DIPLOMÁTICAS Y DE OFICINAS CONSULARES

Las disposiciones del presente Convenio no afectarán a los privilegios fiscales de que disfruten los miembros de las misiones diplomáticas o de las oficinas consulares de acuerdo con los principios generales del derecho internacional o en virtud de las disposiciones de acuerdos especiales.

ARTÍCULO 29
EXTENSIÓN TERRITORIAL[1]

1. El presente Convenio podrá aplicarse, en su forma actual o con las modificaciones necesarias, [a cualquier parte del territorio de (Estado A) o del (Estado B) que esté específicamente excluida del ámbito de aplicación del Convenio o] a cualquier otro Estado o territorio de los que (el Estado A) o (el Estado B) asuma las relaciones internacionales, que perciba impuestos de carácter análogo a aquellos a los que se aplica el Convenio. Dicha extensión tendrá efecto a partir de la fecha, y con las modificaciones y condiciones, incluidas las relativas a la cesación de su aplicación, que se fijen de común acuerdo por los Estados contratantes mediante el intercambio de notas diplomáticas o por cualquier otro procedimiento que se ajuste a sus normas constitucionales.

2. A menos que los dos Estados contratantes convengan lo contrario, la denuncia del Convenio por uno de ellos, en virtud del artículo 30, pondrá término a la aplicación del Convenio en las condiciones previstas en este artículo [a cualquier parte del territorio del (Estado A) o del (Estado B) o] a cualquier Estado o territorio a los que se haya hecho extensiva, de acuerdo con este artículo.

Capítulo VII
DISPOSICIONES FINALES

ARTÍCULO 30
ENTRADA EN VIGOR

1. El presente Convenio será ratificado, y los instrumentos de ratificación serán intercambiados en....., lo antes posible.

2. El Convenio entrará en vigor a partir del intercambio de los instrumentos de ratificación y sus disposiciones se aplicarán:

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

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

ARTÍCULO 31
DENUNCIA

El presente Convenio permanecerá en vigor mientras no se denuncie por uno de los Estados contratantes. Cualquiera de los Estados contratantes puede denunciar el Convenio por vía diplomática comunicándolo con al menos seis meses de antelación a la terminación de cualquier año civil posterior al año..... En tal caso, el Convenio dejará de aplicarse:

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

[1] Las palabras entre paréntesis se refieren a los casos en que, en virtud de una disposición especial, el Convenio no sea aplicable a una parte del territorio de un Estado contratante.

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

CLÁUSULA FINAL[1]

[1] La cláusula final relativa a la firma será redactada de acuerdo con las normas constitucionales de los Estados contratantes.

 © OCDE

COMENTARIOS A LOS ARTÍCULOS DEL MODELO DE CONVENIO TRIBUTARIO

COMENTARIOS AL ARTÍCULO 1
RELATIVO AL ÁMBITO SUBJETIVO DEL CONVENIO

1. Mientras los primeros convenios se aplicaban a los "ciudadanos" de los Estados contratantes, los convenios más recientes se aplican normalmente a los "residentes" de uno o de ambos Estados contratantes, independientemente de la nacionalidad. Algunos convenios tienen un ámbito incluso más extenso al afectar de forma más general a los "contribuyentes" de los Estados contratantes; por consiguiente, son también aplicables a personas que, aun cuando no sean residentes de ninguno de los dos Estados, están sometidas a imposición sobre una parte de sus rentas o de su patrimonio en cada uno de ellos. Se ha considerado preferible, por razones de orden práctico, establecer la aplicación del Convenio a los residentes de uno o de ambos Estados contratantes. El término "residente" se define en el artículo 4.

Aplicación del Convenio a las sociedades de personas –*partnerships*–

2. Las legislaciones internas difieren en el tratamiento aplicado a las sociedades de personas –*partnerships*–. Dichas diferencias son objeto de estudio en el informe del Comité de Asuntos fiscales denominado "La aplicación del Modelo de Convenio tributario a las sociedades de personas –*partnerships*–"[1] *(The application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships / L'application du modèle de convention fiscale aux sociétés de personnes)* cuyas conclusiones se incorporan más adelante y en los Comentarios a otras disposiciones del Modelo de Convenio.

3. Como ya se ha indicado en dicho informe, una de las principales fuentes de dificultades radica en que ciertos países tratan a las sociedades de personas –*partnerships*– como entidades sujetas a imposición (incluso a veces como sociedades), mientras que otros países adoptan un enfoque asimilable al régimen de transparencia fiscal, en virtud del cual no se tiene en cuenta la existencia de la sociedad de personas –*partnership*– desde el punto de vista fiscal y los diferentes socios son gravados individualmente sobre la parte de renta de la sociedad de personas –*partnership*– que les corresponde.

4. Una primera dificultad estriba en determinar la medida en que una sociedad de personas –*partnership*– tiene derecho, como tal, a los beneficios concedidos por lo dispuesto en el Convenio. En virtud del artículo 1, sólo las personas residentes en los Estados signatarios tienen derecho a los beneficios del Convenio tributario firmado por estos Estados. Si bien el párrafo 2 de los Comentarios del artículo 3 explica por qué una sociedad de personas –*partnership*– constituye una persona, esta no es necesariamente residente de un Estado signatario según el artículo 4.

5. Cuando una sociedad de personas –*partnership*– es tratada como una sociedad o gravada de la misma forma, esta sociedad es residente del Estado contratante que la somete a impuesto basándose en los principios mencionados en el apartado 1 del artículo 4 y puede, por lo tanto, acceder a los beneficios del Convenio. No obstante, cuando una sociedad de personas –*partnership*– es considerada transparente fiscalmente, no está

[1] Dicho informe figura en el volumen II de la versión presentada en carpeta de hojas cambiables en la página R(15)-1.

"sujeta a imposición" en ese Estado a tenor del significado del apartado 1 del artículo 4 y no puede ser residente de este Estado a efectos de la posible aplicación del Convenio. En tal caso, la aplicación del Convenio a la sociedad de personas –*partnership*– como tal le será denegada, a menos que se introduzca una disposición específica en el Convenio que dé cobertura a las sociedades de personas –*partnerships*–. Cuando se deniega, pues, la aplicación del Convenio, los socios deben poder acceder, en lo que respecta a su porcentaje de renta de la citada sociedad, a los beneficios previstos en el Convenio firmado por los Estados en los que son residentes, siempre que la renta de la sociedad de personas –*partnership*– les sea atribuida a efectos de la tributación en su Estado de residencia (véase el párrafo 8.7 de los Comentarios al artículo 4).

6. La relación entre el derecho de una sociedad de personas –*partnership*– a los beneficios de un Convenio tributario y el de sus socios plantea otras cuestiones.

6.1 Una cuestión deriva de los efectos que la aplicación de las cláusulas del Convenio a una sociedad de personas –*partnership*– puede tener sobre la tributación de los socios. Cuando una sociedad de personas –*partnership*– es considerada residente en un Estado contratante, lo dispuesto en el Convenio que restringe el derecho del otro Estado co-signatario a gravar la renta de dicha sociedad no es aplicable si se trata de limitar el derecho de este último Estado a gravar a los socios de esta sociedad que son sus residentes en concepto de las rentas de la sociedad que les correspondan. Algunos Estados, tal vez, desearán incluir en sus convenios una disposición que confirme expresamente el derecho de los Estados contratantes a someter a imposición los socios residentes sobre la parte de renta que les corresponda de una sociedad considerada residente en otro Estado.

6.2 Otra cuestión deriva de la aplicación de las disposiciones del Convenio sobre el derecho de un Estado contratante a gravar la renta percibida en su territorio cuando el derecho a disfrutar de los beneficios concedidos por las disposiciones de uno o varios convenios difiera según se trate de los socios o de la sociedad de personas –*partnership*–. Cuando, por ejemplo, el Estado de la fuente considera que una sociedad de personas –*partnership*– nacional es transparente desde el punto de vista fiscal y hace tributar, en consecuencia, a los socios por su participación en la renta de dicha sociedad, un socio, residente en un Estado que somete a las sociedades de personas –*partnerships*– al impuesto como sociedades por acciones, no podrá solicitar los beneficios de las cláusulas del Convenio entre los dos países por la parte de renta que le corresponde de la sociedad de personas –*partnership*– que el Estado de la fuente grava cuando llega a sus manos. Ello es así porque dicha renta atribuida al citado socio que reclama los beneficios del convenio, en virtud de la legislación del Estado de la fuente, no está atribuida de la misma forma a efectos de determinar la sujeción al impuesto de ese elemento de renta en el Estado de residencia del solicitante.

6.3 Los resultados, descritos en el párrafo anterior, deberían producirse incluso si, en virtud de la legislación interna, la sociedad de personas –*partnership*– no fuera considerada transparente desde el plano fiscal sino como una entidad autónoma gravable a la que se imputara la renta siempre que no fuera efectivamente considerada residente en el Estado de la fuente. Esta conclusión se basa en el principio en virtud del cual el Estado de la fuente tiene que tener en cuenta, por ser parte del contexto de los hechos en el que el convenio debe aplicarse, la forma en que un elemento de la renta producida en su territorio es

tratado en el Estado donde es residente la persona que reclama los beneficios del Convenio por reunir tal condición. Los Estados que no pudieran aceptar esta interpretación del artículo tendrían la posibilidad de obtener el mismo resultado en una disposición especial que permitiese evitar el riesgo de doble imposición cuando la imputación de la renta es diferente en los dos Estados.

6.4 Cuando, como se indicó en el párrafo 6.2, la renta ha "transitado" por una sociedad de personas –*partnership*– transparente hacia socios que están sujetos al impuesto sobre esta renta en su Estado de residencia, es conveniente considerar que la renta ha sido "pagada" a dichos socios por el hecho de que dicha renta ha sido imputada, a efectos de la determinación del impuesto en su Estado de residencia, a ellos y no a la sociedad de personas –*partnership*–. En esas circunstancias, los socios satisfacen, por lo tanto, la condición impuesta en varios artículos a tenor de la cual la renta en cuestión debe ser "pagada a un residente del Estado contratante". Asimismo, se satisface en las anteriores circunstancias la condición impuesta por ciertos artículos, en virtud de la cual la renta debe ser "obtenida por un residente del otro Estado contratante". Esta interpretación evita la posibilidad de que se le denieguen los beneficios de los convenios tributarios a la renta de una sociedad de personas –*partnership*– por el motivo de que ni esta, por no ser residente, ni los socios, porque la renta no les es directamente pagada o porque no es obtenida por ellos, pueden solicitar los beneficios del Convenio para la citada renta. Con arreglo al principio analizado en el párrafo 6.3, deberían considerarse satisfechas las condiciones según las cuales la renta debe ser pagada u obtenida por un residente incluso si, en aplicación de la regulación del Estado de la fuente, se debería estimar que la sociedad de personas –*partnership*– no es transparente fiscalmente, siempre que esta no sea efectivamente considerada residente de este último Estado.

6.5 Los casos relativos a sociedades de personas –*partnerships*– en los que están implicados tres Estados plantean problemas difíciles desde el punto de vista de la determinación del derecho a los beneficios del Convenio. Sin embargo, muchos de estos problemas pueden resolverse aplicando los principios descritos en los párrafos 6.2 a 6.4. Cuando un socio es residente de un Estado, la sociedad de personas –*partnership*– está establecida en otro Estado y la parte de renta de dicha sociedad de personas –*partnership*– correspondiente al socio procede de un tercer Estado, el socio puede solicitar la aplicación de los beneficios del Convenio entre su Estado de residencia y el Estado fuente de la renta, en la medida que la renta de la sociedad de personas –*partnership*– le es atribuida a efectos tributarios en su Estado de residencia. Si, además, la sociedad de personas –*partnership*– está sujeta al impuesto por ser residente del Estado donde se halla establecida, ella misma puede reclamar los beneficios resultantes de las disposiciones del convenio entre el Estado donde está establecida y el Estado de la fuente. En dicho caso de "doble beneficio", el Estado de la fuente no puede aplicar un impuesto que es incompatible con los términos de uno u otro de los Convenios aplicables. Por tanto, cuando dos Convenios prevén tasas impositivas diferentes, se aplicará la más reducida. No obstante, los Estados signatarios podrían considerar cláusulas específicas que traten la administración de los derechos a los beneficios de los convenios en situaciones de esa clase con el fin de que la sociedad de personas –*partnership*– pueda solicitar dichos beneficios y de que los socios no puedan presentar solicitudes concurrentes. Dichas disposiciones podrían garantizar una gestión

adecuada y simplificada de la concesión de los citados beneficios. No se podrá acceder a los beneficios del Convenio firmado entre el Estado de la fuente y el Estado donde esté establecida la sociedad de personas –*partnership*– si este último la considera transparente a efectos fiscales. De forma análoga, no se disfrutará de los beneficios del Convenio firmado ente el Estado de la fuente y el de residencia del socio si la legislación de este último Estado no imputa a dicho socio la renta de la sociedad de personas –*partnership*–. Si el Estado donde la sociedad está establecida considera que esta es transparente a efectos fiscales y la legislación tributaria del Estado de residencia del socio no le imputa la renta de dicha sociedad, el Estado de la fuente puede gravar la renta de la sociedad de personas –*partnership*– atribuible al socio sin restricción alguna.

6.6 Pueden producirse otras dificultades en la aplicación de los convenios tributarios causadas por las distintas formas en que los Estados utilizan el enfoque de la transparencia fiscal. Cuando un Estado considera que una sociedad de personas –*partnership*– no tiene la calificación de residente de un Estado contratante porque no esté sujeta a gravamen y sus socios lo estén, en concepto de su parte de renta correspondiente a la sociedad de personas –*partnership*–, en su Estado de residencia, se espera que este Estado aplique las disposiciones del Convenio como si los socios hubieran ellos mismos percibido directamente la renta, de forma que la clasificación de dicha renta, a efectos de la aplicación de lo dispuesto en los artículos 6 a 21 que regulan la potestad tributaria, no será modificada por el hecho de que la renta transita por la sociedad de personas –*partnership*–. Empero, pueden surgir dificultades en la aplicación de las cláusulas que se refieren a las actividades del contribuyente, o la naturaleza de este último y a su relación con un tercero en la operación. Algunas de sus dificultades son estudiadas en el párrafo 19.1 de los Comentarios al artículo 5 y en los párrafos 6.1 y 6.2 de los Comentarios al artículo 15.

6.7 Finalmente, surge un cierto número de dificultades cuando los Estados signatarios aplican diferentes normas del Convenio a la renta obtenida por una sociedad de personas –*partnership*– o por sus socios, en función de su legislación interna o de su interpretación de las disposiciones del convenio o de los hechos relevantes. Dichas dificultades se relacionan con el ámbito más amplio de los conflictos de calificación tratados en los párrafos 32.1 y siguientes y 56.1 y siguientes de los Comentarios al artículo 23.

Cuestiones transfronterizas relativas a los instrumentos de inversión colectiva

6.8 La mayoría de los países han abordado los problemas planteados en el ámbito de su normativa fiscal interna en relación con grupos reducidos de pequeños inversores que ponen en común sus fondos en instrumentos de inversión colectiva (IIC). En términos generales, el objetivo de estos sistemas es el de lograr neutralidad entre las inversiones directas y las inversiones realizadas a través de un IIC. Si bien estos sistemas suelen lograr su objetivo cuando los inversores, el IIC y la inversión están localizados en el mismo país, es frecuente que surjan complicaciones cuando al menos una de las partes, o las inversiones, se localizan en países distintos. Estas complicaciones se analizan en el Informe elaborado por el Comité de Asuntos Fiscales titulado "*The Granting of Treaty Benefits with*

Respect to the Income of Collective Investment Vehicles"[1]•, cuyas principales conclusiones se han incorporado a continuación. A los efectos del Informe y los de este análisis, la expresión "Instrumento de Inversión Colectiva" se limita a los fondos cuya titularidad es muy amplia, que constan de una cartera de valores diversificada y que están sujetos a la normativa para la protección de los inversores vigente en el país en el que se hayan constituido.

Aplicación del Convenio a los Instrumentos de Inversión Colectiva (IIC)

6.9 El primer problema que se plantea en el contexto transfronterizo es si deben aplicarse los beneficios del Convenio a un IIC por mérito propio. Para su aplicación en virtud de convenios entre países que, como este Convenio, no incluyan una disposición específica aplicable a los IIC, estos se enmarcarán en la expresión "persona residente" de un Estado contratante y, por lo que respecta a la aplicación de los artículos 10 y 11, "beneficiario efectivo" de la renta que percibe.

6.10 La determinación de si un IIC debe tratarse como una "persona" parte de la forma jurídica del IIC, que difiere sustancialmente entre países y entre tipos de instrumentos. En muchos países, la mayoría de los IIC adquieren personalidad jurídica. En otros se constituirán como fideicomisos y, más aún, en otros, adoptarán la forma de meros acuerdos contractuales o algún tipo de copropiedad. En la mayoría de los casos, el IIC recibirá el tratamiento de contribuyente o de "persona" a los efectos de la legislación fiscal del Estado en el que se ha constituido; por ejemplo, en algunos países en los que el IIC adquiera la forma de fideicomiso, bien el propio fideicomiso o los fiduciarios que intervienen colectivamente en su condición de tales, se considerarán contribuyentes o "persona" a los efectos de la normativa fiscal interna. Dado el amplio significado con que se dota al término "persona", el hecho de que la legislación fiscal del país donde se constituya tal IIC lo trate como contribuyente indica que el IIC es una "persona" a los efectos del convenio. Los Estados contratantes que deseen aclarar expresamente que, en esas circunstancias, tales IIC son personas a los efectos de sus convenios pueden acordar bilateralmente una modificación de la definición del término "persona" a fin de incluirlos .

6.11 La cuestión de si un IIC es un "residente" de un Estado contratante no depende de la forma jurídica que adopte (siempre que pueda considerarse persona) sino del tratamiento fiscal que se le otorgue en el Estado en el que se constituye. Aún cuando el objetivo de la consecución de regímenes nacionales unificados es el de garantizar un único nivel de imposición, bien a nivel del IIC o del inversor, son muchas las vías mediante las que los Estados pueden lograrlo. En algunos Estados, los tenedores de participaciones en el IIC están sujetos a imposición por razón de las rentas percibidas a través del IIC, en lugar de ser el propio IIC el que esté sometido a imposición por las mismas. Estos IIC fiscalmente transparentes no se considerarían residentes del Estado contratante en el que se han constituido, por no estar sometidos a imposición en los mismos.

---

[1] Recogido en el Volumen II de la versión de hojas cambiables del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE en su página R(24)-1

• *(N. de la T.) La concesión de los beneficios del Convenio en relación con las rentas procedentes de los instrumentos de inversión colectiva.*

6.12 Por el contrario, en otros Estados los IIC están, en principio, sujetos a imposición, si bien sus rentas pueden estar totalmente exentas, por ejemplo, si el IIC satisface ciertos criterios en relación con su objetivo, actividades o funcionamiento, que pueden comprender requisitos relativos a distribuciones mínimas de renta, fuentes de renta y, en ocasiones, a los sectores en los que operan. Es más frecuente que los IIC estén sujetos a imposición, pero que su base se reduzca, de formas diversas, por razón de la renta distribuida a los inversores. Las deducciones en concepto de distribuciones implican normalmente que no se paga impuesto de hecho. Otros Estados someten los IIC a imposición, pero a un tipo reducido especial. Finalmente, algunos Estados someten sus IIC plenamente a imposición pero con integración a nivel del inversor a fin de evitar la doble imposición sobre la renta del IIC. En aquellos países que adoptan el criterio -expresado en el párrafo 8.6 de los Comentarios al artículo 4- de que una persona puede estar sujeta a imposición aún cuando el Estado en el que se haya constituido no aplique el impuesto, podría tratarse al IIC como residente del Estado en el que se ha constituido sobre la base de su sujeción integral en ese Estado. Aún en el caso de que la renta del IIC esté sujeta a tipo cero, o esté exenta del impuesto, los requisitos necesarios para ser tratado como residente pueden satisfacerse si las condiciones para optar a dicha tributación reducida o exención son lo suficientemente estrictas.

6.13 Aquellos países que adoptan el criterio alternativo reflejado en el párrafo 8.7 de los Comentarios al artículo 4, según el cual una entidad exenta no está sujeta al impuesto, pueden no considerar algunos o todos los IIC descritos en el párrafo precedente como residentes de los Estados en los que se constituyan. Se insta a los Estados que adopten este último criterio y a los que negocien con ellos a que aborden la cuestión en sus convenios bilaterales.

6.14 Algunos países han cuestionado si un IIC, con independencia de que sea una “persona” y “residente”, puede considerarse beneficiario efectivo de las rentas que percibe. Dado que un “IIC”, tal como se define en el párrafo 6.8 anterior, debe tener un número importante de titulares, una cartera de valores diversificada y estar sujeto a la normativa para la protección de los inversores vigente en el país en el que se haya constituido, tal IIC, o sus gestores, llevan frecuentemente a cabo funciones significativas respecto de la inversión y la gestión de los activos del IIC. Además, la posición de un inversor en un IIC difiere sustancialmente, desde el punto de vista jurídico y económico, de la posición de un inversor que posee los activos subyacentes, por lo que no sería adecuado tratar al inversor en dicho IIC como el beneficiario efectivo de las rentas percibidas por el IIC. Por tanto, todo instrumento que se ajuste a la definición de IIC de amplia titularidad, recibirá el tratamiento de beneficiario efectivo de los dividendos e intereses que perciba, en tanto que los gestores del IIC tengan facultades discrecionales para gestionar los activos que generan tales rentas (a menos que a una persona física residente de ese Estado que hubiera recibido la renta en las mismas circunstancias no se la hubiera considerado beneficiaria efectiva de la misma).

6.15 Dado que estos principios son, necesariamente, de carácter general, su aplicación a un tipo específico de IIC puede no resultar clara para el propio IIC, los inversores o los intermediarios. Las posibles dudas sobre la posibilidad de optar al convenio resultan especialmente problemáticas para los IIC que, a los efectos del cálculo del valor de su activo

neto (NAV*) debe tener en cuenta los importes que espere recibir, incluyendo cualquier beneficio a título de retención en la fuente que pueda obtener a través del convenio. El NAV, cuyo cálculo se realiza diariamente, es la base de los precios aplicados en las suscripciones y amortizaciones. Si el tipo de retención más favorable finalmente obtenido por el IIC –que resultaría de la aplicación del convenio- no se corresponde con sus cálculos iniciales respecto del importe y el momento de su aplicación, se producirá una desigualdad entre el valor real del activo y el NAV utilizado por los inversores que han adquirido, vendido o amortizado su participación en el IIC en ese plazo.

6.16 A fin de que los convenios existentes generen mayor certidumbre, las autoridades fiscales pueden desear llegar a un acuerdo amistoso mediante el que se aclare el tratamiento de ciertos tipos de IIC en sus respectivos Estados. En relación con algunos IIC, tal acuerdo amistoso podría consistir en una mera confirmación de que el IIC satisface los requisitos técnicos anteriormente citados, y que por tanto tiene derecho a acogerse a los beneficios del convenio por su propia condición de tal. En otros casos, el acuerdo amistoso podría dotar al IIC de una vía administrativamente factible para reclamar los beneficios del convenio para aquellos inversores que tengan derecho a ello (véanse los párrafos 36 a 40 del Informe "*The Granting of Treaty Benefits with Respect to the Income of Collective Investment Vehicles*" que contiene un análisis de la cuestión). Naturalmente, un acuerdo amistoso no podrá reducir los beneficios a los que hubiera podido optar el IIC en virtud de los términos de un convenio.

Cuestiones normativas planteadas por el tratamiento actual de los instrumentos de inversión colectiva

6.17 Por las mismas razones, sería conveniente que los negociadores de los convenios abordaran expresamente el régimen aplicable a los IIC. Así, aún cuando pudiera parecer que los IIC de cada Estado contratante pueden acceder a los beneficios de los convenios, sería conveniente confirmar públicamente su situación (por ejemplo, mediante un intercambio de notas) a fin de generar mayor certidumbre. También podría resultar conveniente dejar constancia expresa del derecho de los IIC a acogerse a los beneficios del convenio incluyendo, por ejemplo, una disposición en la línea de la siguiente:

> [ ] No obstante las restantes disposiciones del presente Convenio, un instrumento de inversión colectiva constituido en un Estado contratante que perciba rentas procedentes del otro Estado contratante recibirá, a los efectos de la aplicación del Convenio a dichas rentas, el tratamiento otorgado a una persona física residente del Estado contratante en el que se ha constituido, y a un beneficiario efectivo de la renta que percibe (siempre que, en caso de que una persona física residente del Estado mencionado en primer lugar hubiera percibido la renta en las mismas circunstancias, se hubiera considerado a dicha persona física beneficiaria efectiva de la misma). A los efectos de este apartado, la expresión "instrumento de inversión colectiva" significa, en el caso de [Estado A], un [.....] y, en el caso de [Estado B], un [.....], así como cualquier otro fondo de inversión, entidad o mecanismo constituido en cualquiera de los Estados contratantes respecto del que las autoridades competentes de los Estados contratantes convengan su consideración como instrumento de inversión colectiva a los efectos de este apartado.

6.18 Sin embargo, al negociar nuevos convenios o modificar los existentes, los Estados contratantes no se limitarán a aclarar los resultados de la aplicación de otras disposiciones del convenio a los IIC, sino que podrán modificarlos en la medida que sea necesario para alcanzar los objetivos normativos que se persiguen. Por ejemplo, en el contexto de un convenio bilateral concreto, el análisis técnico pudiera arrojar el resultado de que los IIC ubicados en uno de los Estados contratantes pueden acceder a los beneficios del convenio, mientras que los IIC del otro Estado contratante no. Esto haría parecer que el convenio está desequilibrado, aunque el hecho de que lo sea realmente dependerá de las circunstancias concretas. Si lo fuera, los Estados contratantes deberían intentar llegar a una solución justa. Si el resultado práctico derivado de su aplicación en cada uno de los Estados contratantes fuera que la mayoría de los IIC no pagan impuestos de hecho, los Estados contratantes deberían intentar solucionar las diferencias jurídicas que provocan que en un Estado puedan acogerse a los beneficios que en el otro se le deniegan. Por otro lado, las diferencias en la forma jurídica y el tratamiento tributario en los dos Estados contratantes pueden determinar la conveniencia del distinto tratamiento de los IIC en cada Estado. Al comparar la imposición a la que se sujetan estos instrumentos en ambos Estados no debe analizarse únicamente la del propio IIC, sino que debe considerarse también la imposición en fuente y a nivel del inversor. La intención final es la de conseguir neutralidad entre las inversiones directas y las inversiones a través de IIC en el contexto internacional, al igual que el objetivo de la mayoría de las disposiciones nacionales que abordan el tratamiento de los IIC es lograr esa neutralidad en el contexto nacional.

6.19 Un Estado contratante pude desear analizar también si las disposiciones vigentes en sus convenios son suficientes para impedir una utilización potencialmente abusiva de los IIC. Cabe la posibilidad de que un IIC pueda satisfacer los requisitos necesarios para optar a los beneficios del convenio por derecho propio, aún cuando en la práctica su renta no esté sujeta a un impuesto elevado, o a impuesto alguno. En ese caso, el IIC puede ofrecer a los residentes de terceros países la oportunidad de acogerse a los beneficios del convenio a los que no hubieran podido optar en caso de inversión directa. Por tanto, lo adecuado sería restringir los beneficios que, de no hacerlo, estarían a disposición de dicho IIC, bien a través de normas anti-abuso de aplicación general o de medidas que eviten la utilización abusiva de los convenios por terceros (como se verá más adelante bajo el epígrafe “Uso indebido del Convenio”) o a través de disposiciones específicas que versen sobre los IIC.

6.20 Al decidir si dichas disposiciones son necesarias, los Estados contratantes querrán considerar las características económicas, incluida la potencialidad de utilización abusiva por terceros, que presentan los diversos tipos de IIC más utilizados en cada uno de los Estados contratantes. Por ejemplo, un IIC que no esté sujeto a imposición en el Estado en el que se haya constituido puede ser más susceptible de utilización abusiva por terceros que otro que esté sujeto a imposición a nivel de la entidad o cuando las distribuciones a inversores no residentes estén sujetas a retención.

Disposiciones factibles para modificar el tratamiento de los IIC

6.21 Cuando los Estados contratantes convengan en la necesidad de introducir una cláusula específica sobre los IIC, que aborde las cuestiones planteadas en los apartados 6.18 a 6.20, pueden incluir en sus convenios bilaterales las siguientes disposiciones:

a) No obstante las restantes disposiciones del presente Convenio, un instrumento de inversión colectiva constituido en un Estado contratante que perciba rentas procedentes del otro Estado contratante recibirá, a los efectos de la aplicación del Convenio a dichas rentas, el tratamiento otorgado a las personas físicas residentes del Estado contratante en el que se ha constituido, y a los beneficiarios efectivos de las rentas que percibe (siempre que, en caso de que una persona física residente del Estado mencionado en primer lugar hubiera percibido la renta en las mismas circunstancias, se hubiera considerado a dicha persona física beneficiaria efectiva de la misma) pero sólo en la medida en que la participación en el instrumento de inversión colectiva sea propiedad de beneficiarios equiparables.

b) A los efectos de este apartado:

(i) la expresión "instrumento de inversión colectiva" significa, en el caso de [Estado A], un [.....] y, en el caso de [Estado B], un [.....], así como cualquier otro fondo de inversión, entidad o mecanismo constituido en cualquiera de los Estados contratantes respecto del que las autoridades competentes de los Estados contratantes convengan su consideración como instrumento de inversión colectiva a los efectos de este apartado; y

(ii) la expresión "beneficiario equiparable" significa un residente del Estado contratante en el que se haya constituido el IIC, y un residente de cualquier otro Estado con el que el Estado contratante fuente de la renta tenga un convenio para evitar la doble imposición que prevea un intercambio de información exhaustivo y efectivo quien, en caso de percibir un elemento de renta para el que se solicite el acogimiento a los beneficios del presente Convenio, tenga derecho en virtud del mismo, o en virtud de la legislación interna del Estado de la fuente, a un tipo impositivo aplicable a ese elemento de renta que sea al menos tan reducido como el tipo solicitado al amparo del presente Convenio por el IIC respecto de ese elemento de renta.

6.22 La intención es que los Estados contratantes añadan a la cláusula (b) (i) las referencias cruzadas correspondientes a sus disposiciones de derecho tributario o a la regulación financiera que concierna a los IIC. Al adoptar la decisión sobre qué tratamiento debe aplicarse a un IIC concreto, los Estados contratantes deberán tener en cuenta las cuestiones normativas vistas anteriormente. Los negociadores pueden acordar que las diferencias económicas en el tratamiento de los IIC en los dos Estados contratantes, o incluso dentro de un único Estado contratante, justifican una diferencia de tratamiento en el convenio. En ese caso puede incluirse en el convenio algún tipo de combinación de las disposiciones previstas en este apartado.

6.23 El efecto que provoca la concesión de los beneficios del convenio al IIC en la medida en que sea propiedad de "beneficiarios equiparables", según se definen en la cláusula b) (ii) es el de garantizar que los inversores que hubieran tenido derecho a los beneficios del convenio respecto de rentas procedentes del Estado de la fuente, en caso de haberlas percibido directamente, no van a estar en peor situación por el hecho de invertir a través de un IIC ubicado en un tercer país. Por tanto, este planteamiento cumple el objetivo de

neutralidad en cuanto a las inversiones directas y las realizadas a través de un IIC. También reduce el riesgo de doble imposición en el Estado de fuente y de residencia del inversor, en la medida en que exista un convenio entre ellos. Es beneficioso para los inversores, especialmente los de pequeños países, que podrán disfrutar de un abanico más amplio de instrumentos de inversión. También aumenta las economías de escala, beneficio económico fundamental de la inversión a través de IIC. Finalmente, con la adopción de este criterio se simplifica notablemente el proceso necesario para el cumplimiento con las obligaciones tributarias. En muchos casos prácticamente todos los inversores en IIC serán "beneficiarios equiparables", dada la extensa cobertura de convenios bilaterales existente y el hecho de que los tipos impositivos establecidos en esos convenios suele oscilar entre el 10 y el 15 por ciento para los dividendos de cartera.

6.24 Al mismo tiempo, esta disposición impide la utilización de los IIC por parte de los inversores con la finalidad de obtener una mejor situación en la aplicación del convenio de la que hubieran obtenido en caso de invertir directamente. Este efecto es el resultado de la comparación entre los tipos que se establece en el marco de la definición de la expresión "beneficiario equiparable". Por consiguiente, la comparación correcta se efectúa entre el tipo al que aspira el IIC y el tipo al que pudiera haber optado el inversor en caso de haber percibido la renta directamente. Por ejemplo, supongamos que un IIC constituido en el Estado B percibe dividendos procedentes de una sociedad residente en el Estado A. El sesenta y cinco por ciento de los inversores en el IIC son personas físicas residentes en el Estado B; el diez por ciento son fondos de pensiones constituidos en el Estado C y el 25 por ciento son personas físicas residentes en el Estado C. Conforme al convenio entre A y B, los dividendos de cartera están sujetos a un tipo máximo en fuente del 10%. Según el convenio entre A y C, los fondos de pensiones están exentos de imposición en el país de la fuente y los dividendos de cartera están sujetos a un tipo máximo del 15%. Ambos convenios, entre A y B y entre A y C, incluyen disposiciones relativas al intercambio de información exhaustivo y efectivo. Sobre la base de este supuesto, el 75% de los inversores en el IIC, las personas físicas residentes en el Estado B y los fondos de pensiones constituidos en el Estado C, son beneficiarios equiparables.

6.25 Al Estado de la fuente puede preocuparle el potencial aplazamiento en la tributación de los IIC que no sujetos a imposición, o lo que lo estén a un tipo muy bajo, y que puedan acumular su renta en lugar de distribuirla regularmente. Esos Estados podrán verse tentados de limitar los beneficios del IIC a aquella parte de los inversores sujetos a imposición por razón de su participación en la renta del IIC. Sin embargo, ha quedado demostrada la dificultad de aplicar en la práctica este criterio cuando la propiedad del IIC es muy amplia. Los países a quienes preocupe la posibilidad de ese aplazamiento pueden negociar disposiciones mediante las que los beneficios del convenio abarquen únicamente a aquellos IIC que distribuyan sus ganancias regularmente. Sin embargo, habrá otros Estados a los que este aplazamiento potencial les preocupe menos. Según su criterio, incluso si el inversor no está regularmente sujeto a imposición por razón de la renta percibida a través del IIC, sí lo estará posteriormente, bien en la distribución o en relación con las ganancias de capital resultantes de la venta de su participación en el IIC antes de la distribución de la renta por este. Estos países podrán estar interesados en negociar disposiciones que concedan beneficios a los IIC aún cuando estos no estén obligados a

distribuir su renta de forma regular. Asimismo, en muchos países el tipo impositivo correspondiente a las rentas de inversión no es significativamente más elevado que el acordado mediante convenio para los dividendos, por lo que el aplazamiento en la tributación que pueda lograrse en el país de residencia será pequeño o nulo cuando la renta se obtenga a través de un fondo de inversión en lugar de directamente. Asimismo, muchos países han adoptado medidas para garantizar la actual imposición de las rentas de inversión obtenidas por sus residentes a través de fondos de inversión, sin tener en cuenta si dichos fondos acumulan la renta, lo que reduce aún más la posibilidad de tal aplazamiento. Al considerar el tratamiento de los IIC que no tienen la obligación de distribuir rentas corrientemente, los países pueden considerar si estos u otros factores ya abordan las cuestiones descritas anteriormente, de forma que los límites descritos puedan no ser necesarios en la práctica.

6.22 Algunos Estados opinan que al considerar a todos los inversores que puedan optar al convenio, incluidos los de terceros Estados, se estaría alterando la naturaleza bilateral de los convenios. Estos Estados pueden preferir conceder los beneficios de los convenios a los IIC únicamente en la medida en que los inversores en estos instrumentos sean residentes del Estado contratante en el que se han constituido. En tal caso, podrían redactarse disposiciones en los siguientes términos:

a) No obstante las restantes disposiciones del presente Convenio, un instrumento de inversión colectiva constituido en un Estado contratante que perciba rentas procedentes del otro Estado contratante recibirá, a los efectos de la aplicación del Convenio a dichas rentas, el tratamiento otorgado a una persona física residente del Estado contratante en el que se ha constituido, y a un beneficiario efectivo de la renta que percibe (siempre que, en caso de que una persona física residente del Estado mencionado en primer lugar hubiera percibido la renta en las mismas circunstancias, se hubiera considerado a dicha persona física beneficiaria efectiva de la misma) pero sólo en la medida en que la participación en el instrumento de inversión colectiva sea propiedad de residentes del Estado contratante en el que se constituya dicho instrumento.

b) A los efectos de este apartado, la expresión “instrumento de inversión colectiva” significa, en el caso de [Estado A], un [.....] y, en el caso de [Estado B], un [.....], así como cualquier otro fondo de inversión, entidad o mecanismo constituido en cualquiera de los Estados contratantes respecto del que las autoridades competentes de los Estados contratantes convengan su consideración como instrumento de inversión colectiva a los efectos de este apartado.

6.27 Si bien el criterio netamente proporcional reflejado en los párrafos 6.21 a 6.26 protege contra el abuso de los convenios por terceros, puede implicar al tiempo importantes cargas administrativas en el proceso de determinación por el IIC de los derechos a optar al convenio de cada inversor. Un Estado contratante puede decidir que el hecho de que una parte importante de los inversores en el IIC pueda acogerse al convenio es protección suficiente contra el abuso del convenio por terceros y, por tanto, que es adecuado fijar un umbral de propiedad por encima del cual puedan aplicarse los beneficios del convenio a todas las rentas percibidas por el IIC. Al incluir un umbral de esta naturaleza

podrían mitigarse también algunas de las cargas procedimentales que surgirían en su ausencia. Por tanto, si ese es el deseo de los Estados contratantes, puede añadirse la siguiente frase al final del subapartado *a)*:

No obstante, si al menos un [.....] por ciento de los derechos de participación en el instrumento de inversión colectiva es propiedad de [beneficiarios equiparables] [residentes del Estado contratante en el que se haya constituido el instrumento de inversión colectiva], se considerará al instrumento de inversión como una persona física residente del Estado contratante en el que se ha constituido y como beneficiario efectivo de la renta que perciba (siempre que en caso de que una persona física residente del Estado mencionado en primer lugar hubiera percibido la renta en las mismas circunstancias, se hubiera considerado a dicha persona física beneficiaria efectiva de la misma).

6.28 En algunos casos, los Estados contratantes pueden querer aplicar un planteamiento distinto del expuesto en los párrafos 6.17, 6.21 y 6.26 en relación con ciertos tipos de IIC, y considerar que su interés en acogerse a los beneficios del convenio responde al de sus inversores y no al suyo propio. Este caso es posible, por ejemplo, cuando una parte importante de los titulares de los derechos en el conjunto del IIC, o de cierto tipo de derechos comprendidos en el IIC, son fondos de pensiones exentos de imposición en el país de la fuente en virtud de lo dispuesto en el convenio aplicable, similares a los descritos en el párrafo 69 de los comentarios al artículo 18. Para garantizar que los inversores no perderán el beneficio de los tipos preferenciales a los que hubieran tenido derecho en caso de haber invertido directamente, los Estados contratantes pueden acordar una disposición en los siguientes términos en relación con dichos IIC (aunque puedan acordar alguno de los criterios contenidos en los párrafos 6.17, 6.21 ó 6.26 en relación con otros tipos de IIC):

a) Los instrumentos de inversión colectiva descritos en el subapartado c), constituidos en un Estado contratante, que perciban rentas procedentes del otro Estado contratante, no tendrán la consideración de residentes del Estado contratante en el que se constituyan, pero podrán solicitar, en nombre de los titulares de los derechos de participación en el instrumento de inversión colectiva, las reducciones fiscales, exenciones u otros beneficios a los que hubieran podido optar en virtud del presente Convenio en caso de que dichos titulares hubieran percibido la renta directamente.

b) Los instrumentos de inversión colectiva no podrán acogerse a lo dispuesto en el subapartado a) para reclamar beneficios en nombre de un titular de derechos de participación en el citado instrumento de inversión colectiva cuando dicho titular haya solicitado en su propio nombre el acogimiento a los beneficios del convenio respecto de la renta percibida a través del instrumento de inversión colectiva.

c) Este apartado se aplicará, en el caso de [Estado A], a [.....] y, en el caso de [Estado B], a [.....], así como a cualquier otro fondo de inversión, entidad o mecanismo constituido en cualquiera de los Estados contratantes respecto del que las autoridades competentes de los Estados contratantes convengan la aplicación de este apartado;

No obstante, esta disposición limitaría la solicitud de acogimiento por el IIC a los beneficios del convenio para los residentes del Estado contratante en el que este se haya constituido.

Si por las razones mencionadas en el párrafo 6.23, los Estados contratantes consideraran adecuado permitir al IIC solicitar el acogimiento al convenio en nombre de residentes de terceros países que puedan optar al mismo, bastaría con sustituir las palabras "del presente Convenio" por "de cualquier convenio del que el otro Estado contratante sea parte" en el subapartado *a)*. Si, como se señaló anteriormente, los Estados contratantes acordaran que el tratamiento previsto en este párrafo fuera aplicable únicamente a tipos concretos de IIC, sería necesario garantizar que los IIC detallados en el subapartado *c)* no incluyeran los IIC enumerados en disposiciones más generales, tales como las incluidas en los párrafos 6.17, 6.21 ó 6.26, de forma que el tratamiento otorgado a un tipo concreto de IIC fuera fijo y no susceptible de elección. Los países que quieran permitir que cada IIC elija el tratamiento al que acogerse, bien respecto de su conjunto- o respecto de uno o más tipos de derechos de participación en el IIC, tienen libertad para modificar el párrafo a tal efecto.

6.29 Siguiendo los criterios planteados en los párrafos 6.21 y 6.26, o en el párrafo 6.28, es preciso que el IIC determine la proporción de titulares de derechos que hubieran podido optar a los beneficios del convenio en caso de haber invertido directamente. Dado que la propiedad de los intereses en un IIC cambia regularmente, y que es frecuente que su tenencia se realice a través de intermediarios, es habitual que el IIC y sus gestores desconozcan los nombres de los beneficiarios efectivos de los intereses y su situación en lo que a los convenios se refiere. No resultaría práctico que el IIC recabara esa información diariamente a través de los intermediarios correspondientes. Por tanto, los Estados contratantes desearán aceptar criterios que resulten prácticos y fiables y que no requieran de ese seguimiento diario.

6.30 Por ejemplo, en muchos países la actividad de los IIC es básicamente nacional, con un voluminoso porcentaje de inversores residentes en el país en el que se constituye el IIC. En algunos casos, la normativa fiscal desanima a los inversores extranjeros al imponer una retención sobre las distribuciones, o la regulación financiera limita severamente la oferta para los no residentes. Los gobiernos deben considerar si estas u otras circunstancias protegen suficientemente contra la inversión por residentes de terceros países que no puedan optar a los beneficios de los convenios. Sería conveniente, por ejemplo, asumir que un IIC es propiedad de residentes del Estado en el que se constituye si este limita la distribución de sus participaciones o unidades al Estado en el que se constituye o a otros Estados que prevean beneficios similares en sus convenios con el país de la fuente.

6.31 En otros casos, los intereses en el IIC se ofrecen a inversores de muchos países. Aunque la identidad de los inversores particulares pueda cambiar diariamente, es probable que la proporción de inversores en el IIC con derecho a optar a los beneficios del convenio varíe con relativa lentitud. Por tanto, sería razonable exigir al IIC que recabara de otros intermediarios, en fechas predeterminadas, la información que le permita determinar la proporción de inversores que tienen derecho a acogerse al convenio. Esta información podría requerirse al final del año civil o del ejercicio fiscal o, si las condiciones del mercado sugieren que hay mucho movimiento en la titularidad, podría requerirse con mayor frecuencia, aunque con una periodicidad no superior a una vez por trimestre natural, coincidiendo con su terminación. El IIC podría entonces solicitar el acogimiento sobre la base de la media de esos importes calculada para un período previamente acordado. Cuando se adopten estos procedimientos debe tenerse mucho cuidado al elegir las fechas

utilizadas para el cómputo, a fin de permitir que el IIC tenga tiempo suficiente para actualizar la información que ofrece a otros pagadores, y pueda retenerse el importe correcto al inicio de cada periodo correspondiente.

6.32 Otro criterio posible sería el de considerar que un IIC que cotice en bolsa en el Estado contratante en el que se ha constituido tiene derecho a optar a los beneficios del convenio con independencia de la residencia de sus inversores. Esta disposición se ha justificado por el hecho de que un IIC que cotice en bolsa no puede utilizarse realmente para optar ilícitamente a beneficios derivados de los convenios, porque los accionistas o partícipes de dicho IIC no pueden ejercer control sobre él individualmente. Esta disposición podría redactarse como sigue:

a) No obstante las restantes disposiciones del presente Convenio, un instrumento de inversión colectiva constituido en un Estado contratante que perciba rentas procedentes del otro Estado contratante recibirá, a los efectos de la aplicación del Convenio a dichas rentas, el tratamiento otorgado a una persona física residente del Estado contratante en el que se ha constituido, y a un beneficiario efectivo de la renta que percibe (siempre que, en caso de que una persona física residente del Estado mencionado en primer lugar hubiera percibido la renta en las mismas circunstancias, se hubiera considerado a dicha persona física beneficiaria efectiva de la misma) cuando la clase principal de acciones o unidades en el instrumento de inversión colectiva cotice en bolsa y se comercialice regularmente a través de un mercado de valores regulado en ese Estado.

b) A los efectos de este apartado, la expresión "instrumento de inversión colectiva" significa, en el caso de [Estado A], un [.....] y, en el caso de [Estado B], un [.....], así como cualquier otro fondo de inversión, entidad o mecanismo constituido en cualquiera de los Estados contratantes respecto del que las autoridades competentes de los Estados contratantes convengan su consideración como instrumento de inversión colectiva a los efectos de este apartado.

6.33 Las disposiciones de los párrafos 6.17, 6.21, 6.26 y 6.32 consideran al IIC, a los efectos de la aplicación del convenio a la renta que percibe, como residente y beneficiario efectivo de dicha renta, lo que tiene la sencillez de establecer un tipo reducido de retención en relación con cada tipo de renta. Sin embargo, estas disposiciones no deben interpretarse en el sentido de restringir en modo alguno el derecho del Estado de la fuente a gravar a sus propios residentes que sean inversores en el IIC. Es obvio que la intención de estas disposiciones es la de abordar la cuestión de la imposición en fuente de la renta del IIC y no la imposición en residencia de sus inversores (esta conclusión es análoga a la planteada en el párrafo 6.1 anterior por lo que respecta a las sociedades de personas –*partnerships*-). Los Estados que deseen dejar constancia de ello en el texto de sus disposiciones, pueden modificarlas como corresponda, por ejemplo mediante la adición de la siguiente frase: "Esta disposición no podrán interpretarse en modo alguno como restrictiva del derecho de los Estados contratantes a gravar a sus propios residentes".

6.34 En ese mismo sentido, cada una de esas disposiciones pretende únicamente establecer que las características específicas de los IIC no conducirán a un tratamiento distinto que el de beneficiario efectivo de la renta que percibe. Por tanto, los IIC serán

tratados como beneficiarios efectivos de toda la renta que perciban. No obstante, la disposición no pretende situar a los IIC en una posición distinta o mejor que la de los restantes inversores en relación con aspectos relacionados con el requisito de propiedad efectiva que no estén relacionados con el IIC como tal. Por tanto, si a una persona física que perciba un elemento de renta en determinadas circunstancias no se la considera beneficiaria efectiva de la misma, tampoco lo será un IIC que perciba la renta en esas mismas circunstancias. Este resultado se confirma mediante la limitación expresada entre paréntesis a la aplicación de las disposiciones a aquellas situaciones en las que una persona física en las mismas circunstancias hubiera sido considerada beneficiaria efectiva de la renta.

Aplicación del Convenio a los Estados, sus subdivisiones y sus entidades íntegramente participadas

6.35 El apartado 1 del artículo 4 establece que los propios Estados contratantes, sus subdivisiones políticas y sus entidades locales están incluidos en la definición de "residente de un Estado contratante" y tienen por tanto derecho a acogerse a los beneficios del convenio (en el párrafo 8.4 de los Comentarios al artículo 4 se explica que la inclusión de estos términos en 1995 confirmó lo que la mayoría de los Estados miembros ya entendían previamente).

6.36 No obstante, pueden surgir algunos problemas en el caso de entidades constituidas e íntegramente participadas por un Estado o una de sus subdivisiones políticas o entidades locales. Algunas de estas entidades puede obtener considerables rentas de otros países, por lo que puede ser importante determinar si los convenios fiscales les son de aplicación (este sería el caso, por ejemplo, de los fondos soberanos de inversión: véase el párrafo 8.5 de los Comentarios al artículo 4). En muchos casos, estas entidades están totalmente exentas de imposición y puede plantearse la cuestión de si tienen derecho a acogerse a los beneficios de los convenios fiscales concluidos por el Estado en el que se han constituido. Para poder aclarar esta cuestión, algunos Estados modifican la definición de "residente de un Estado contratante" del apartado 1 del artículo 4 e incluyen las "entidades públicas" (*statutory body*), o las "agencias u organismos" (*agency or instrumentality*) o una "entidad jurídica de derecho público" (*legal person of public law, [personne morale de droit public*]) de un Estado, subdivisión política o entidad local, cubriendo así las entidades íntegramente participadas que no se consideran parte del Estado o de sus subdivisiones políticas o entidades locales.

6.37 Además, muchos Estados incluyen disposiciones específicas en sus convenios bilaterales que conceden una exención a otros Estados y a ciertas entidades de propiedad íntegramente estatal, como los bancos centrales, respecto de ciertos elementos de renta, tales como los intereses (véase el párrafo 13.2 de los Comentarios al artículo 10 y el párrafo 7.4 de los Comentarios al artículo 11). Las disposiciones de los convenios que conceden la exención respecto de la renta procedente de fondos de pensiones (véase párrafo 69 de los Comentarios al artículo 18) pueden aplicarse de forma similar a los fondos de pensiones íntegramente participados por un Estado, dependiendo de la redacción de esas disposiciones y de la naturaleza del fondo.

6.38 Sin embargo, la aplicación del Convenio a cada Estado contratante, sus subdivisiones políticas y entidades locales (y a sus entidades públicas, agencias u organismos en el caso de convenios bilaterales que se apliquen a tales entidades) no debe interpretarse en el sentido de que pueda alterar en modo alguno la posible aplicación por cada Estado del principio de derecho internacional consuetudinario sobre inmunidad soberana. Según este principio, un Estado soberano (incluidos sus representantes, sus propiedades y sus actividades) es, como norma general, inmune a la jurisdicción de los tribunales de otro Estado soberano. Sin embargo, no hay consenso internacional sobre los límites precisos del principio de inmunidad soberana. La mayoría de los Estados, por ejemplo, no admitirían la aplicación del principio a las actividades empresariales, y muy pocos Estados admitirían su aplicación en materia tributaria. Por tanto, existen notables diferencias entre los Estados por lo que respecta al grado en el que el principio se aplica en materia tributaria, si es que se aplica en alguno. Incluso entre los Estados que admitirían la posibilidad de su aplicación, algunos lo harían únicamente en la medida en que se haya incorporado en la legislación nacional y otros lo harían como norma de Derecho internacional consuetudinario, pero sujeta a importantes limitaciones. El Convenio no se pronuncia sobre si el principio de inmunidad soberana se aplica respecto de las personas comprendidas en el ámbito definido en el artículo 1, y de ser así en qué medida, ni respecto de los impuestos comprendidos en el artículo 2, y cada Estado contratante tiene libertad, por tanto, para aplicar su propia interpretación de ese principio, siempre que la imposición resultante, en caso de haberla, sea conforme con las disposiciones de los convenios bilaterales.

6.39 Al considerar la posibilidad de otorgar exenciones fiscales, y en qué medida, respecto de la renta obtenida por otros Estados, sus subdivisiones políticas, entidades locales, entidades públicas, agencias u organismos, a través de convenios específicos, de sus disposiciones de derecho interno o mediante la aplicación de la doctrina de la inmunidad soberana, los Estados suelen tener en cuenta factores diversos. Entre otros, se incluiría, por ejemplo, si ese tipo de renta estaría exenta sobre la base de la reciprocidad, si la renta procede de actividades de naturaleza administrativa y no de naturaleza comercial, si los activos y la renta de la entidad perceptora se utilizan con fines públicos, si existe la posibilidad de que estos redunden en beneficio de una persona ajena a la administración y si la renta procede de una cartera de inversiones o de la inversión directa.

Uso indebido del Convenio

7. El principal objetivo de los convenios de doble imposición es promover los intercambios de bienes y servicios y los movimientos de capitales y personas mediante la eliminación de la doble imposición internacional. Asimismo, dichos convenios tienen como fin evitar la elusión y la evasión fiscales.

7.1 Los contribuyentes pueden tener la tentación de hacer un uso abusivo de la legislación tributaria aprovechando las diferencias legislativas de los países. Estas maniobras pueden ser contrarrestadas mediante disposiciones o reglas jurisprudenciales que forman parte de la legislación nacional de los Estados en cuestión. Estos últimos difícilmente pues aceptarán disposiciones en sus convenios bilaterales de doble imposición que permitan operaciones abusivas que, en otro caso, serían impedidas por las

disposiciones y reglas sobre esta clase de operaciones existentes en su legislación interna. Además, no desearán aplicar sus convenios bilaterales de forma que produzcan tal efecto.

8. Además, es importante tener en cuenta que la extensión de la red de convenios de doble imposición eleva el riesgo de que haya abusos al posibilitar la utilización de construcciones jurídicas artificiales diseñadas para obtener tanto los beneficios fiscales previstos en determinadas legislaciones internas como las desgravaciones impositivas establecidas en los convenios de doble imposición.

9. Tal sería el caso, por ejemplo, si una persona (residente o no de un Estado contratante) actúa a través de una entidad jurídica constituida en un Estado fundamentalmente para conseguir los beneficios de convenios que no podría obtener directamente. Otro caso sería el de una persona física que tuviera en un Estado contratante su vivienda permanente y todos sus intereses económicos, incluyendo una participación sustantiva en una sociedad de ese Estado y que, principalmente con vistas a vender acciones y evitar el gravamen de ese Estado respecto de las ganancias de capital derivadas de la enajenación (en virtud del apartado 5 del artículo 13), trasladase su vivienda permanente al otro Estado contratante donde dichas ganancias se someten a un gravamen reducido o nulo.

9.1 Estos ejemplos, entre otros, suscitan dos cuestiones fundamentales que son analizadas en los párrafos siguientes:

- si deben o no ser concedidos los beneficios de los convenios tributarios cuando se realizan operaciones que constituyen un uso abusivo de las disposiciones (véanse el párrafo 9.2 y siguientes más adelante); y
- si están o no en conflicto con los convenios tributarios las disposiciones específicas y normas jurisprudenciales de la legislación nacional de un Estado contratante cuyo propósito sea evitar el abuso de la legislación tributaria (véanse los párrafos 22 y siguientes).

9.2 Para muchos países la respuesta a la primera cuestión se basa en la que ellos den a la segunda. Dichos Estados tienen en cuenta que los impuestos, en última instancia, son aplicados en virtud de las disposiciones de la legislación nacional a reserva de disposiciones restrictivas (y, en algunos casos raros, ampliatorias) previstas en los convenios tributarios. Así pues, todo uso abusivo de las disposiciones de un convenio tributario podría también considerarse como uso abusivo de las disposiciones de la legislación nacional en virtud de la cual el impuesto se exige. Para estos Estados, pues, la cuestión pasa a ser si las normas de los convenios tributarios pueden o no impedir la aplicación de las disposiciones antiabuso de la legislación nacional, que es la segunda cuestión planteada anteriormente. Como se indica en el párrafo 22.1 más adelante, la respuesta a esta segunda cuestión es que, en la medida en que estas normas antielusión sean parte de las normas básicas nacionales establecidas por la legislación tributaria nacional para determinar los tipos de hechos que dan lugar a una deuda tributaria, dichas normas no están contempladas en los convenios tributarios y, por lo tanto, no se ven afectadas por ellos. Por lo tanto, como regla general, no existirá conflicto entre las citadas normas y las disposiciones de los convenios tributarios.

9.3 Otros Estados prefieren considerar algunos abusos como si fueran usos abusivos del propio convenio en contraposición a los abusos de la legislación nacional. No obstante estos Estados consideran entonces que una construcción adecuada del convenio tributario les permite obviar las operaciones abusivas, como las efectuadas con objeto de obtener beneficios no previstos en las disposiciones de estos convenios. Esta interpretación es consecuencia del objeto y propósito de los convenios tributarios, así como de la obligación de interpretarlos de buena fe (véase el artículo 31 del Convenio de Viena sobre el Derecho de los Tratados).

9.4 En virtud de ambos enfoques, hay pues acuerdo en que los Estados no tienen por qué conceder los beneficios de un convenio de doble imposición cuando se hayan hecho manejos que constituyan un uso abusivo de las disposiciones del mismo.

9.5 Sin embargo, es importante advertir que no se debe presuponer que un contribuyente está realizando la clase de operaciones abusivas referidas anteriormente. Un principio rector estriba en que no se deben conceder los beneficios de un convenio de doble imposición cuando uno de los principales objetivos para realizar determinadas operaciones o manejos es garantizar una posición fiscal más favorable y conseguir ese tratamiento fiscal más favorable en dichas circunstancias sea contrario al objeto y propósito de las disposiciones en cuestión.

9.6 La posibilidad de aplicar disposiciones generales antiabuso no significa que no sea necesario incluir en los convenios tributarios disposiciones especiales para evitar determinadas formas de elusión fiscal. Si se detectan técnicas específicas de elusión o si la utilización de dichas técnicas es especialmente problemática, a menudo puede resultar útil incorporar al Convenio disposiciones que se centren directamente en la estrategia concreta de elusión. Estas mismas disposiciones resultarán necesarias cuando un Estado, que ha adoptado el enfoque descrito en el párrafo 9.2, crea que su legislación nacional no incluye las normas o los principios contra la elusión necesarios para abordar de forma adecuada dicha estrategia.

10. De hecho, algunas formas de elusión fiscal han sido ya objeto de tratamiento expreso en el Convenio, por ejemplo, mediante la introducción del concepto de "beneficiario efectivo" (en los artículos 10, 11 y 12) y de disposiciones especiales tales como el apartado 2 del artículo 17 que se ocupa de las denominadas sociedades de artistas. Estos problemas se abordan también en los Comentarios al artículo 10 (párrafos 17 y 22), artículo 11 (párrafo 12) y artículo 12 (párrafo 7).

10.1 También en algunos casos, la solicitud de acogerse a los beneficios del convenio por parte de sociedades subsidiarias o filiales, en concreto de sociedades constituidas en paraísos fiscales o que se benefician de regímenes preferenciales perjudiciales, puede rechazarse cuando un cuidadoso estudio de los hechos y circunstancias del caso demuestren que la sede de dirección efectiva de la subsidiaria no se encuentra en el Estado de residencia pretendido, sino en el Estado de residencia de la sociedad matriz con el fin de hacerla residente de este último Estado a los efectos de la legislación interna y de los convenios (lo que será pertinente cuando la legislación nacional de un país utilice el criterio de sede de dirección, u otro de naturaleza similar, para determinar la residencia de una persona jurídica).

 © OCDE

10.2 El estudio cuidadoso de los hechos y circunstancias de un caso puede revelar también que una filial estaba siendo gestionada en el Estado de residencia de su matriz de forma tal que tenía un establecimiento permanente en ese Estado (por ejemplo: una sede de dirección) al que serían correctamente atribuibles todos o una parte sustancial de sus beneficios.

11. Otro ejemplo nos lo aportan dos formas muy difundidas de uso indebido del Convenio, uso indebido que ha sido objeto de análisis en dos informes del Comité de Asuntos Fiscales titulados "Convenios de doble imposición y utilización de sociedades controladas" –*Double Taxation Conventions and the Use of Base Companies*– y "Convenios de doble imposición y utilización de sociedades instrumentales" –*Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies*–[1] . Como se indica en estos informes, la inquietud puesta de manifiesto en el párrafo 9 antes citado ha resultado estar muy bien fundada, ya que se observa una tendencia cada vez más marcada a recurrir a sociedades instrumentales para disfrutar de los beneficios de un convenio, sin que esto fuera lo previsto por los Estados contratantes en sus negociaciones bilaterales. Esto ha llevado a un número creciente de países miembros a incluir en los convenios unas disposiciones (de carácter tanto general como específico) para contrarrestar los abusos y preservar las leyes contra la elusión en su legislación nacional.

12. Las disposiciones que se han incluido en los convenios con el fin de abordar estas y otras formas de abuso adoptan diferentes formas. Los siguientes son ejemplos tomados de disposiciones que han sido incorporadas a convenios bilaterales suscritos por Estados miembros. Dichos ejemplos presentan unos modelos que pueden servir a las personas responsables de negociar los convenios como posible solución alternativa para casos concretos. Si se utilizan, conviene tener en cuenta lo siguiente:

- el hecho de que estas disposiciones no sean mutuamente excluyentes y que puedan ser necesarias varias de ellas para hacer frente a diferentes problemas;
- la medida en que una empresa pueda beneficiarse efectivamente de beneficios fiscales recurriendo a una determinada estrategia de elusión;
- el contexto legal de ambos Estados contratantes y, en particular, la medida en que la legislación nacional ofrezca ya una respuesta apropiada para la estrategia de elusión; y
- la medida en que otras actividades económicas de buena fe puedan verse afectadas por estas disposiciones, sin que exista motivo para ello.

Casos de utilización de sociedades instrumentales

13. Varios países han intentado abordar el problema de las sociedades instrumentales y se han elaborado diversos enfoques con este fin. Una de las soluciones consistiría en impedir el acceso a los beneficios de los convenios a las sociedades que no sean propiedad, directa o indirectamente, de personas residentes en el Estado en el que tienen fijada su

[1] Ambos informes se reproducen en el volumen II de la versión en hojas cambiables del Modelo de Convenio tributario de la OCDE, en las páginas R(5)-1 y R(6)-1.

residencia dichas sociedades. Por ejemplo, una disposición con fines de "levantar el velo", como la propuesta, podría tener la siguiente redacción:

> «Una sociedad que sea residente de un Estado contratante no tendrá derecho a acogerse a ningún beneficio fiscal de los previstos en este Convenio en relación con renta, ganancia o beneficio alguno, cuando sea propiedad o esté bajo el control, directamente o a través de una o más sociedades, cualquiera que sea el lugar de residencia de estas, de personas que no sean residentes de un Estado contratante».

Los países contratantes que quieran adoptar una disposición de este tipo tal vez deseen asimismo determinar, en el transcurso de las negociaciones bilaterales, los criterios en función de los cuales se considerará que una sociedad es propiedad o está bajo control de personas no residentes.

14. El "enfoque del levantamiento del velo" que subyace detrás de esta disposición parece una buena base para los convenios que se establezcan con países que tienen una imposición nula o muy baja y en los que normalmente se desarrollan muy pocas actividades sustantivas. Incluso en estos casos puede resultar necesario modificar la disposición o sustituirla por otra que salvaguarde los negocios de buena fe.

15. Las disposiciones de "sujeción a impuesto" de alcance general estipulan que en el país fuente la posibilidad de acogerse a los beneficios de un convenio tributario existe únicamente cuando la renta en cuestión está sujeta a impuesto en el país de residencia. Este principio coincide en lo fundamental con el objetivo de los convenios tributarios, que no es otro que evitar la doble imposición. Ahora bien, por diferentes motivos, el Modelo de Convenio no recomienda la utilización de una disposición general de este tipo. Aunque esto pueda parecer apropiado en el marco de una relación internacional normal, muy posiblemente un enfoque del tipo "sujeción a impuesto" se adoptaría ante una situación típica de uso instrumental del Convenio. Una disposición de salvaguardia como la aquí propuesta podría tener el siguiente contenido:

> «En los casos en que una renta que se ha generado en un Estado contratante sea percibida por una sociedad residente en otro Estado contratante y una o más personas no residentes en este último
>
> *a)* posean directa o indirectamente, o a través de una o más sociedades, ya sean estas o no residentes, un interés sustantivo en dicha sociedad en forma de participación en la misma o de cualquier otra, o
>
> *b)* ejerzan directa o indirectamente, de forma individual o conjuntamente, la dirección o el control de dicha sociedad
>
> las disposiciones del Convenio que prevean una exención o una reducción de impuestos serán de aplicación exclusivamente en el caso de las rentas sujetas a impuesto en el segundo Estado arriba indicado, de conformidad con las normas ordinarias de su legislación tributaria».

Cabe la posibilidad de delimitar aún más el concepto de "interés sustantivo" en el momento de elaborar el borrador de convenio bilateral. Los Estados contratantes pueden, por ejemplo, expresarlo en forma de porcentaje del capital o de derechos de voto dentro de la sociedad.

16. El enfoque de la sujeción a impuestos parece tener ciertas ventajas. Se puede utilizar en el caso de los Estados que tienen una estructura económica bien desarrollada y una legislación tributaria compleja. No obstante, habrá que completar dicha disposición incorporando al convenio unas disposiciones de buena fe que permitan la necesaria flexibilidad (véase el párrafo 19 más adelante); además, este enfoque no aporta una protección adecuada contra las pautas más recientes de elusión fiscal tales como las "estrategias de piedra de paso" —*"stepping-stone strategies"*—.

17. Los enfoques a los que acabamos de referirnos no resultan enteramente satisfactorios y ello por diversos motivos. Hacen referencia a las leyes fiscales cambiantes y complejas de los Estados contratantes y no a los manejos que dan lugar al uso indebido de los convenios. Se ha sugerido que tal vez convenga abordar el problema del uso instrumental del convenio de forma más directa, incorporando a los mismos una disposición que defina específicamente los casos de uso indebido en relación con las estrategias instrumentales en sí mismas (enfoque de la vía utilizada). Una disposición de este tipo podría tener la siguiente redacción:

> «En los casos en que una renta que se ha generado en un Estado contratante sea percibida por una sociedad residente en otro Estado contratante y una o más personas no residentes en este último
>
> *a)* tengan directa o indirectamente, o a través de una o más sociedades, ya sean estas residentes o no, un interés sustantivo en dicha sociedad en forma de participación en la misma o de cualquier otra, o
>
> *b)* ejerzan directa o indirectamente, por sí solas o en compañía de otras, la dirección o el control de dicha sociedad
>
> las disposiciones del Convenio que supongan una exención o una reducción de impuestos no serán de aplicación cuando más del 50 por ciento de dicha renta se utilice para satisfacer pagos debidos a estas personas (en concepto ya sea de intereses, regalías, gastos de desarrollo, de publicidad, costes iniciales y dietas, así como por depreciación de activos empresariales de cualquier tipo, incluyendo los bienes inmateriales y procesos)».

18. Una disposición de este tipo parece constituir el único medio efectivo para combatir las estrategias de "piedra de paso" —*"stepping-stone"*—. Encontramos una disposición semejante en los tratados bilaterales suscritos entre Suiza y Estados Unidos y el principio en el que se sustenta parece ser el mismo que subyace detrás de las disposiciones adoptadas por Suiza contra el uso indebido de los convenios tributarios por determinado tipo de sociedades suizas. Los Estados que se planteen la incorporación de una disposición de este tipo en sus convenios deben tener en cuenta que puede afectar a operaciones empresariales normales, por lo que conviene completarla con una disposición de buena fe.

19. Las soluciones que acabamos de describir son de índole general y, para asegurarse de que los beneficios previstos en los convenios se concedan en los casos en los que prevalece la buena fe, es necesario completarlas con disposiciones específicas, pudiendo estas adoptar la forma siguiente:

a) Disposición general de buena fe

«Las disposiciones anteriores no serán de aplicación cuando la sociedad establezca que su principal objetivo, así como la marcha de sus negocios y la adquisición o mantenimiento por la misma sociedad de sus acciones u otros bienes de los que se deriva la renta en cuestión están motivados por la buena fe empresarial y no tienen como objetivo primordial la obtención de ninguno de los beneficios previstos en el presente Convenio».

b) Disposición de actividad

«Las disposiciones anteriores no serán de aplicación cuando la sociedad lleve a cabo operaciones empresariales de envergadura en el Estado contratante en el que tiene fijada su residencia y la desgravación impositiva que solicita al otro Estado contratante atañe a unas rentas vinculadas con dichas operaciones».

c) Disposición de la cuantía del impuesto

«Las disposiciones anteriores no serán de aplicación cuando la reducción impositiva solicitada no exceda del impuesto que corresponde pagar en el Estado contratante en el que tiene fijada su residencia la sociedad».

d) Disposición de cotización en mercado de valores reconocido

«Las disposiciones anteriores no serán de aplicación en el caso de una sociedad residente de un Estado contratante, si la categoría principal de sus acciones está admitida a cotización en un mercado de valores reconocido en un Estado contratante, o si la sociedad en cuestión es propiedad en su totalidad –ya sea directamente o a través de una o más sociedades, residentes todas ellas del Estado mencionado en primer lugar– de una sociedad residente en el Estado mencionado en primer lugar y cuya categoría principal de acciones cotiza como se indica más arriba».

e) Disposición de desgravación alternativa

Cuando una disposición antiabuso haga referencia a personas no residentes de un Estado contratante, se podrá especificar que «no se entenderá [que dicho término] incluya a los residentes de terceros países que tengan suscritos con el Estado contratante al que se reclama una desgravación impositiva convenios vigentes en materia de impuesto sobre la renta, estipulando dichos convenios una desgravación no inferior a la que se tiene derecho al amparo del presente convenio».

Las disposiciones anteriores ilustran diferentes enfoques alternativos. La redacción concreta de las disposiciones que se van a incorporar a un determinado convenio dependerá del enfoque que se adopte en el mismo y convendría que fuese objeto de negociaciones bilaterales. Por otra parte, si las autoridades competentes de los Estados contratantes tienen la facultad de aplicar disposiciones discrecionales, quizás resulte conveniente la incorporación de una regla adicional que confiera a la autoridad competente del Estado de la fuente la discrecionalidad para conceder los beneficios fiscales previstos en el Convenio a los residentes de un tercer Estado, incluso cuando estas personas no cumplan los requisitos de las disposiciones descritas más arriba.

20. Aunque los párrafos anteriores presentan diferentes enfoques para abordar las situaciones de uso instrumental del convenio, cada uno de ellos se ocupa de un aspecto

concreto del problema comúnmente conocido como "mercadeo de tratados". Los Estados que quieran abordar este problema de forma integral pueden tener en cuenta los siguientes ejemplos de disposiciones detalladas de limitación de beneficios, disposiciones cuyo objetivo es evitar que las personas que no sean residentes de ninguno de los Estados firmantes del Convenio puedan disfrutar de los beneficios del mismo mediante el recurso a una entidad que, en otro caso, reuniría las condiciones para ser considerada como residente de uno de esos Estados, ello sin olvidar que tal vez resulten necesarias algunas adaptaciones y que muchos países quizás prefieran otros enfoques para abordar el problema del mercadeo de tratados:

«1. Salvo en los casos en que este artículo disponga lo contrario, un residente de un Estado contratante que obtenga una renta de otro Estado contratante podrá acogerse a todos los beneficios fiscales de este Convenio, acordados por lo demás a cualquier residente de un Estado contratante, sólo si ese residente "reúne las condiciones necesarias" definidas en el apartado 2 y cumple los otros requisitos que exige el presente Convenio para la concesión de tales beneficios.

2. Se entenderá que una persona residente de un Estado contratante reúne las condiciones necesarias en un año fiscal únicamente cuando se trate de:

a) una persona física;

b) una entidad estatal que reúna las condiciones necesarias;

c) una sociedad, cuando

(i) la categoría principal de sus acciones cotice en un mercado de valores reconocido según lo estipulado en los apartados a) o b) del apartado 6 y sea objeto de operaciones ordinarias en uno o más mercados de valores reconocidos, o

(ii) al menos el 50 por ciento de los derechos de voto y del valor de las acciones de la sociedad sea propiedad, ya sea directa o indirectamente, de un número igual o inferior a cinco sociedades con derecho a disfrutar de los beneficios fiscales de conformidad con el apartado *(i)* de la presente letra, siempre que –en el caso de que la propiedad sea por sociedad interpuesta– cada uno de los propietarios resida en uno de los Estados contratantes;

d) una organización benéfica o cualquier otra entidad fiscalmente exenta, siempre que, en el caso de un fondo de pensiones –*pension trust*– o cualquier otra entidad cuyo objeto sea proporcionar una pensión u otros beneficios similares, más del 50 por ciento de los beneficiarios, de los miembros o de los partícipes sean personas físicas residentes en alguno de los Estados contratantes; o

e) una persona que no sea una persona física, cuando:

(i) al menos durante la mitad del ejercicio fiscal, las personas que reúnan las condiciones necesarias en virtud de las letras *a)*, *b)* o *d)* o del subapartado *(i)* de la letra c) sean propietarias, de forma directa o indirecta, de al menos el 50 por ciento de la totalidad de los derechos de voto y del valor de las

acciones o cualesquiera otras participaciones en los beneficios de la persona, y

(ii) menos del 50 por ciento de la renta bruta de la persona durante el ejercicio fiscal en cuestión se abone o devengue, directa o indirectamente, a favor de personas que no sean residentes de ninguno de los Estados contratantes, efectuándose los pagos en forma de importes desgravables a efectos de los impuestos a los que se aplica el presente Convenio en el Estado de residencia de la persona (quedando excluidos los pagos con arreglo al principio de plena competencia• que se realicen en el desarrollo ordinario de un negocio por servicios o por bienes corporales, así como los que se abonen a un banco en relación con obligaciones financieras, siempre que, en el caso de que el banco no sea residente de un Estado contratante, el pago sea imputable a un establecimiento permanente del banco ubicado en uno de los Estados contratantes).

3. *a)* Una persona residente de un Estado contratante podrá disfrutar de los beneficios del Convenio en relación con un elemento de su renta procedente de otro Estado, con independencia de que dicha persona reúna o no las condiciones necesarias, siempre y cuando participe activamente en un negocio en el Estado mencionado en primer lugar (negocio que no podrá consistir en la realización o la gestión de inversiones por cuenta del residente, salvo cuando se trate de actividades relacionadas con la banca, los seguros o con valores y cuando las lleve a cabo una entidad bancaria, una compañía de seguros o una agencia de valores reconocida) y la renta procedente del otro Estado contratante se obtenga en relación con o como resultado de dicho negocio, cumpliendo el residente el resto de los requisitos que exige el Convenio para la obtención de los beneficios de los que se trate.

b) Cuando el residente o cualquiera de las empresas asociadas a este desarrollen una actividad empresarial en el otro Estado contratante donde se genera un elemento de su renta, será de aplicación la letra a) a esta parte de su renta solamente si la actividad que se desarrolla en el Estado mencionado en primer lugar es sustancial en relación con la que se lleva a cabo en el otro Estado. El que una actividad sea sustancial o no a efectos del presente apartado se determinará teniendo en cuenta el conjunto de los hechos y de las circunstancias.

c) Para determinar si una persona participa activamente en un negocio en un Estado contratante, en el marco de la letra a) del presente apartado, se entenderá que dicha persona participa en todas aquellas actividades que desarrolle una sociedad de personas –*partnership*– de la que sea socio, así como en las actividades que lleven a cabo personas que estén vinculadas con él. Se entenderá que dos personas están vinculadas cuando una de ellas posea al menos el 50 por ciento de cualesquiera participaciones en los beneficios de

• *N. del T.: En México: "principio de precios de mercado", y en Argentina:"principio del precio normal de mercado abierto".*

la otra (o, en el caso de una sociedad, al menos el 50 por ciento de la totalidad de los derechos de voto y del valor de las acciones), o cuando otra persona posea, directa o indirectamente, al menos el 50 por ciento de cualesquiera participaciones en los beneficios de cada una de las personas (o, en el caso de una sociedad, al menos el 50 por ciento de la totalidad de los derechos de voto y del valor de las acciones). En cualquier caso, se entenderá que una persona está vinculada con otra cuando, a juzgar por los hechos y las circunstancias, resulte que una de ellas controla a la otra o que ambas están bajo control de una misma persona o personas.

4. Pese a lo mencionado en las disposiciones anteriores del presente artículo, si una sociedad residente de un Estado contratante, o una sociedad bajo cuyo control está colocada esta, tiene en circulación una categoría de acciones

   a) que está sujeta a unas condiciones u otras exigencias que confieren a sus titulares el derecho a percibir una porción de la renta de la sociedad procedente de otro Estado contratante mayor de la que percibirían esos mismos titulares de no existir dichas condiciones o exigencias ("la parte desproporcionada de la renta"); y

   b) cuyos derechos de voto y valor son propiedad en un 50 por ciento o más de unas personas que no reúnen las condiciones necesarias para acogerse a los beneficios de este Convenio,

dichos beneficios no serán aplicables a la parte desproporcionada de la renta.

5. Un residente de un Estado contratante, que no reúna las condiciones necesarias de conformidad con las disposiciones del apartado 2 ni tenga derecho a los beneficios con arreglo a los apartados 3 ó 4, podrá acogerse, no obstante, a los beneficios fiscales del Convenio si la autoridad competente de ese otro Estado contratante determina que el establecimiento, la adquisición o el mantenimiento de dicha persona y el desarrollo de sus operaciones no perseguía como uno de sus objetivos principales la posibilidad de acogerse a los beneficios fiscales al amparo del Convenio.

6. A efectos del presente artículo, el término "mercado de valores reconocido" significa:

   a) en el Estado A .....;

   b) en el Estado B .....; y

   c) cualquier otro mercado de valores que las autoridades competentes acuerden reconocer como oficial a efectos del presente artículo».

Disposiciones que atañen a las entidades que disfrutan de regímenes fiscales preferenciales

21. Un determinado tipo de sociedades, que disfrutan de privilegios fiscales en el Estado en el que residen, se presta a desempeñar un papel de sociedad instrumental, generando así un problema de prácticas fiscales nocivas. Cuando las sociedades exentas de imposición (o casi exentas de impuestos) se distinguen por unas características legales

especiales, el uso indebido de los convenios tributarios puede evitarse impidiendo que dichas sociedades puedan acogerse a los beneficios fiscales de los convenios (enfoque de la exclusión). Dado que estos privilegios se conceden en la mayoría de los casos a un determinado tipo de sociedades, según lo estipulado en la legislación mercantil o fiscal de cada país, la solución más radical consistiría en excluir a estas sociedades del campo de aplicación del convenio. Otra alternativa consistiría en incorporar una disposición de salvaguardia aplicable a la renta percibida o satisfecha por estas sociedades y que podría redactarse de acuerdo con el siguiente ejemplo:

> «No será de aplicación a la renta percibida o satisfecha por una sociedad como la definida en el apartado ... de la Ley .... , así como por cualquier otra disposición de contenido similar promulgada por ... después de la firma del presente Convenio, ninguna de las disposiciones del presente Convenio que prevea una exención o una reducción de impuestos».

El campo de aplicación de dicha disposición puede limitarse mediante la referencia a determinados tipos de renta, tales como los dividendos, intereses, plusvalías o remuneraciones de los miembros del directorio o consejo de administración. Con arreglo a esta disposición, las sociedades del tipo estipulado seguirían teniendo derecho a la protección prevista en el artículo 24 (no discriminación) y a los beneficios del artículo 25 (procedimiento de mutuo acuerdo), estando además sujetas a las disposiciones del artículo 26 (intercambio de información).

21.1 Aunque las disposiciones de exclusión son claras y de fácil aplicación, es posible que requieran en algunos casos una ayuda por parte de la Administración. Constituyen una herramienta importante a través de la cual un Estado, que ha previsto la existencia de privilegios especiales en su legislación tributaria, puede evitar que estos mismos privilegios se utilicen en conexión con el uso indebido de los convenios tributarios suscritos por dicho Estado.

21.2 Cuando no sea posible o no proceda identificar a las sociedades que disfrutan de privilegios fiscales, remitiéndose a sus características legales especiales, será necesario recurrir a una fórmula más general. La siguiente disposición pretende impedir el acceso a los beneficios fiscales del Convenio a las entidades a las que procedería considerar como residentes de un Estado contratante, pero que disfrutan en el mismo de un régimen fiscal preferencial cuya concesión está reservada a las entidades con titularidad extranjera (es decir, un régimen al que no pueden acogerse las entidades que son propiedad de personas residentes en dicho Estado):

> «Ninguna sociedad, fideicomiso –*trust*– o sociedad de personas –*partnership*–, que tenga fijada su residencia en un Estado contratante cuyo beneficiario efectivo no sea residente de dicho Estado o que esté bajo el control directo o indirecto de una o más personas que no sean residentes de dicho Estado, podrá acogerse a los beneficios del presente Convenio si la cuantía del impuesto que procede imponer a la renta o al capital de la sociedad, fideicomiso –trust– o sociedad de personas –*partnership*– en el Estado en cuestión (después de tener en cuenta todas las reducciones impositivas o compensaciones de cualquier clase de la cuantía del impuesto, incluyendo las devoluciones, reembolsos, contribuciones, créditos o subsidios concedidos a la

 © OCDE

sociedad, fideicomiso –trust– o sociedad de personas –*partnership*– o a cualquier otra persona) es considerablemente inferior a la cuantía que procedería imponer en este Estado si el o los beneficiarios efectivos de todas las acciones del capital social de la sociedad o todas las participaciones en el fideicomiso –trust– o la sociedad de personas –*partnership*–, según sea el caso, fueran residentes de dicho Estado».

Disposiciones que atañen a determinados tipos de renta

21.3 La siguiente disposición tiene por objeto impedir que los beneficios fiscales del Convenio puedan aplicarse a las rentas sujetas a una tributación baja o nula al amparo de un régimen fiscal preferencial:

«1. Los beneficios del presente Convenio no serán de aplicación a las rentas que, con arreglo a otras disposiciones del mismo Convenio, puedan estar sujetas a gravamen en un Estado contratante y que procedan de actividades cuyo resultado no requiera una presencia sustantiva en dicho Estado, entre ellas las siguientes:

a) aquellas actividades en las que intervengan operaciones bancarias, financieras, navieras o de seguros, así como las actividades de comercio electrónico; o

b) actividades en las que intervenga una sede central o un centro de coordinación u otros manejos similares que proporcionen a la sociedad o al grupo servicios de administración, financiación u otro tipo de asistencia; o

c) actividades que generen una renta pasiva, tales como dividendos, intereses y regalías

cuando, de conformidad con las leyes o las prácticas administrativas de dicho Estado, la renta en cuestión esté sujeta a un régimen tributario preferencial y, por consiguiente, los datos referentes a esta estén sometidos a un régimen de confidencialidad que impide un intercambio efectivo de información.

2. A los efectos del apartado 1, la renta será objeto de un tratamiento fiscal preferente en un Estado contratante si, por motivos que no sean los expuestos en los anteriores artículos de este Convenio, un elemento de renta:

a) está exento de impuesto; o

b) está sujeto a impuesto una vez que pasa a manos del contribuyente, pero le corresponde una tasa impositiva inferior a la que correspondería aplicar a un elemento equivalente de renta si estuviese en manos de unos contribuyentes similares y estos fueran residentes de ese Estado; o

c) se beneficia de un crédito, una rebaja u otra concesión o ventaja, habiendo sido estos obtenidos directa o indirectamente en relación con dicho elemento de renta y no tratándose de un crédito para el pago de un impuesto extranjero».

Normas antiabuso relacionadas con la imposición en la fuente de determinados tipos de renta

21.4 La siguiente disposición tiene por objeto impedir que los beneficios fiscales previstos en determinados artículos del convenio, cuyo fin es restringir la imposición en la fuente, puedan aplicarse a operaciones en las que se participa con el objetivo principal de beneficiarse de dichos beneficios. Los artículos referidos son los siguientes: 10, 11, 12 y 21; la disposición tendrá que ser objeto de una leve modificación, según se indica más adelante, para ajustarla al tipo particular de renta del que se ocupa cada uno de estos artículos:

> «Las disposiciones del presente artículo no serán de aplicación cuando el objetivo principal o uno de los objetivos principales de cualquiera de las personas que han intervenido en la creación o colocación de [artículo 10: "las acciones u otros derechos"; artículo 11: "el crédito"; artículo 12 y 21: "los derechos"] con respecto a los cuales (al cual) se pagan (paga) [artículo 10: "los dividendos"; artículo 11: "los intereses"; artículo 12: "las regalías"; y artículo 21: "la renta"] haya sido sacar partido del presente artículo mediante dicha creación o colocación».

Disposiciones que atañen a los regímenes preferenciales que se han introducido después de la firma del convenio

21.5 Los Estados intentarán evitar los abusos de sus convenios como consecuencia de la incorporación por parte de un Estado contratante de unas disposiciones con posterioridad a la firma del Convenio. La disposición siguiente tiene por objeto evitar que un Estado contratante se vea en la obligación de conceder los beneficios fiscales de un convenio a una renta que disfruta de un tratamiento especial reservado a determinadas rentas offshore, habiéndose introducido dicho tratamiento después de la firma del Convenio:

> «Los beneficios de los artículos 6 a 22 del presente Convenio no podrán concederse a personas que disfruten ya de otros beneficios fiscales especiales con arreglo a:
>
> *a)* una ley de uno cualquiera de los Estados que sea identificada en un canje de notas entre los Estados; o
>
> *b)* cualquier otra ley sustancialmente similar que se haya dictado con posterioridad».

22. Asimismo se han analizado otras formas de uso abusivo de los tratados fiscales (por ejemplo, uso de sociedades controladas) y otras formas posibles de resolver estos abusos, como las reglas que dan prioridad al fondo sobre la forma, las reglas de "sustancia económica" y las disposiciones generales antiabuso, con el fin primordial de saber si dichas reglas y disposiciones son contrarias a los convenios tributarios, lo que resulta ser la segunda cuestión planteada en el párrafo 9.1 anterior.

22.1 Tales reglas son parte de las disposiciones fundamentales de la legislación nacional que determinan qué hechos dan lugar a una obligación tributaria; dichas reglas no están contempladas en los tratados fiscales y por lo tanto no se ven afectadas por ellos. Así pues, como norma general y habida cuenta el párrafo 9.5 no habrá un conflicto. Por ejemplo, en la medida que la aplicación de estas reglas referidas en el párrafo 22 dé lugar a una recalificación de la renta o a una redefinición del contribuyente que supuestamente obtiene

dicha renta, se aplicarán las disposiciones de este Convenio teniendo en cuenta estos cambios.

22.2 Aun cuando estas reglas no son contrarias a los convenios fiscales, se está de acuerdo en que los países miembros deben cumplir rigurosamente las obligaciones establecidas en los convenios fiscales con la finalidad de eliminar la doble imposición mientras no exista evidencia clara de un uso indebido de los convenios.

23. La utilización de sociedades controladas ha de ser combatida con una legislación sobre transparencia fiscal internacional –*CFC*–. Un número significativo de países miembros y no miembros ha adoptado recientemente dicha legislación. Aunque la concepción de esta clase de legislación varía considerablemente entre los distintos países, un rasgo común de estas normas -consideradas ahora, en el ámbito internacional, como instrumento legítimo para proteger la base imponible nacional- radica en que permiten que un Estado contratante grave a sus residentes por la renta atribuible a su participación en determinadas entidades extranjeras. A veces se ha argumentado, basándose en cierta interpretación de determinadas disposiciones del Convenio, tales como el apartado 1 del artículo 7 y el 5 del 10, que el citado rasgo común de las legislaciones sobre transparencia fiscal internacional –*CFC*– va en contra de dichas disposiciones. Por las razones dadas en el párrafo 14 de los Comentarios al artículo 7 y en el 37 de los Comentarios al artículo 10, la mencionada interpretación no es conforme al texto de las disposiciones. Tampoco puede mantenerse esta interpretación cuando se leen estas disposiciones en su contexto. Por ello, aunque algunos países hayan considerado que es útil precisar expresamente en sus convenios que la legislación sobre transparencia fiscal internacional –*CFC*– no era contraria al Convenio, dicha precisión es innecesaria. Se reconoce que la legislación sobre transparencia fiscal internacional –*CFC*– que sigue este enfoque no entra en conflicto con las disposiciones del Convenio.

24. [Suprimido el 28 de enero de 2003]

25. [Renumerado y modificado el 28 de enero de 2003]

26. Los Estados miembros que adoptan disposiciones sobre transparencia fiscal internacional –*CFC*– o las reglas antiabuso referidas anteriormente en su legislación tributaria nacional tratan de mantener la equidad y la neutralidad de esta última en un contexto internacional caracterizado por presiones fiscales muy diferentes, pero dichas medidas deberían adoptarse sólo con dicho fin. Como regla general, no deberían aplicarse dichas medidas cuando la renta en cuestión ha estado sometida a una imposición comparable a la del país de residencia del contribuyente.

Imposición de las remesas

26.1 En virtud de la legislación nacional de ciertos Estados, a las personas que cumplen los requisitos para ser residentes pero que carecen de lo que se considera un vínculo permanente con el Estado (a veces, designado con el calificativo de domicilio), sólo se les gravan las rentas obtenidas de fuentes ajenas al Estado si dichas rentas son efectivamente repatriadas u objeto de remesa hacia él. Por tanto, dichas personas no están sujetas a una doble imposición potencial en la medida que la renta extranjera no es remitida a su Estado de residencia y puede considerarse inadecuado concederles los beneficios establecidos en

las disposiciones del Convenio sobre dicha renta. Los Estados contratantes, que acuerden restringir la aplicación de las disposiciones del Convenio a la renta que es efectivamente gravada cuando está en poder de estas personas, lo pueden hacer añadiendo la siguiente disposición al Convenio:

> «Cuando, en virtud de una disposición de este Convenio, la renta obtenida en un Estado contratante se beneficia de una exención total o parcial de impuestos en dicho Estado, y en virtud de la legislación vigente en el otro Estado, una persona está sometida al impuesto sobre la renta por la cuantía de la renta que es remitida a dicho Estado o recibida en el mismo y no por la suma total, toda desgravación prevista por las disposiciones del Convenio sólo se aplica a la parte de dicha renta ya gravada en el otro Estado contratante».

En algunos Estados, la aplicación de dicha disposición podría crear dificultadas administrativas si transcurriera un largo lapso de tiempo entre el momento en que se genera la renta en un Estado contratante y el momento en que se grava en el otro Estado cuando llega a manos del residente de dicho segundo Estado. Los Estados que están preocupados por estas dificultades podrán prever que la regla establecida en la última parte de la disposición referida anteriormente, a saber, que la renta en cuestión sólo dará derecho a disfrutar de los beneficios aplicables en el primer Estado cuando se grave en el segundo, se aplicará a condición de que las rentas se graven de esta forma en este segundo Estado en un plazo determinado a partir del momento en el que la renta es generada en el primer Estado.

Limitaciones relativas a la imposición en la fuente: aspectos procedimentales

26.2 Un cierto número de artículos del Convenio limita el derecho de un Estado a gravar las rentas que se generan en su territorio. Como se ha dicho en el párrafo 19 de los Comentarios relativos al artículo 10 referido a la tributación de dividendos, el Convenio no regula las cuestiones de procedimiento y cada Estado es libre de utilizar el procedimiento previsto en su legislación interna para imponer los límites establecidos en el Convenio. Por ello, un Estado puede disminuir automáticamente el impuesto conforme a las disposiciones del Convenio que correspondan, a reserva de una verificación previa eventual del derecho a los beneficios previstos, o puede exigir el impuesto establecido en su legislación nacional y posteriormente reembolsar la parte de este que excede la exigible en virtud del Convenio. Como norma general, para garantizar la ágil aplicación de los beneficios del Convenio a los contribuyentes, el primer enfoque es indudablemente el método preferible. Si es necesario el sistema de reembolso, debe centrarse en las dificultades observables de determinación del derecho a los beneficios del tratado. Asimismo, cuando se adopta el segundo enfoque, es muy importante que el reembolso sea expedito, en especial si no se devengan intereses sobre la cuantía de dicho reembolso en la medida que todo retraso injustificado de la devolución representa un coste directo para el contribuyente.

Observaciones a los Comentarios

27. *Chile* considera que algunas de las soluciones planteadas en el Informe "La aplicación del Modelo de Convenio de la OCDE a las sociedades de personas –*partnerships*"

 © OCDE

incorporadas a los Comentarios, únicamente pueden aplicarse en caso de recogerlas expresamente en un convenio tributario.

27.1 *Los Países Bajos* suscribirán las conclusiones relativas a la aplicación del Convenio tributario a las sociedades de personas –*partnerships*– incluidas en los Comentarios al artículo 1 y en los Comentarios a otras cláusulas relevantes del Convenio sólo en la medida que son explícitamente citadas en un determinado tratado fiscal, o emanan de un procedimiento amistoso entre las autoridades competentes en aplicación del artículo 25 o de una medida unilateral.

27.2 *Francia* ha formulado varias reservas al informe sobre "La aplicación del Modelo de Convenio de la OCDE a las sociedades de personas –*partnerships*–". En particular, Francia está en desacuerdo con la interpretación dada en los párrafos 5 y 6 anteriores según la cual, si se deniega a una sociedad de personas –*partnership*– los beneficios de un convenio tributario, sus miembros siempre pueden acceder a los beneficios de los convenios tributarios firmados por sus Estados de residencia. Francia opina que dicha solución sólo puede existir cuando sea Francia el Estado de la fuente, cuando su legislación interna autorice esa interpretación o, si se han incluido disposiciones a tal efecto en el convenio firmado con el Estado de residencia de los socios.

27.3 *Portugal*, donde todas las sociedades de personas –*partnerships*– son gravadas como tales, ha expresado varias objeciones a las conclusiones del informe relativo a "la aplicación del Modelo de Convenio tributario de la OCDE a las sociedades de personas –*partnerships*–" y considera que las soluciones propuestas en este informe deberían incluirse en cláusulas específicas aplicables únicamente cuando figuren en los convenios tributarios. Ese es el caso, por ejemplo, del tratamiento aplicado a los socios de una sociedad de personas –*partnership*– transparente desde el punto de vista fiscal –concepto bastante vago, dadas las diferencias existentes entre Estados– incluido cuando un tercer Estado se interpone entre el Estado de la fuente y aquel donde residen los socios. Asimismo, conviene destacar las dificultades administrativas que podrían resultar de ciertas soluciones propuestas que, por otra parte, se mencionan en determinados casos en el propio informe.

27.4 *Bélgica* no comparte los puntos de vista expresados en el párrafo 23 del Comentario. Este país considera que la aplicación de la legislación sobre transparencia fiscal internacional –*CFC*– contradice a las disposiciones de los apartados 7 del artículo 5, 1 del artículo 7 y 5 del artículo 10 del Modelo de Convenio. Este es el caso, en especial cuando un Estado contratante grava la renta de uno de sus residentes generada en una entidad extranjera utilizando la ficción de atribuir a dicho residente la citada renta en proporción a su participación en el capital de la citada entidad. Al actuar de dicha forma, este Estado aumenta la base imponible de su residente incluyendo en esta, renta no generada por el residente en cuestión sino por una entidad extranjera que de acuerdo con el Convenio no está sujeta a impuestos en el citado Estado. De esta forma, el Estado no tiene en cuenta la personalidad jurídica de la entidad extranjera y por lo tanto actúa contrariamente a lo preceptuado en el Convenio (véanse también el párrafo 74 de los Comentarios relativos al artículo 7 y el párrafo 68.1 de los Comentarios relativos al artículo 10).

27.5 En lo referente a los posibles conflictos entre las cláusulas antiabuso (incluyendo en ellas las relativas a transparencia fiscal internacional –*CFC*– de las legislaciones nacionales y las disposiciones de los convenios, *Irlanda* opina que no es posible llegar a la simple conclusión general de que no existe conflicto o que, de existir, ha de ser resuelto en favor de la legislación nacional. Ello dependerá de la naturaleza de la disposición nacional y también de las relaciones legales y constitucionales en cada uno de los países entre su legislación nacional y el derecho y los acuerdos internacionales. Irlanda tampoco está de acuerdo con la eliminación, en el párrafo 26 (existente hasta el año 2002), del siguiente texto: «Sería contrario a los principios generales que inspiran el Modelo de Convenio, y al espíritu de los convenios tributarios en general, extender la aplicación de las medidas antiabuso a actividades tales como la producción, la prestación normal de servicios o la actividad empresarial de sociedades inmersas en actividades industriales o comerciales reales, cuando esas sociedades estén claramente integradas en el entorno económico del país del que son residentes y actúen de forma que no pueda sospecharse ninguna elusión fiscal».

27.6 *Luxemburgo* no comparte la interpretación dada en los párrafos 9.2, 22.1 y 23 que establece, como regla general, que no existe conflicto entre las cláusulas antiabuso de la legislación nacional de un Estado contratante y las disposiciones de los convenios tributarios firmados por él. Cuando se carece de una disposición convencional expresa, Luxemburgo estima que un Estado sólo puede aplicar su legislación nacional antiabuso en casos muy determinados, una vez agotado el procedimiento amistoso.

27.7 *Los Países Bajos* se oponen a la interpretación contenida en los Comentarios según la cual las disposiciones relativas a la transparencia fiscal internacional –*CFC*– no entran en conflicto con las de los convenios tributarios. La compatibilidad de dichas reglas y disposiciones con los tratados fiscales depende, entre otras cosas, de la naturaleza y redacción de la disposición específica, de la redacción y objetivo de la disposición en cuestión del tratado y de las relaciones entre el derecho nacional e internacional en el país en cuestión. Como el propósito de los convenios tributarios no es facilitar su uso indebido, la aplicación de las normas y disposiciones nacionales puede estar justificada en casos específicos de abuso o de uso claramente no previsto en el convenio. En este tipo de situaciones la aplicación de medidas nacionales debe respetar el principio de proporcionalidad y no debe ir más allá de lo que es preciso para evitar el abuso o la utilización no prevista.

27.8 [Suprimido el 26 de mayo de 2010].

27.9 *Suiza* no comparte el punto de vista expresado en el párrafo 7 según el cual el propósito de los convenios de doble imposición es evitar la elusión y la evasión fiscales. Asimismo, dicho punto de vista parece contradecir la nota a pie de página del Título del Modelo de Convenio. Respecto al párrafo 22.1, Suiza cree que las normas fiscales nacionales relativas al uso indebido de los convenios tributarios han de ajustarse a las cláusulas generales de los convenios, en particular, cuando el propio convenio contiene cláusulas para prevenir su uso abusivo. En relación con el párrafo 23, Suiza considera que la legislación sobre transparencia fiscal internacional –*CFC*– puede, dependiendo del concepto en cuestión, ser contraria al espíritu del artículo 7.

 © OCDE

27.10 *México* disiente de la interpretación dada en los párrafos 5 y 6 anteriores en virtud de los que, en caso de negar a una sociedad de personas –*partnership*– los beneficios de un convenio tributario, sus socios tienen derecho a los beneficios de los convenios tributarios celebrados por su Estado de residencia. México considera que este resultado es posible, hasta cierto punto, únicamente si se incluyen disposiciones al efecto en el convenio celebrado con el Estado en que está situada la sociedad de personas –*partnership*–.

Reservas al artículo

28. *Estados Unidos* se reserva el derecho a gravar, con algunas excepciones, a sus ciudadanos y residentes incluyendo a algunos ex ciudadanos y a residentes de larga duración sin tener en consideración las disposiciones del Convenio.

29. [Suprimido el 31 de marzo de 1994]

COMENTARIOS AL ARTÍCULO 2
RELATIVO A LOS IMPUESTOS COMPRENDIDOS EN EL CONVENIO

1. Este artículo pretende hacer más aceptables y precisas la terminología y la denominación de los impuestos comprendidos en el Convenio, asegurar la identificación de los impuestos de los Estados contratantes comprendidos en el mismo, extender lo más posible su ámbito de aplicación mediante la inclusión en él, siempre que sea factible y de acuerdo con la legislación interna de los Estados contratantes, de los impuestos aplicados por sus subdivisiones políticas o entidades locales, evitar la necesidad de firmar un nuevo convenio cada vez que se modifique la legislación interna de los Estados contratantes, así como garantizar que a cada Estado contratante se le notifiquen las modificaciones importantes de la legislación tributaria del otro Estado.

Apartado 1

2. Este apartado define el campo de aplicación del Convenio: los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio; la expresión "impuestos directos", mucho más imprecisa, ha sido, por lo tanto, descartada. Es irrelevante la autoridad por cuenta de la cual se exigen dichos impuestos: puede tratarse del propio Estado, de sus subdivisiones políticas o de sus entidades locales (Estados federados, regiones, provincias, *départements*, cantones, distritos, *arrondissements; Kreise*, municipios o agrupaciones de municipios, etc.). También es indiferente el sistema de exacción: por ingreso directo o por retención en la fuente, en forma de recargos o de impuestos complementarios (*centimes additionnels*), etcétera.

Apartado 2

3. Este apartado define lo que debe entenderse por impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. Dichos impuestos comprenden los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o elementos de uno u otro. Comprenden también los impuestos sobre los beneficios y las ganancias derivadas de la venta de propiedad mobiliaria o inmobiliaria, así como los impuestos sobre las plusvalías latentes. La definición se extiende, por último, a los impuestos sobre los importes totales de los sueldos o salarios pagados por las empresas (*payroll taxes; Lohnsummensteuer* en Alemania; *taxe* sur les *salaires* en Francia). Las cotizaciones a la Seguridad Social u otras cargas similares no tendrán la consideración de "impuestos sobre el importe total de los salarios" cuando exista una relación directa entre la exacción y los beneficios individuales recibidos en contrapartida.

4. Es evidente que el Estado que tiene el poder tributario –y sólo él– puede aplicar los impuestos establecidos por su legislación junto con cualesquiera cargas o derechos accesorios: recargos, gastos, intereses, etc. No se ha considerado necesario decirlo expresamente en el artículo, puesto que es obvio que, en la aplicación de los impuestos, las cargas accesorias seguirán las mismas reglas que la obligación principal. Varía la práctica, entre los distintos países miembros, respecto al régimen de intereses y sanciones. Algunos países no los tratan nunca como impuestos regulados por el artículo 2. Otros proceden de forma opuesta, en particular en los casos en que la carga adicional es calculada en función de la cuantía del impuesto al que se refiere. Los países pueden clarificar este punto en sus negociaciones bilaterales.

5. El artículo no hace mención de "impuestos ordinarios" ni de "impuestos extraordinarios". En principio, se podría considerar justificada la inclusión de los impuestos extraordinarios en el Modelo de Convenio, pero la experiencia ha demostrado que tales impuestos se establecen, por lo general, en circunstancias muy especiales. Además, sería difícil definirlos. Pueden ser extraordinarios por diversas razones: su creación, su forma de exacción, su tasa impositiva, su objeto, etc. En estas condiciones, parece preferible omitir los impuestos extraordinarios del artículo. Pero, como no se pretende excluir a los impuestos extraordinarios de todos los convenios, tampoco se mencionan los impuestos ordinarios. De esta forma, los Estados contratantes son libres de restringir el ámbito de aplicación del Convenio a los impuestos ordinarios, de extenderlo a los extraordinarios, o incluso de establecer disposiciones especiales.

Apartado 3

6. Este apartado enumera los impuestos vigentes en el momento de la firma del Convenio. La relación no es exhaustiva. Sirve de ilustración a los apartados precedentes del artículo. En principio, sin embargo, se incluirá la relación completa de los impuestos establecidos por cada Estado y cubiertos por el Convenio en el momento de la firma.

6.1 Algunos Estados miembros no incluyen los apartados 1 y 2 en sus convenios bilaterales. Estos países prefieren simplemente enumerar de forma exhaustiva los impuestos de cada país a los que se aplica el Convenio, precisando que el Convenio también se aplicará a los impuestos subsiguientes similares a los enumerados. Los países que optan por este método pueden adoptar los apartados 1 y 2 bajo la forma siguiente:

> «1. Los impuestos a los que se aplica el Convenio son:
>
> *a)* (en el Estado A): ....
>
> *b)* (en el Estado B): ....
>
> 2. El Convenio también se aplicará a impuestos idénticos o sustancialmente similares que se establecen con posterioridad a la fecha de la firma del Convenio, y que se añadan o sustituyan a los impuestos enumerados en el apartado 1. Las autoridades competentes de los Estados contratantes se notificarán mutuamente cualesquiera modificaciones importantes en su legislación tributaria».

Conforme al párrafo 3 anterior, las cotizaciones a la Seguridad Social serán excluidas de la lista de impuestos considerados.

Apartado 4

7. Puesto que la relación de impuestos que figura en el apartado 3 es meramente declarativa, este apartado prevé la aplicación del Convenio a todos los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se añadan a los existentes en un Estado contratante o los sustituyan con posterioridad a la fecha de la firma del Convenio.

8. Cada Estado se compromete a notificar al otro las modificaciones relevantes introducidas en su legislación tributaria, comunicándole, por ejemplo, información relativa a detalles de los impuestos nuevos y de otros que han sido sustituidos. Se anima a los Estados miembros a comunicar otras modificaciones importantes, tales como nuevas reglamentaciones o sentencias de los tribunales; muchos países ya observan esta práctica.

Los Estados contratantes pueden extender sus exigencias de notificación hasta reflejar cualesquiera notificaciones importantes habidas en otras leyes con incidencia en sus obligaciones derivadas del convenio. Los Estados contratantes, que deseen hacerlo así, podrían remplazar la última frase del apartado por la siguiente:

> «Las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán comunicarse toda modificación importante de su legislación tributaria o de otras leyes con incidencia en sus obligaciones derivadas del Convenio».

9. [Suprimido el 28 de enero de 2003]

Reservas al artículo

10. *Canadá, Chile* y *Estados Unidos* formulan una reserva al apartado 1 en lo referente a la aplicación del Convenio a los impuestos exigibles por las subdivisiones políticas y entidades locales.

11. *Australia, Corea* y *Japón* formulan una reserva al apartado 1 que establece la aplicación del Convenio a los impuestos sobre el patrimonio.

12. *Grecia* considera que "los impuestos sobre el importe total de los sueldos o salarios pagados por las empresas" no deben tener la consideración de impuestos sobre la renta y, por consiguiente, no estarán comprendidos en el ámbito del Convenio.

 © OCDE

COMENTARIOS AL ARTÍCULO 3
RELATIVO A LAS DEFINICIONES GENERALES

1. Este artículo comprende varias disposiciones generales necesarias para la interpretación de los términos utilizados en el Convenio. Debe tenerse en cuenta, sin embargo, que algunos términos importantes se definen en otros artículos del Convenio. Así, las expresiones "residente" y "establecimiento permanente" se definen, respectivamente, en los artículos 4 y 5, mientras que otros términos que aparecen en los artículos dedicados a categorías particulares de renta ("rentas de la propiedad inmobiliaria", "dividendos", etcétera) se definen en las propias disposiciones de dichos artículos. Además de las definiciones contenidas en el artículo, los Estados contratantes pueden convenir bilateralmente una definición de las expresiones "un Estado contratante" y "el otro Estado contratante". Además, los Estados contratantes son libres para acordar la inclusión de una referencia a la plataforma continental en la definición de "Estados contratantes".

Apartado 1

El término "persona"

2. La definición del término "persona" contenida en la letra *a)* no es en absoluto exhaustiva y deberá interpretarse en un sentido muy amplio (véanse en particular los artículos 1 y 4). La definición menciona expresamente a las personas físicas o naturales, las sociedades y las agrupaciones de personas. Del significado atribuido al término "sociedad" en la definición contenida en la letra *b)* se deduce que el término "persona" comprende, además, cualquier otra entidad que, aun cuando no esté constituida formalmente, sea tratada como tal a efectos impositivos. Así, una fundación –*fondation, Stiftung*–, por ejemplo, puede quedar cubierta por el término "persona". Las sociedades de personas –*partnerships*– se considerarán personas ya sea porque entran dentro de la definición de "sociedad", ya sea porque constituyen otras agrupaciones de personas.

El término "sociedad"

3. El término "sociedad" comprende, en primer lugar, las personas jurídicas. El término se extiende, además, a cualquiera otra unidad imponible considerada por sí misma por la legislación tributaria del Estado contratante donde se haya constituido. La definición se ha redactado teniendo en cuenta particularmente el artículo referente a los dividendos. El término "sociedad" solamente afecta a ese artículo, al apartado 7 del artículo 5 y al artículo 16.

El término "empresa"

4. La cuestión de si una actividad se realiza en el marco de una empresa o constituye en sí misma una empresa se ha resuelto siempre conforme a las disposiciones de la legislación interna de los Estados contratantes. Por consiguiente, no se ha intentado definir el término "empresa" en este artículo. Sin embargo, se dispone que el término "empresa" se aplique al desempeño de cualquier actividad o negocio. Como los términos "actividades empresariales o profesionales" se definen explícitamente incluyendo el ejercicio de profesiones liberales o de otras actividades de carácter independiente, la definición del

término “empresa” deja claro que debe considerarse el ejercicio de profesiones liberales o de otras actividades de carácter autónomo como constitutivas de una empresa independientemente del sentido que se le dé a este último término en la legislación interna de un Estado. Los Estados que consideran que tal clasificación es inútil pueden omitir la definición de “empresa” en sus convenios bilaterales.

La expresión “tráfico internacional”

5. La definición de la expresión “tráfico internacional” se basa en el principio establecido en el apartado 1 del artículo 8, según el cual, dado el carácter especial de la actividad, el derecho a gravar los beneficios derivadas de la explotación de buques o aeronaves en el tráfico internacional corresponde exclusivamente al Estado contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa. No obstante, tal como se indica en los Comentarios al apartado 1 del artículo 8, los Estados contratantes tienen libertad para, sobre una base bilateral, referirse a la residencia en la letra d), de forma coherente con los contenidos generales de los restantes artículos. En este caso, habría que sustituir las palabras “una empresa cuya sede de dirección efectiva esté situada en un Estado contratante” por “una empresa de un Estado contratante” o bien “un residente de un Estado contratante”.

6. La definición de la expresión “tráfico internacional” tiene mayor alcance del que normalmente se reconoce a esta expresión. Con ello se pretende preservar el derecho del Estado de la sede de dirección efectiva a gravar tanto el tráfico puramente interior como el tráfico internacional entre terceros Estados y permitir al otro Estado contratante gravar el tráfico realizado exclusivamente dentro de sus fronteras. Esta finalidad puede aclararse con el siguiente ejemplo: supongamos que una empresa de un Estado contratante, o una que tiene su sede de dirección efectiva en un Estado contratante, vende por mediación de un agente en el otro Estado contratante billetes para un trayecto realizado íntegramente dentro del Estado mencionado en primer lugar o, alternativamente, dentro de un tercer Estado. El artículo no permite al otro Estado gravar los beneficios de ninguno de estos viajes. El otro Estado podrá gravar a la empresa del Estado mencionado en primer lugar solamente cuando las operaciones se limiten a puntos situados en ese otro Estado.

6.1 Un buque o una aeronave opera sólo entre puntos situados en el otro Estado contratante respecto a un determinado viaje si el punto de partida y el de llegada del uno o de la otra se hallan en este otro Estado contratante. Sin embargo, la definición se aplica cuando el trayecto de un buque o de una aeronave entre dos puntos situados en el otro Estado contratante forma parte de un desplazamiento más largo, estando situado el punto de partida o de llegada fuera de ese otro Estado contratante. Por ejemplo, cuando en el ámbito del mismo desplazamiento una aeronave vuela primero entre un lugar situado en un Estado contratante y un lugar situado en el otro Estado contratante y, posteriormente, continúa rumbo a otro destino situado también en este otro Estado contratante, el primer y el segundo tramo de dicho trayecto forman ambos parte de un viaje contemplado dentro de la definición de “tráfico internacional”.

6.2 Algunos Estados opinan que la definición de “tráfico internacional” debería referirse al transporte como recorrido de un viajero o de una mercancía dada, de modo que cualquier viaje de un pasajero o transporte de mercancía sólo entre dos puntos situados en

un mismo Estado contratante no debiera considerarse cubierto por esta definición incluso si es efectuado a bordo de un buque o de una aeronave utilizado en trayectos internacionales. Los Estados contratantes que adopten este punto de vista pueden convenir bilateralmente en suprimir la referencia al "buque o aeronave" en la excepción prevista y utilizar la definición siguiente:

«*e)* la expresión "tráfico internacional" significa todo transporte efectuado por un buque o aeronave explotado por una empresa cuya sede de dirección efectiva esté situada en un Estado contratante, salvo cuando ese transporte sólo se efectúa entre puntos situados en el otro Estado contratante;»

6.3 La definición de "tráfico internacional" no se aplica al transporte realizado por una empresa cuya sede de dirección efectiva se encuentra en un Estado contratante cuando esta explota el navío o la aeronave entre dos puntos situados en el otro Estado contratante incluso si una parte de este transporte se efectúa fuera de dicho Estado. Así, por ejemplo, un crucero que se inicia y termina en ese otro Estado sin escala en puerto extranjero no constituye un transporte de viajeros en el tráfico internacional. Los Estados contratantes que deseen tratar expresamente este tema en sus convenios pueden acordar bilateralmente modificar la definición en este sentido.

La expresión "autoridad competente"

7. La definición de la expresión "autoridad competente" tiene en cuenta el hecho de que, en algunos países miembros de la OCDE, la aplicación de los convenios de doble imposición no es competencia exclusiva de las autoridades fiscales superiores; algunas materias se reservan a otras autoridades, o pueden delegarse en ellas. La definición adoptada permite que cada Estado contratante designe una o más autoridades competentes.

El término "nacional"

8. La definición del término "nacional" se limita a establecer que, en relación con un Estado contratante, este término se aplica a toda persona física que posea la nacionalidad o la ciudadanía de este Estado contratante. Incluso si el concepto de nacionalidad engloba el de ciudadanía, este último término ha sido también incluido en el año 2002 porque se utiliza más en ciertos países. No se ha considerado necesario incluir en el texto del Convenio ninguna otra definición más precisa de los términos nacionalidad y ciudadanía, ni tampoco ha parecido indispensable hacer un comentario específico sobre el significado de estas palabras y su aplicación. Es evidente que, para determinar lo que ha de entenderse por "un nacional" en el caso de una persona física, habría que referirse al sentido habitual de la expresión y a las normas particulares de cada Estado sobre la adquisición o pérdida de la nacionalidad o de la ciudadanía.

9. La norma contenida en la letra g) es más específica en lo referente a las personas jurídicas, sociedades de personas –*partnerships*– y asociaciones. Al establecer que las personas jurídicas, las sociedades de personas –*partnerships*– o las asociaciones constituidas conforme a la legislación vigente en un Estado contratante tienen la consideración de nacionales, la disposición resuelve una dificultad que se presenta a menudo. Algunos Estados, al definir la nacionalidad de las sociedades, prestan menos

atención a la legislación aplicable a la constitución de la sociedad que al origen de los capitales con los que esta se constituyó o a la nacionalidad de las personas físicas o jurídicas que la controlan.

10. Además, teniendo en cuenta la relación legal existente entre una sociedad y el Estado conforme a cuya legislación se constituye, que en ciertos aspectos es muy similar a la relación de nacionalidad en el caso de las personas físicas, parece justificado no dedicar una disposición particular a las personas jurídicas, sociedades de personas –*partnerships*– y asociaciones, sino asimilarlas a las personas físicas bajo el término "nacionales".

10.1 El hecho de que las sociedades de personas –*partnerships*– sean objeto de una mención distinta en la letra g) del apartado 1 no es incompatible con el estatus de sociedad de personas –*partnership*– como persona en virtud de la letra a) del mismo apartado. Conforme a la legislación interna de ciertos países, una entidad puede constituir "una persona" aunque no se considere "persona jurídica" desde el punto de vista fiscal. Es necesaria esta aclaración para evitar confusiones.

Los términos "actividad" o "negocio"

10.2 Los términos "actividad" o "negocio" no se definen de forma exhaustiva en el Convenio y, en virtud del apartado 2, deberían tener el mismo significado que en el ámbito de la legislación interna del Estado que aplica el Convenio. No obstante, la letra h) estipula explícitamente que los términos citados comprenden el ejercicio de profesiones liberales y de otras actividades de carácter independiente. Esta cláusula se añadió en el año 2000 al suprimir el artículo 14 del Convenio que se refería a la "renta del trabajo independiente". Este añadido, que garantiza que los términos "actividades" o "negocio" incluyen la realización de actividades que anteriormente estaban reguladas por el artículo 14, tiene como objetivo evitar que los citados términos se interpreten de una forma restrictiva que excluya la realización de servicios profesionales u otras actividades de carácter independiente, en los Estados donde la legislación interna no considera que la realización de los citados servicios u actividades pueda constituir una actividad o un negocio. Los Estados contratantes en los que no surja esta dificultad pueden acordar bilateralmente la no inclusión de esta definición.

Apartado 2

11. Este apartado establece un criterio general de interpretación de los términos utilizados en el Convenio y no definidos en el mismo. Se plantea la cuestión, sin embargo, de determinar cuál es la legislación aplicable para interpretar los términos no definidos en el Convenio pudiendo ser la legislación vigente en el momento de la firma del Convenio o la legislación vigente en el momento de su aplicación –es decir, cuando se exige el impuesto–. El Comité de Asuntos Fiscales ha concluido que ha de prevalecer esta última y en 1995 modificó el Modelo para precisar dicho punto explícitamente.

12. No obstante, el apartado 2 especifica que esto es aplicable solamente si el contexto no requiere una interpretación diferente. El contexto está constituido, en particular, por la intención de los Estados contratantes en el momento de la firma del Convenio, así como por el significado que la legislación del otro Estado contratante atribuye al término de que se trate (referencia implícita al principio de reciprocidad en que se basa el Convenio). Por

consiguiente, los términos del artículo permiten cierta flexibilidad a las autoridades competentes.

13. Consecuentemente, los términos del apartado 2 establecen un equilibrio satisfactorio entre, por una parte, la necesidad de asegurar la permanencia de los compromisos contraídos por los Estados al firmar el Convenio (ya que no puede permitirse que un Estado haga parcialmente inoperante un Convenio modificando con posterioridad, en su legislación interna, el sentido de los términos no definidos en el mismo) y, por otra parte, las exigencias de una aplicación adecuada y práctica del Convenio a lo largo del tiempo (debe evitarse la necesidad de referirse a conceptos anticuados).

13.1 El apartado 2 se modificó en 1995 para que su texto expresara mejor la interpretación general y constante de los Estados miembros. Conforme al apartado 2, el significado de los términos o expresiones no definidos en el Convenio podrá determinarse por referencia a las disposiciones aplicables del Derecho interno de un Estado contratante, se trate o no de legislación tributaria. Sin embargo, cuando un término o expresión se defina de forma diferente por las distintas ramas jurídicas de un Estado contratante, el sentido que le atribuye la legislación relativa a los impuestos comprendidos en el ámbito del Convenio prevalecerá sobre cualesquiera otros, incluyendo los que resulten de otras leyes fiscales. Los Estados, que pueden firmar acuerdos amistosos (conforme a las disposiciones del artículo 25 y, en particular de su apartado 3) para establecer el significado de los términos y expresiones no definidos en el Convenio, deberán tener en cuenta tales acuerdos al interpretar dichos términos y expresiones.

Reservas al artículo

14. *Italia* y *Portugal* se reservan el derecho a omitir las definiciones de las letras *c)* y *h)* del apartado 1 [“empresa” y los términos “actividad” o “negocio”] porque se reservan el derecho a incluir un artículo relativo a la tributación de la renta del trabajo independiente.

15. *Chile*, *Estados Unidos* y *México* se reservan el derecho a omitir la frase “una empresa cuya sede de dirección efectiva esté situada en un Estado contratante” en la definición de “tráfico internacional” en la letra e) del apartado 1.

16. [Suprimido el 28 de enero de 2003].

COMENTARIOS AL ARTÍCULO 4
RELATIVO A LA DEFINICIÓN DE RESIDENTE

I. Observaciones preliminares

1. El concepto de "residente de un Estado contratante" cumple diversas funciones y tiene importancia en tres casos:

a) para determinar el ámbito subjetivo de aplicación de un convenio;

b) para resolver los casos en que la doble imposición se produzca como consecuencia de la doble residencia; y

c) para resolver los casos en que la doble imposición resulte del gravamen en el Estado de residencia y en el Estado de la fuente o situación.

2. El artículo tiene por objeto definir la expresión "residente de un Estado contratante" y resolver los casos de doble residencia. Para aclarar el ámbito del artículo se hacen algunas consideraciones generales sobre los dos casos típicos de conflicto, es decir, entre dos residencias y entre la residencia y la fuente o situación. En ambos casos, el conflicto se produce porque, en virtud de las respectivas legislaciones internas, un Estado contratante o los dos reclaman la residencia de la persona de que se trate.

3. En general, las legislaciones internas de los diversos Estados establecen la sujeción integral al impuesto, o "sujeción plena", basándose en la existencia de un vínculo personal entre el contribuyente y el Estado considerado ("Estado de residencia"). Esta sujeción impositiva no afecta solamente a las personas "domiciliadas" en un Estado en el sentido habitual del término "domicilio" según la legislación (derecho privado). La sujeción integral al impuesto se extiende además, por ejemplo, a las personas que residen permanentemente, o en ocasiones sólo durante cierto período de tiempo, en el territorio del Estado. Algunas legislaciones someten a imposición plena a las personas físicas que prestan servicios a bordo de buques cuyo puerto base se encuentra en su territorio.

4. Los convenios para evitar la doble imposición no se ocupan, por lo general, de las normas internas de los Estados contratantes que tienen por objeto definir los requisitos para que una persona tenga la consideración fiscal de "residente" y, en consecuencia, se someta íntegramente a la imposición de ese Estado. Dichos convenios no establecen los criterios que deben seguir las legislaciones internas al definir la residencia para que los Estados contratantes reconozcan el derecho de uno de ellos a la sujeción plena. En este aspecto, los Estados basan su posición exclusivamente en su legislación interna.

5. Esto se pone claramente de manifiesto cuando el conflicto se produce, no entre dos residencias, sino entre la residencia y la fuente o situación. Las mismas consideraciones son válidas, no obstante, en caso de conflicto entre dos residencias. La diferencia consiste en que, en este último caso, no se puede resolver el conflicto por remisión a la definición de residencia adoptada por la legislación interna de los Estados considerados. Es necesario incluir disposiciones especiales en el Convenio para determinar cuál de los conceptos de residencia debe prevalecer.

6. Un ejemplo permitirá comprender mejor la situación: una persona física tiene una vivienda permanente en el Estado A, donde viven su mujer y sus hijos. Ha permanecido

más de seis meses en el Estado B y, conforme al derecho interno de este, se somete a imposición como residente del mismo por razón de la duración de su estancia. De esa forma, ambos Estados reclaman su derecho a someter a imposición plena a esta persona. El Convenio debe resolver el conflicto.

7. En este caso particular, el artículo (conforme a las disposiciones del apartado 2) da preferencia al Estado A. Sin embargo, ello no implica que el artículo establezca reglas especiales sobre la "residencia" y que no se tome en cuenta la legislación interna del Estado B por ser incompatible con aquellas. En realidad, se trata simplemente, de que en un conflicto de ese tipo es necesario optar entre el derecho de uno u otro Estado y esa es la finalidad de las reglas especiales que el artículo propone.

II. Comentarios a las disposiciones del artículo

Apartado 1

8. El apartado contiene una definición de la expresión "residente de un Estado contratante" a los efectos del Convenio. Dicha definición se remite al concepto de residencia adoptado por la legislación interna (véanse las observaciones preliminares). En ella se mencionan como criterios determinantes de la residencia fiscal: el domicilio, la residencia, la sede de dirección o cualquier otro criterio análogo. En lo que se refiere a las personas físicas, la definición pretende cubrir las diversas formas de vinculación personal a un Estado que utilizan las legislaciones fiscales internas como determinantes de la sujeción integral a imposición (sujeción plena). Comprende también el caso de las personas asimiladas a los residentes por la legislación tributaria de un Estado y, por ello, sometidas plenamente a imposición en ese Estado (por ejemplo, los diplomáticos y otras personas al servicio del Estado).

8.1 De acuerdo con las disposiciones de la segunda frase del apartado 1, una persona no se considera, sin embargo, "residente de un Estado contratante" en el sentido del Convenio si, aun cuando no esté domiciliada en ese Estado, se considera residente con arreglo a la legislación interna, pero se somete a una imposición limitada sobre las rentas obtenidas en dicho Estado o el patrimonio situado en el mismo. Esta situación se produce en ciertos Estados en relación con las personas físicas, particularmente en el caso de diplomáticos y empleados consulares extranjeros que prestan servicios en su territorio.

8.2 Con arreglo a sus términos y a su espíritu, la segunda frase excluye de la definición de residente de un Estado contratante a las sociedades de propiedad extranjera exentas de impuestos respecto de las rentas extranjeras, en aplicación de privilegios diseñados para atraer sociedades instrumentales. Excluye también a las sociedades y otras personas que no estén plenamente sujetas a imposición en un Estado contratante debido a que, aún siendo residentes de ese Estado en virtud de su normativa fiscal, se las considere residentes de otro Estado en virtud de lo dispuesto en un convenio celebrado entre ambos Estados. Desde luego, la exclusión de determinadas sociedades u otras personas de la definición no impedirá a los Estados contratantes intercambiar información sobre sus actividades (véase el párrafo 2 de los Comentarios al artículo 26). Los Estados pueden, ciertamente, considerar apropiado desarrollar intercambios espontáneos de información sobre personas que persiguen la obtención de beneficios no deseados por el convenio.

8.3 Sin embargo, la aplicación de la segunda frase conlleva dificultades y limitaciones. Debe interpretarse teniendo en cuenta su objeto y propósito, que es el de excluir a las personas no sujetas integralmente a imposición en un Estado (sujeción plena), ya que, en otro caso, podría excluir del ámbito del Convenio a todos los residentes de países que apliquen el principio de tributación territorial, resultado que evidentemente no se pretende.

8.4 Conforme a la interpretación general de la mayoría de los países miembros, los gobiernos de cada Estado, así como de cualesquiera de sus subdivisiones políticas o entidades locales, son residentes de ese Estado a los efectos del Convenio. Antes de 1995 el Modelo no hacía indicación expresa a ese respecto; en 1995 el artículo 4 se modificó para adaptar el texto del Modelo a dicha interpretación.

8.5 Esto plantea la cuestión de la aplicación del párrafo 1 a los fondos soberanos de inversión, que son fondos de inversión con una finalidad concreta o mecanismos creados por un Estado o una subdivisión política con fines macroeconómicos. Estos fondos poseen, gestionan o administran activos para lograr objetivos financieros y utilizan una serie de estrategias de inversión entre las que se encuentra la de invertir en activos financieros extranjeros. Por lo general, estos fondos se constituyen con los excedentes de la balanza de pagos, de las operaciones oficiales de cambio de moneda extranjera, los beneficios de privatizaciones, los excedentes fiscales o los ingresos resultantes de la exportación de bienes.[1] El hecho de que un fondo soberano pueda considerarse "residente de un Estado contratante" depende de los hechos y circunstancias de cada caso. Por ejemplo, cuando un fondo soberano es parte integrante del Estado, con toda probabilidad estará comprendido en el ámbito de la expresión "[ese] Estado y sus subdivisiones políticas o entidades locales" del artículo 4. En otros casos, se aplicarán los párrafos 8.6 y 8.7 subsiguientes. Los Estados pueden optar por abordar la cuestión en el transcurso de las negociaciones bilaterales, especialmente por lo que respecta a la calificación como "persona" de los fondos soberanos y su "sujeción al impuesto" a los efectos del convenio en cuestión (véanse también los párrafos 6.35 a 6.39 de los Comentarios al artículo 1).

8.6 El apartado 1 se refiere a las personas que están "sujetas al impuesto" en un Estado contratante en virtud de su legislación interna, en aplicación de diversos criterios. En muchos Estados se considera que una persona está sujeta a imposición tributaria plena incluso si el Estado contratante, de hecho, no establece el impuesto. Por ejemplo, los fondos de pensiones, las entidades de beneficencia y otras organizaciones pueden estar exentos de impuesto, pero sólo están exentos si cumplen todos los requisitos para la exención especificados en la legislación tributaria. Están pues sujetos a las leyes tributarias del Estado contratante. Además, si no cumplen dichos requisitos, también tendrán que pagar el impuesto. La mayoría de los Estados considera tales entidades residentes a efectos del Convenio (véanse, por ejemplo, el apartado 1 del artículo 10 y el apartado 5 del artículo 11).

8.7 No obstante, en algunos Estados, estas entidades no se consideran sujetas al impuesto si están exentas en virtud de su legislación tributaria nacional. Estos Estados pueden no considerar tales entidades residentes a efectos de un convenio, a menos que

[1] Esta definición está extraída de "*Sovereign Wealth Funds – Generally Accepted Principles and Practices-" "Santiago Principles*" (Fondos soberanos, principios y prácticas generalmente aceptados), del Grupo de Trabajo Internacional sobre Fondos Soberanos, Octubre 2008, Anexo I.

dichas entidades estén explícitamente comprendidas en dicho convenio. Los Estados contratantes que adopten esta posición pueden resolver este tema en sus negociaciones bilaterales.

8.8 Cuando un Estado no tiene en cuenta la existencia de una sociedad de personas –*partnership*– a efectos fiscales y le aplica el régimen de transparencia fiscal gravando a los socios sobre su porcentaje de renta de la sociedad de personas –*partnership*–, esta última no está sujeta a impuesto y no puede ser considerada residente en dicho Estado. En tal caso, como la renta de la sociedad de personas –*partnership*– "transita" hacia los socios en virtud de la legislación interna de ese Estado, los socios son las personas que están sujetas al impuesto sobre esta renta y pueden solicitar el disfrute de los beneficios de los convenios firmados por los Estados en los que son residentes. Esta última situación prevalecerá incluso si, en virtud de la legislación interna del Estado de la fuente, la renta es atribuida a una sociedad de personas –*partnership*– que es tratada como entidad independiente sometida a imposición. Los Estados que no estuvieran en condiciones de adherirse a esta interpretación del artículo podrían obtener el mismo resultado con una disposición específica que evitara la doble imposición cuando la renta de la sociedad de personas –*partnership*– es atribuida de forma diferente en los dos Estados.

Apartado 2

9. Este apartado se refiere al caso de una persona física que, con arreglo a las disposiciones del apartado 1, sea residente de ambos Estados contratantes.

10. Para resolver este conflicto es preciso establecer reglas especiales que den preferencia al vínculo con un Estado frente al vínculo con el otro. En la medida de lo posible, el criterio de preferencia será tal que no permita dudas, de forma que la persona de que se trate cumpla las condiciones requeridas solamente en un Estado y, al mismo tiempo, reflejará una vinculación de tal naturaleza que justifique la atribución de la potestad tributaria al Estado en cuestión. Los hechos a tomar en consideración, a los efectos de las reglas especiales, serán aquellos que se produzcan durante el período en que la residencia del contribuyente afecta a su sujeción a imposición, período que puede ser de duración inferior al período impositivo. Por ejemplo, en el curso de un año civil, una persona física es residente del Estado A, conforme a la legislación tributaria de ese Estado, desde el 1 de enero al 31 de marzo, trasladándose después al Estado B. Como dicha persona física reside en el Estado B más de 183 días, será considerada residente del Estado B durante todo el período impositivo conforme a la legislación tributaria de ese Estado. De la aplicación de las reglas especiales al período 1 de enero — 31 de marzo, resulta que la persona física es residente del Estado A. En consecuencia, ambos Estados deben tratar a la persona física como residente del Estado A durante dicho período y como residente del Estado B del 1 de abril al 31 de diciembre.

11. El artículo da preferencia al Estado contratante en el que la persona física disponga de una vivienda permanente. Este criterio bastará frecuentemente para resolver el conflicto que se plantea, por ejemplo, en el caso de una persona física que tiene una vivienda permanente en un Estado contratante y sólo contabiliza una estancia de cierto tiempo en el otro Estado contratante.

12. La letra *a)* quiere decir, por lo tanto, que para la aplicación del Convenio (cuando hay conflicto entre las legislaciones de los dos Estados) se considera como residencia de la persona física el lugar donde tiene la propiedad o el disfrute de una vivienda; esa vivienda debe ser permanente, es decir, la persona física la habrá amueblado y reservado para su uso permanente, a diferencia de la estancia en un determinado lugar en condiciones tales que sea evidente que la misma se pretende de corta duración.

13. En lo referente al concepto de vivienda, es necesario señalar que puede tomarse en consideración cualquiera de sus formas (casa o apartamento, en propiedad o en arrendamiento, habitación alquilada con muebles). Lo esencial es el carácter permanente de la vivienda; lo cual significa que la persona física ha dispuesto lo necesario para que el alojamiento esté disponible en cualquier momento, de una manera continuada y no ocasionalmente para estancias que, por las razones que las motiven, han de ser necesariamente de corta duración (viajes de placer, de negocios, de estudios, asistencia a cursos en escuelas, etc.).

14. Si la persona física tiene una vivienda permanente en ambos Estados contratantes, el apartado 2 da preferencia al Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas, entendiéndose que es el centro de sus intereses vitales. Cuando sea imposible determinar la residencia con arreglo a esta regla, el apartado 2 establece como criterios subsidiarios, en primer lugar donde se more y, en segundo lugar, la nacionalidad. Si una persona física es nacional de ambos Estados o de ninguno de ellos, la cuestión deberá resolverse de común acuerdo entre los Estados en cuestión conforme al procedimiento establecido en el artículo 25.

15. Si la persona física tiene una vivienda permanente en ambos Estados contratantes, será necesario considerar los hechos para determinar con cuál de los dos Estados tiene relaciones personales y económicas más estrechas. A tal fin, se tomarán en consideración sus relaciones familiares y sociales, sus ocupaciones, sus actividades políticas, culturales o de otro tipo, la localización de sus actividades empresariales o profesionales, la sede de administración de su patrimonio, etc. Las circunstancias deben examinarse en su conjunto, pero en cualquier caso es evidente que las consideraciones basadas en el comportamiento personal de las personas físicas deberán recibir especial atención. Si una persona que tiene una vivienda en un Estado establece una segunda vivienda en otro Estado al tiempo que mantiene la primera, el hecho de la conservación de la primera vivienda en el entorno donde ha vivido siempre, donde ha trabajado y donde están su familia y sus bienes puede, junto con otros elementos, contribuir a demostrar que ha conservado el centro de sus intereses vitales en el primer Estado.

16. La letra *b)* establece un criterio secundario para dos situaciones completamente distintas, a saber:

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

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

Se da preferencia al Estado contratante donde more la persona física.

 © OCDE

17. En la primera situación, es decir, cuando la persona física disponga de una vivienda permanente en ambos Estados, el hecho de que tenga un domicilio habitual en un Estado y no en otro aparece como la circunstancia que, en caso de duda en cuanto a la localización de su centro de intereses vitales, hará inclinar la balanza del lado del Estado donde permanezca con mayor frecuencia. A tal fin, deben considerarse, no sólo las estancias en la vivienda permanente del Estado de que se trate, sino también las efectuadas en cualquier otro lugar del mismo Estado.

18. La segunda situación se refiere al caso de una persona física que no tiene una vivienda permanente en ninguno de los Estados contratantes como, por ejemplo, en el caso de que la persona se desplace de un hotel a otro. En este supuesto han de considerarse igualmente todas las estancias en un Estado, sin que sea necesario determinar la razón de las mismas.

19. Al disponer que, en las situaciones referidas, se dé preferencia al Estado contratante donde more la persona física, la letra b) no precisa el período de tiempo al que debe extenderse la comparación. Ha de ser un período lo suficientemente dilatado como para que sea posible determinar si la residencia en cada uno de los dos Estados es habitual, así como la periodicidad de las estancias.

20. Cuando en las dos situaciones mencionadas en la letra b) la persona física more en ambos Estados contratantes, o no lo haga en ninguno de ellos, se da preferencia al Estado del que sea nacional. Si, incluso en esos supuestos, la persona física posee la nacionalidad de ambos Estados contratantes, o no posee la de ninguno de ellos, la letra d) encomienda a las autoridades competentes la resolución de la cuestión mediante un acuerdo amistoso conforme al procedimiento establecido en el artículo 25.

Apartado 3

21. Este apartado se refiere a las sociedades y a otras agrupaciones de personas, independientemente de que tengan o no personalidad jurídica. En la práctica será poco frecuente que las sociedades y demás entidades estén sujetas a imposición como residentes en más de un Estado, pero puede ciertamente presentarse el caso si un Estado atiende al lugar de inscripción en el registro y el otro a la sede de dirección efectiva. En consecuencia, también en el caso de sociedades y entidades han de establecerse reglas especiales de preferencia.

22. No parece adecuado dar importancia a un criterio puramente formal como es la inscripción en un registro. Por tanto, el apartado 3 tiene en cuenta el lugar desde donde la sociedad o entidad se dirige efectivamente.

23. La definición de un criterio de preferencia para las personas distintas de las personas físicas ha sido examinada, en particular, en relación con la imposición de las rentas derivadas de la navegación marítima, por aguas interiores y aérea. Algunos convenios para evitar la doble imposición de esas rentas reservan el derecho de imposición al Estado donde está la “sede de dirección” de la empresa; otros convenios toman en consideración la “sede de dirección efectiva”, y otros también el “domicilio fiscal de la empresa”.

24. En virtud de estas consideraciones, se ha optado por la "sede de dirección efectiva" como criterio de preferencia para las personas distintas de las personas físicas. La sede de dirección efectiva es el lugar donde se toman de hecho las decisiones comerciales clave y las decisiones de gestión necesarias para llevar a cabo el conjunto de las actividades empresariales o profesionales de la entidad. Para determinar la sede de dirección efectiva deben considerarse todos los hechos y circunstancias pertinentes. , Una entidad puede simultanear más de una sede de gestión, pero tendrá una única sede de dirección efectiva.

24.1 No obstante, algunos países consideran que los casos de doble residencia de personas distintas de las personas físicas son bastante infrecuentes, debiendo analizarse de forma casuística. Algunos países consideran asimismo que este criterio casuístico es el idóneo para solventar las dificultades que pueda plantear la utilización de las tecnologías de la comunicación para determinar la sede de dirección efectiva de una sociedad. Estos países pueden dejar que sean las autoridades competentes quienes decidan sobre la cuestión de la residencia de tales personas, lo que puede hacerse reemplazando el apartado por la siguiente disposición:

> "3. Cuando, en virtud de las disposiciones del apartado 1, una persona distinta de una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, las autoridades competentes de los Estados contratantes harán lo posible por resolver, por medio de un acuerdo amistoso, el Estado contratante del que deba considerarse residente a dicha persona a los efectos del Convenio, teniendo en cuenta su sede de dirección efectiva, su lugar de constitución o de creación por otros procedimientos, así como cualquier otro factor pertinente. En ausencia de tal acuerdo, esa persona no podrá acogerse a las reducciones o exenciones previstas en el Convenio, salvo en la forma y medida que puedan acordar las autoridades competentes de los Estados contratantes."

Las autoridades competentes que tengan que aplicar esta disposición para determinar la residencia de una persona jurídica a los efectos del Convenio, tendrán que tener en cuenta diversos factores, tales como dónde se celebran habitualmente las reuniones de su consejo de administración u órgano similar, desde donde realizan habitualmente sus funciones el consejero delegado y los altos ejecutivos, desde donde se realiza la alta gestión cotidiana, donde está situada su oficina central, qué legislación nacional rige su situación jurídica, donde están archivados sus documentos contables y si la determinación de que la persona jurídica es residente de uno de los Estados contratantes pero no del otro, a los efectos del Convenio, pudiera implicar el riesgo de una utilización indebida de sus disposiciones, etc. Los países que consideren que no debería otorgarse a las autoridades competentes la facultad de resolver estos casos de doble residencia sin indicárseles los factores que deben considerar a tal efecto, pueden completar la disposición incluyendo la mención a estos u otros factores que consideren pertinentes. Asimismo, dado que la persona interesada será quien normalmente invoque la aplicación de la disposición a través del mecanismo previsto en el apartado 1 del artículo 25, el plazo de presentación de la solicitud será de tres años desde la primera notificación efectuada a esa persona sobre la no adecuación de su imposición al Convenio por considerársele residente de ambos Estados contratantes. Dado que los factores sobre los que deba basarse la decisión no son inmutables en el tiempo, las

autoridades competentes que lleguen a un acuerdo amistoso en virtud de dicha disposición deben dejar constancia del plazo cubierto por el mismo.

Observaciones a los Comentarios

25. Por lo que respecta a los párrafos 24 y 24.1, Italia considera que se debe tener en cuenta también el lugar en el que se desarrolla la actividad principal y esencial de la entidad para determinar la sede de dirección efectiva de toda persona que no sea una persona física.

26. En *España*, debido al hecho de que, conforme a su Derecho interno, el año fiscal coincide con el año civil y no es posible concluir el período impositivo por motivo del cambio de residencia del contribuyente, no se podrá proceder conforme al párrafo10 de los Comentarios al artículo 4. En tal caso, se requerirá un procedimiento amistoso para determinar la fecha a partir de la cual el contribuyente tendrá la consideración de residente de uno de los Estados contratantes.

26.1 *México* está en desacuerdo con el principio general expresado en el párrafo 8.7 de los Comentarios, según el cual si se determina el impuesto, devengado por una sociedad de personas –*partnership*–, en función de las características personales de los socios, estos socios tienen derecho a los beneficios de los convenios tributarios firmados por los Estados en los que tienen su residencia respecto a la renta que "transita" por la citada sociedad.

26.2 [Suprimido el 17 de julio de 2008].

26.3 *Francia* considera que la definición dada en el párrafo 24 a la sede de dirección efectiva, según la cual "la sede de dirección efectiva es el lugar donde se toman de hecho las decisiones comerciales clave y las decisiones de gestión necesarias para llevar a cabo el conjunto de las actividades empresariales o profesionales de la entidad", se corresponde habitualmente con el lugar desde el que toman sus decisiones la persona o grupo de personas que ejercen las funciones de mayor rango (por ejemplo el consejo de administración o directorio). Es el lugar en el que básicamente se localizan los órganos de dirección, gestión y control de la entidad.

26.4 Por lo que respecta al párrafo 24, Hungría considera que para determinar la sede de dirección efectiva no debe considerarse únicamente el lugar donde se toman de hecho las decisiones comerciales clave y las decisiones de gestión necesarias para llevar a cabo el conjunto de las actividades empresariales o profesionales de la entidad, sino que debe considerarse también el lugar desde el que el consejero delegado y otros altos ejecutivos realizan habitualmente sus actividades, así como el lugar desde el que se realiza habitualmente la alta gestión cotidiana de la empresa.

Reservas al artículo

27. *Canadá* se reserva el derecho a utilizar como criterio, a efectos del apartado 3, el lugar de inscripción en el registro de constitución o de organización en lo referente a las sociedades, y si ello resulta imposible, se reserva el derecho a denegar los beneficios previstos en el Convenio a las sociedades que tengan una doble residencia.

28. *Corea* y *Japón* formulan una reserva a las disposiciones de este artículo y de otros artículos del Modelo de Convenio tributario que se refieren directa o indirectamente a la sede de dirección efectiva. Dichos países desean utilizar en sus convenios la expresión "oficina• central o principal" en lugar de "sede de dirección efectiva".

29. Francia no se adhiere al principio general por el que, cuando el impuesto adeudado por una sociedad de personas –*partnership*– se fija en función de las características personales de sus socios, estos últimos tienen derecho a los beneficios de los convenios tributarios, suscritos por los Estados en los que son residentes respecto a la renta que "transita" por dicha sociedad. Por tal razón, se reserva el derecho a modificar el artículo en sus convenios tributarios a fin de precisar que las sociedades de personas –*partnerships*– francesas deben tener la consideración de residentes en Francia atendiendo a sus características jurídicas y fiscales, y para indicar en qué situaciones y circunstancias las sociedades de tránsito ubicadas en el otro Estado contratante, o en un tercer Estado, tendrán derecho a beneficiarse del reconocimiento por parte de Francia de su naturaleza como tales.

30. *Turquía* reserva su derecho a utilizar el criterio de "oficina inscrita en el registro" (oficina o sede central legal), además del de "sede de dirección efectiva", para determinar la residencia de una persona distinta de una persona física que sea residente de ambos Estados contratantes con arreglo a las disposiciones del apartado 1 del artículo.

31. *Estados Unidos* se reserva el derecho a utilizar el criterio del lugar de constitución para determinar la residencia de una sociedad anónima –*corporation*– y, si ese criterio no resolviera el caso, a negar determinados beneficios del Convenio a las sociedades con doble residencia.

32. *Alemania* se reserva el derecho a incluir una disposición en virtud de la cual una sociedad de personas –*partnership*–, no residente en un Estado contratante en el sentido de lo dispuesto en el apartado 1, es considerada residente del Estado contratante donde se halla su sede de dirección efectiva, sólo en la medida que las rentas procedentes del otro Estado contratante o el patrimonio situado en este otro Estado están sujetos a imposición en el Estado citado en primer lugar.

 © OCDE

COMENTARIOS AL ARTÍCULO 5
RELATIVO A LA DEFINICIÓN DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

1. El concepto de establecimiento permanente se utiliza principalmente para determinar el derecho de un Estado contratante a gravar los beneficios de una empresa del otro Estado contratante. En virtud del artículo 7, un Estado contratante no puede gravar los beneficios de una empresa del otro Estado contratante salvo que esta realice su actividad por medio de un establecimiento permanente situado en aquel.

1.1 Antes del año 2000, la renta de las actividades profesionales y de otras de carácter independiente se trataba por separado en un artículo, concretamente en el artículo 14. Las disposiciones de este artículo eran similares a las aplicables a las "actividades" o "negocios" –*business*• *profits*–, pero se utilizaba el concepto de base fija y no el de establecimiento permanente, ya que se había considerado en un principio que este último concepto sólo debía aplicarse en el marco de actividades industriales y comerciales. La eliminación del artículo 14 en el año 2000 reflejó el hecho de que no existían diferencias intencionadas entre los conceptos de establecimiento permanente del artículo 7 y de base fija del artículo 14 o entre el modo de calcular los beneficios y el impuesto según se aplicara el artículo 7 o el 14. La eliminación del artículo 14 significó, pues, que la definición de establecimiento permanente se aplica desde entonces a lo que previamente constituía una base fija.

Apartado 1

2. El apartado 1 da una definición general de la expresión "establecimiento permanente" que contiene las características esenciales de este concepto a los efectos del Convenio; esto es, un *situs* diferente, un "lugar fijo de negocios". El apartado define la expresión "establecimiento permanente" como un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad. Así pues, las condiciones contenidas en esta definición son las siguientes:

- la existencia de un "lugar de negocios"; esto es, de instalaciones como, por ejemplo, un local o, en determinados casos, maquinaria o equipo;
- este lugar de negocios debe ser "fijo"; esto es, debe estar establecido en un lugar determinado y con cierto grado de permanencia;
- la realización de las actividades de la empresa mediante este lugar fijo de negocios. Esto significa, normalmente, que las personas que de un modo u otro dependen de la empresa (el personal) realizan las actividades de la empresa en el Estado en que está situado el lugar fijo.

3. Podría argumentarse que la definición general debiera mencionar la otra característica del establecimiento permanente que se han considerado importante en el pasado, a saber, el carácter productivo de su actividad, esto es, su contribución a los beneficios de la empresa. No se ha seguido este criterio en la presente definición. En el marco de una organización empresarial bien dirigida es ciertamente axiomático que cada

• *N. del T.: "Business" se ha traducido por "actividad" y por "negocios", siguiendo la versión francesa.*

parte contribuye a la productividad del conjunto. De ello no se infiere necesariamente, en todos los casos, que por el hecho de que un establecimiento particular tenga un "carácter productivo" en el marco general de la organización deba considerarse un establecimiento permanente al que pueden atribuirse propiamente los beneficios a efectos de la imposición en un territorio determinado (véanse los Comentarios al apartado 4).

4. La expresión "lugar de negocios" abarca cualquier local, instalaciones o medios materiales utilizados para la realización de las actividades de la empresa, sirvan o no exclusivamente a ese fin. Un lugar de negocios puede existir incluso cuando no se disponga ni se necesite local alguno para la realización de las actividades de la empresa, y esta simplemente disponga de cierto espacio. Poco importa que la empresa sea propietaria o arrendataria del local, instalaciones o medios, o disponga de ellos por otra causa. Así, el lugar de negocios puede estar constituido por un puesto dentro de un mercado o por determinado emplazamiento utilizado de manera permanente en un depósito aduanero (por ejemplo, para el almacenamiento de mercancías sujetas a derechos aduaneros). El lugar de negocios también puede encontrarse en las instalaciones de otra empresa. Este sería el caso, por ejemplo, de una empresa extranjera que tuviera permanentemente a su disposición determinados locales, o parte de ellos, pertenecientes a otra empresa.

4.1 Como se ha indicado con anterioridad, el mero hecho de que una empresa tenga a su disposición un determinado espacio que se utiliza para actividades de negocios es suficiente para que constituya un "lugar de negocios", no siendo necesario que la citada empresa tenga un título legal formal para utilizar el emplazamiento. Así, por ejemplo, puede existir un establecimiento permanente cuando una empresa ocupe de forma ilegal un emplazamiento desde el que explota su actividad.

4.2 Si la existencia de una autorización legal formal para utilizar un determinado emplazamiento no es indispensable para que este constituya un establecimiento permanente, la simple presencia de una empresa en cierto emplazamiento no implica necesariamente que este emplazamiento esté a disposición de la empresa. Sirven para ilustrar estos principios los siguientes ejemplos, en los que las personas que representan a una empresa están presentes en los locales de otra. El primer ejemplo es el de un vendedor que visita periódicamente a un cliente importante para tomarle sus pedidos, reuniéndose para ello con el director de compras en el despacho de este. En este caso los locales del cliente no están a disposición de la empresa para la que trabaja el vendedor y, por tanto, no constituye un lugar fijo de negocios mediante el cual se lleven a cabo las actividades de dicha empresa (no obstante, dependiendo de las circunstancias, podría ser de aplicación el apartado 5, según el cual existiría un establecimiento permanente).

4.3 Un segundo ejemplo es el de un empleado de una sociedad al que se autoriza, durante un período largo de tiempo, a utilizar un despacho en las oficinas centrales de otra sociedad (por ejemplo, una subsidiaria adquirida recientemente) con el fin de que se asegure de que esta última cumple con las obligaciones contractuales contraídas con la primera. En este caso el empleado realiza actividades asociadas al negocio de la primera sociedad y el despacho del que dispone en la sede de la segunda sociedad constituye un establecimiento permanente de su empleador, siempre que dicho despacho esté a su disposición durante un período de tiempo lo suficientemente largo como para constituir

"un lugar fijo de negocios" (véanse los párrafos 6 a 6.3) y que las actividades realizadas en dicho lugar no se limiten a las descritas en el apartado 4 del artículo.

4.4 El tercer ejemplo es el de una empresa de transportes por carretera que utiliza cada día durante varios años el muelle de descarga que hay en el almacén de un cliente con objeto de entregarle las mercancías que ha adquirido este último. En este caso la presencia de la empresa de transportes por carretera en el muelle de descarga es tan limitada que no cabe considerar que ese lugar está a su disposición ni que constituya, por tanto, un establecimiento permanente de dicha empresa.

4.5 Un cuarto ejemplo es el de un pintor que, durante dos años, pasa tres días a la semana en un edificio grande de oficinas de su principal cliente. En este caso la presencia del pintor en el edificio de oficinas de dicha empresa donde está realizando las funciones más importantes de su negocio (es decir, las obras de pintura) constituirá un establecimiento permanente del pintor.

4.6 La palabra "mediante" debe entenderse en su significado más amplio para permitir su aplicación a toda situación en la que se realicen unas actividades de negocios en un lugar específico que está a disposición de la empresa a este objeto. Así pues, se considerará, por ejemplo, que una empresa que está pavimentando una carretera realiza sus actividades "mediante" el emplazamiento en el que esta pavimentación tiene lugar.

5. Según la definición, el lugar de negocios debe ser "fijo". En consecuencia, normalmente existirá una vinculación entre el lugar de negocios y un punto geográfico determinado. Es irrelevante el período durante el cual una empresa de un Estado contratante opera en el otro Estado contratante si no lo hace en un lugar determinado, pero ello no significa que el equipo que constituye el lugar de negocios tenga que estar materialmente fijado al suelo. Basta con que el equipo permanezca en un lugar determinado (véase, sin embargo, el párrafo 20 siguiente).

5.1 Si la naturaleza del negocio que desarrolla una empresa implica el traslado de las actividades de una ubicación a otras próximas, podría no ser fácil determinar si existe un "lugar de negocios" único (cuando ocupe dos lugares de negocios y se cumplan los demás requisitos del artículo 5, obviamente la empresa tendrá dos establecimientos permanentes). Según se establece en los párrafos 18 y 20 más adelante, se considerará por regla general que existe un lugar de negocios único si, en función de la naturaleza de las actividades, cabe determinar que una ubicación concreta dentro de la cual se desplazan dichas actividades constituye una unidad comercial y geográfica coherente, con respecto al negocio en cuestión.

5.2 Se puede ilustrar este principio con algunos ejemplos. Es obvio que una mina constituye un lugar de negocios único, aunque las actividades relacionadas con dicho negocio se trasladen de una ubicación a otra dentro de lo que podría ser una mina de grandes dimensiones, dado que constituye una sola unidad geográfica y comercial con respecto a la actividad minera. Del mismo modo, cabe considerar un "centro de oficinas", en el que una empresa consultora alquila periódicamente diferentes despachos, como un lugar de negocios único de la empresa citada puesto que, en este caso, el edificio constituye un todo geográfico y el centro de oficinas es un lugar de negocio único para la empresa consultora. Por los mismos motivos, una calle peatonal, un mercado al aire libre o una feria

ambulante en los que un comerciante instala habitualmente su puesto constituyen un lugar de negocios único para dicho comerciante.

5.3 En contraposición, cuando no exista coherencia comercial, el hecho de que las actividades se desarrollen dentro de una zona geográfica delimitada no implicará que deba considerarse dicha zona como un lugar de negocios único. Por ejemplo, si un pintor trabaja sucesivamente al amparo de una serie de contratos que no guardan ninguna relación entre sí para un grupo de clientes que tampoco tienen relación entre sí y desarrolla dicha actividad en un edificio grande de oficinas, no existiendo fundamento para considerar que existe un único proyecto de reforma del edificio, no cabrá considerar al edificio como un lugar de negocios único a efectos de las obras de pintura. No obstante, si tomamos el ejemplo de otro pintor que, con sujeción a un único contrato, lleva a cabo unas obras en todo un edificio por encargo de un solo cliente, el trabajo representará un proyecto único para el pintor y cabrá considerar al edificio en su conjunto como un lugar de negocios único a efectos de las obras de pintura, dado que constituye una unidad comercial y geográfica coherente.

5.4 A la inversa, una zona en la que se desarrollan actividades que forman parte de un solo proyecto, y que constituye una unidad comercial coherente, puede carecer de la coherencia geográfica necesaria para considerarla como un lugar de negocios único. Por ejemplo, si un consultor trabaja en diferentes sucursales con emplazamientos separados en el marco de un único proyecto de formación de los empleados de un banco, habrá que considerar cada una de las sucursales como una unidad independiente. No obstante, si el consultor se traslada de una oficina a otra dentro de la misma sucursal, habrá que considerar que permanece en el mismo lugar de negocios. La sucursal ubicada en un mismo lugar posee una coherencia geográfica que no está presente en el caso del consultor que se traslada de una sucursal a otras con diferente emplazamiento.

5.5 Obviamente, un establecimiento permanente puede entenderse situado en un Estado contratante únicamente cuando el lugar de negocios esté ubicado en el territorio de dicho Estado. La cuestión de si un satélite en órbita geoestacionaria constituye un establecimiento permanente de su operador está relacionada en parte con la cuestión de la extensión hacia el espacio de la proyección del territorio de un Estado. Ningún Estado miembro afirmaría que la ubicación de esos satélites puede considerarse parte del territorio de un Estado contratante en virtud de las disposiciones aplicables del Derecho internacional, ni que pueda considerarse por tanto un establecimiento permanente allí situado. Del mismo modo, el área concreta en la que se reciben las señales del satélite ("huella del satélite") tampoco puede considerarse como a disposición del operador del satélite con la intención de convertirla en su lugar de negocios.

6. Puesto que el lugar de negocios debe ser fijo, se deduce que habrá que considerar que existe un establecimiento permanente exclusivamente cuando el lugar de la actividad de negocios tenga un cierto grado de permanencia, es decir, cuando no sea de índole meramente temporal. Ahora bien, un lugar de negocios puede constituir un establecimiento permanente aunque, en la práctica, exista sólo durante un período corto de tiempo, porque la naturaleza misma del negocio hace que sólo se pueda llevar a cabo durante un período limitado. En ocasiones no es fácil determinar si este es o no el caso. Aunque ha habido divergencia entre las prácticas adoptadas por los países miembros en lo

 © OCDE

tocante a los requisitos temporales, la experiencia ha demostrado que lo normal es considerar que no existe establecimiento permanente en aquellas situaciones en las que la actividad de negocios se desarrolla en un país a través de una sede que se mantiene durante menos de seis meses (a la inversa, la experiencia demuestra que hay muchos casos en los que se ha considerado que existía establecimiento permanente cuando el lugar de negocios se mantenía durante un período superior a seis meses). Las actividades de naturaleza recurrente han constituido una excepción a esta regla; en su caso, deben tenerse en cuenta cada uno de los períodos de tiempo durante los cuales se ocupa el lugar de negocios, junto con el número de veces en que se utiliza (pudiendo prolongarse las actividades durante varios años). Otra excepción ha sido la de las actividades encuadradas en un negocio que se lleva a cabo exclusivamente en el país en cuestión; en tales circunstancias, es probable que el negocio dure poco tiempo debido a su naturaleza, pero –al desarrollarse enteramente en un determinado país– su conexión con este país es muy fuerte. Para facilitar los trámites administrativos, los países podrían tener en cuenta estas prácticas cada vez que surjan divergencias respecto a si un lugar de negocios que existe solamente durante un corto período de tiempo constituye o no un establecimiento permanente.

6.1 Como se menciona en los párrafos 11 y 19, las interrupciones temporales de las actividades no implican que deje de existir un establecimiento permanente. Del mismo modo, según se expone en el párrafo 6, cuando un determinado lugar de negocios se utiliza únicamente durante períodos cortos de tiempo, pero esta utilización se repite regularmente a lo largo de un período prolongado de tiempo, no cabe considerar que el lugar de negocios sea de naturaleza meramente temporal.

6.2 Además, cabe la posibilidad de que un determinado lugar de negocios sea utilizado por períodos muy cortos de tiempo para una serie de actividades que lleva a cabo una misma persona o varias personas relacionadas entre sí, en un intento de evitar que se establezca que dicha sede ha sido utilizada por cada uno de los negocios individuales con fines distintos a los meramente temporales. También son válidas para este tipo de situaciones las observaciones que contiene el párrafo 18 sobre las fórmulas que se utilizan con objeto de saltarse el período de 12 meses que establece el apartado 3.

6.3 Cuando un lugar de negocios haya sido concebido, en un principio, para su utilización durante un período lo suficientemente corto para no ser considerado como un establecimiento permanente, pero se mantiene de hecho durante un período cuya duración no permita atribuirle un carácter temporal, pasará a convertirse en un lugar fijo de negocios y, por tanto, retrospectivamente, en un establecimiento permanente. Un lugar de negocios puede asimismo constituir un establecimiento permanente desde su inicio, aunque en la práctica haya existido durante un período muy corto de tiempo, si debido a circunstancias especiales (por ejemplo, la muerte del contribuyente o el fracaso de las inversiones) ha tenido que ser liquidada prematuramente.

7. Para que un lugar de negocios constituya un establecimiento permanente, la empresa que lo utiliza debe realizar sus actividades, en todo o en parte, a través del mismo. Como se ha indicado en el párrafo 3 anterior, no es necesario que las actividades tengan un carácter productivo. Además, no tienen que ser permanentes en el sentido de que las operaciones sean ininterrumpidas, si bien deben realizarse de una manera regular.

8. Cuando una empresa de un Estado contratante a través de un lugar fijo de negocios mantenido en el otro Estado cede o alquila a terceros activos materiales –como instalaciones, equipos industriales, comerciales o científicos, inmuebles– o activos inmateriales –como patentes, procedimientos de fabricación o activos similares– esta actividad conferirá, en general, al lugar de negocios el carácter de establecimiento permanente. Lo mismo es aplicable si se proporcionan capitales por medio de un lugar fijo de negocios. Si una empresa de un Estado alquila o cede instalaciones, equipos, inmuebles o intangibles a una empresa del otro Estado sin disponer de un lugar fijo de negocios en este para esta actividad de arrendamiento o cesión, las instalaciones, equipos, inmuebles o intangibles cedidos no constituirán por sí solos un establecimiento permanente del arrendador, siempre que el contrato se limite al simple arrendamiento del equipo, etc. Lo mismo será aplicable, por ejemplo, en el caso de que el arrendador proporcione, después de realizar la instalación, el personal para facilitar el funcionamiento del equipo, a condición de que la responsabilidad de dicho personal se limite al funcionamiento o mantenimiento del citado equipo bajo la dirección, responsabilidad y control del arrendatario. Si la responsabilidad del personal es más amplia, por ejemplo, si participa en las decisiones relativas al trabajo para el que se emplea el equipo o si maneja, mantiene e inspecciona el equipo bajo la responsabilidad y el control del arrendador, la actividad de este último puede exceder el simple arrendamiento de equipos y constituir una actividad empresarial. En tal caso podrá considerarse que existe un establecimiento permanente si se cumple el criterio de permanencia. Cuando dichas actividades vayan unidas o tengan un carácter análogo a las mencionadas en el apartado 3, será aplicable el plazo de doce meses. Otros casos deberán resolverse en función de las circunstancias.

9. El arrendamiento de contenedores constituye un caso particular de arrendamiento de equipos industriales o comerciales que, sin embargo, presenta características específicas. La determinación de las circunstancias en que se considera que una empresa dedicada al arrendamiento de contenedores tiene un establecimiento permanente en otro Estado se examina más ampliamente en el informe titulado "La imposición de las rentas derivadas del arrendamiento de contenedores" –*The Taxation of Income Derived from the Leasing of Containers / L'imposition provenant de la location de conteneurs*–[1].

9.1 Otro ejemplo en el que no puede considerarse que una empresa realice toda o parte de su actividad a través de un lugar de negocios es el de los operadores de telecomunicaciones de un Estado contratante que celebren un contrato de itinerancia "*roaming*" con un operador extranjero a fin de permitir a sus usuarios conectarse a la red de telecomunicaciones del operador extranjero. En virtud de tal contrato, un usuario que se encuentre fuera de la cobertura de su red nacional podrá efectuar y recibir automáticamente llamadas de voz, enviar y recibir datos o acceder a otros servicios utilizando la red extranjera. El operador de red extranjero facturará al operador de la red nacional del usuario por el servicio prestado. En un contrato de itinerancia normal, el operador de la red nacional se limita a transferir la llamada a la red extranjera y no opera sobre dicha red ni tiene acceso físico a ella. Por tales motivos, no puede considerarse que

[1] El informe se reproduce en el volumen II, página R(3)-1, de la versión del Modelo de Convenio tributario de la OCDE presentada en carpeta de hojas cambiables.

cualquier lugar en el que se sitúe la red extranjera esta a disposición del operador de la red nacional y, por tanto, no constituye un establecimiento permanente de ese operador.

10. La actividad de la empresa la realiza principalmente el empresario o personas con una relación laboral con la empresa (el personal). El personal incluye a los empleados y otras personas que reciban instrucciones de la empresa (por ejemplo, los agentes que actúan por cuenta de la empresa o agentes dependientes). Son irrelevantes los poderes de que dispongan tales personas en su relación con terceros. Es indiferente que el agente por cuenta de la empresa (agente dependiente) esté o no autorizado para firmar contratos si presta sus servicios en el lugar fijo de negocios (véase el párrafo 35 siguiente). Sin embargo, puede existir un establecimiento permanente incluso si las actividades de la empresa se realizan principalmente mediante equipos automáticos, limitándose la actividad del personal a la instalación, manejo, control y mantenimiento de tales equipos. De esta forma, la cuestión de si las máquinas de juegos, expendedoras y otras similares, instaladas por una empresa de un Estado contratante, constituyen o no un establecimiento permanente dependerá de que la empresa realice o no una actividad empresarial distinta de la instalación inicial de las máquinas. No existirá establecimiento permanente si la empresa se limita a instalar las máquinas y después las cede en arrendamiento a otras empresas. Por el contrario, puede existir un establecimiento permanente si la empresa que instala las máquinas las explota y mantiene por cuenta propia. Este criterio es igualmente aplicable si las máquinas las explota y mantiene un agente por cuenta de la empresa (agente dependiente).

11. Un establecimiento permanente comienza a existir desde el momento en que la empresa inicia sus actividades por medio de un lugar fijo de negocios. Ello se produce desde que la empresa prepara, en el lugar de negocios, las actividades a las que este servirá permanentemente. No se tomará en consideración el período dedicado por la empresa a la instalación del propio lugar de negocios, a condición de que esta actividad difiera sustancialmente de aquella a la que el citado lugar deberá servir permanentemente. El establecimiento permanente dejará de existir con la enajenación del lugar fijo de negocios o con el cese de toda actividad realizada por aquel; esto es, cuando finalicen todas las actividades y medidas vinculadas a la actividad anterior del establecimiento permanente (liquidación de las operaciones mercantiles corrientes, mantenimiento y reparación de las instalaciones). Sin embargo, una interrupción temporal de las operaciones no puede considerarse como cierre. Si el lugar fijo de negocios se cede en arrendamiento a otra empresa, normalmente sólo servirá a las actividades de esa empresa y no a las del arrendador; por lo general, el establecimiento permanente del arrendador dejará de existir, salvo que continúe realizando actividades empresariales propias a través del lugar fijo de negocios.

Apartado 2

12. Este apartado contiene una lista no exhaustiva de ejemplos que pueden considerarse constitutivos, *prima facie*, de establecimiento permanente. Dichos ejemplos deben considerarse en función de la definición general dada en el apartado 1, por lo cual ha de entenderse que los Estados contratantes interpretarán las expresiones mencionadas, “sede de dirección”, “sucursal”, “oficina”, etc., de tal manera que consideran como

establecimientos permanentes dichos lugares de negocios si estos últimos cumplen las condiciones establecidas en el citado apartado.

13. La expresión "sede de dirección" se menciona específicamente, puesto que no ha de ser necesariamente una "oficina". Sin embargo, cuando la legislación de los dos Estados contratantes no contenga el concepto "sede de dirección" como concepto distinto de "oficina", la expresión "sede de dirección" puede omitirse en el respectivo convenio bilateral.

14. La letra *f)* establece que las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras y cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales son establecimientos permanentes. La expresión "cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales" debe interpretarse en un sentido amplio. Incluye, por ejemplo, cualquier lugar de extracción de hidrocarburos en tierra o costa afuera.

15. La letra *f)* se refiere a la extracción de recursos naturales, pero no menciona la prospección de dichos recursos, ya sea en tierra o costa afuera. En consecuencia, cuando las rentas generadas por esas actividades tengan la consideración de beneficios empresariales, la cuestión de determinar si dichas actividades se realizan mediante un establecimiento permanente se regirá por el apartado 1. No obstante, y dado que no ha sido posible llegar a un acuerdo sobre las cuestiones fundamentales relativas a la atribución del derecho de gravamen y a la calificación de las rentas procedentes de las actividades de prospección, los Estados contratantes pueden acordar disposiciones especiales. Pueden convenir, por ejemplo, que una empresa de un Estado contratante, en lo que se refiere a las actividades de prospección de recursos naturales en lugares o áreas situados en el otro Estado contratante:

a) no se considere que tiene un establecimiento permanente en ese otro Estado; o

b) se considere que realiza dichas actividades mediante un establecimiento permanente en ese otro Estado; o

c) se considere que realiza actividades mediante un establecimiento permanente en ese otro Estado si la duración de las actividades excede de un período de tiempo determinado.

Los Estados contratantes pueden convenir, además, que someterán las rentas de tales actividades a cualquier otra regla.

Apartado 3

16. Este apartado establece expresamente que una obra o un proyecto de construcción o de instalación sólo constituye un establecimiento permanente si su duración excede los doce meses. Cualesquiera de estas actividades que no cumplan con esta condición no constituirán por sí mismas un establecimiento permanente, aunque incluyan una instalación como, por ejemplo, una oficina o un taller en el sentido del apartado 2, asociada a la actividad de construcción. Sin embargo, cuando dicha oficina o taller se utilice en varios proyectos de construcción y las actividades realizadas ahí vayan más allá de las mencionadas en el apartado 4, se considerará establecimiento permanente si se cumplen los requisitos previstos en el artículo de alguna otra forma, incluso si ninguno de los proyectos supone una obra o un proyecto de construcción o de instalación con una

duración superior a los 12 meses. En este caso la situación del taller o de la oficina será, pues, diferente a la de las obras o proyectos, no constituyendo ninguno de ellos un establecimiento permanente, y será importante garantizar que se asignen al establecimiento permanente sólo los beneficios atribuibles a las funciones ejercidas a través de esa oficina o taller, teniendo en cuenta los activos utilizados y los riesgos asumidos en esta oficina o taller. En este sentido podrán incluirse los beneficios atribuibles a las funciones ejercidas con relación a diversas obras de construcción, pero sólo en la medida en que dichas funciones se atribuyan correctamente a dicha oficina.

17. La expresión "obras o proyectos de construcción o de instalación" no comprende solamente la construcción de edificios, sino también la de carreteras, puentes o canales, la rehabilitación (no sólo el mero mantenimiento o redecoración) de edificios, carreteras, puentes o canales, el tendido de conducciones, la excavación de terrenos y el dragado de fondos. Además la expresión "proyecto de instalación" no se limita a un proyecto de construcción; también incluye la instalación de nuevo equipo como puede ser una maquinaria compleja en un edificio ya existente o al aire libre. La planificación y supervisión in situ de las obras de construcción de un edificio se encuadrarán en el apartado 3. Los Estados que deseen modificar el texto del apartado para hacer mención explícita a este resultado lo podrán hacer en el ámbito de sus convenios bilaterales.

18. El criterio de los doce meses se aplica separadamente a cada obra o proyecto. Para determinar la duración de la obra o proyecto no se computará el tiempo que el contratista haya dedicado anteriormente a otras obras o proyectos sin relación con aquella o aquel. Una obra de construcción deberá considerarse como una unidad incluso si se basa en varios contratos, a condición de que constituya un todo coherente en el plano comercial y geográfico. Con esta condición, una obra de construcción constituirá una unidad incluso si los pedidos los han realizado varias personas (por ejemplo, para una hilera de casas tanto adosadas como no –*row of houses*–). El umbral de los doce meses ha dado lugar a abusos; en ocasiones, las empresas (principalmente contratistas o subcontratistas que operan en la plataforma continental o están dedicados a actividades relacionadas con la prospección o la explotación de la citada plataforma) fraccionan los contratos en varias partes, cada una con una duración inferior a doce meses, y las atribuyen a sociedades diferentes pertenecientes, sin embargo, al mismo grupo. Además de la posibilidad de aplicar en tales casos, según las circunstancias, las medidas legislativas o judiciales antielusión, los países afectados por estas prácticas pueden adoptar soluciones en el marco de las negociaciones bilaterales.

19. Una obra existe desde la fecha en que el contratista comienza su actividad, estando incluidos en ella los trabajos preparatorios realizados en el país donde debe levantarse la construcción. Por regla general la obra continúa existiendo hasta que los trabajos se terminan o se abandonan definitivamente. No puede considerarse que una obra haya terminado cuando los trabajos se interrumpen temporalmente. Las interrupciones estacionales o por otra causa deben entrar en el cálculo de la duración de la obra. Las interrupciones estacionales incluyen las debidas al mal tiempo. Las interrupciones temporales pueden ser motivadas, entre otras razones, por falta de materiales o dificultades con la mano de obra. Si, por ejemplo, un contratista ha comenzado los trabajos de construcción de una carretera el 1 de mayo, los ha interrumpido el 1 de noviembre a

causa del mal tiempo o por falta de materiales, y los inicia de nuevo el 1 de febrero del año siguiente, terminando la carretera el 1 de junio, la obra debe considerarse un establecimiento permanente ya que habrán transcurrido trece meses entre la fecha de comienzo de los primeros trabajos (1 de mayo) y la fecha de terminación de la obra (1 de junio del año siguiente). Si una empresa (contratista general) encargada de ejecutar el proyecto total subcontrata partes de tal proyecto a otras empresas (subcontratistas), el tiempo empleado en la obra por cada subcontratista debe considerarse como el tiempo empleado por el contratista general de la obra. El propio subcontratista tendrá un establecimiento permanente si la duración de sus actividades en la obra excede de doce meses.

19.1 En el caso de sociedades de personas –*partnerships*– fiscalmente transparentes, el criterio de los doce meses es aplicado a nivel de sociedad de personas –*partnership*– en lo que se refiere a sus propias actividades. Si el período de tiempo invertido en la obra por los socios y los empleados de dicha sociedad supera los doce meses, se considerará que la empresa de la sociedad de personas –*partnership*– tiene un establecimiento permanente. Se considerará, pues, que cada socio tiene un establecimiento permanente a efectos de la tributación de su porcentaje de beneficios generados por la sociedad de personas –*partnership*– independientemente de su estancia en la obra.

20. La propia naturaleza de un proyecto de construcción o de instalación puede obligar al contratista a desplazar su actividad constantemente, o al menos de vez en cuando, a medida que el proyecto avanza. Este sería el caso, por ejemplo, de la construcción de una carretera o de un canal, del dragado de un río o del tendido de conducciones. De forma análoga, cuando se montan las distintas partes de una estructura importante como puede ser una plataforma marítima en distintos lugares de un país y se remolcan a otro emplazamiento del citado país para su montaje final, estas operaciones se inscriben dentro de un proyecto único. En tal caso es indiferente que el equipo de trabajo no esté durante doce meses en un determinado emplazamiento. Las actividades realizadas en cada localización concreta forman parte de un único proyecto, y este debe ser considerado como un establecimiento permanente si las actividades duran, en su conjunto, más de doce meses.

Apartado 4

21. Este apartado enumera algunas actividades empresariales que se consideran excepciones a la definición general formulada en el apartado 1 y que no constituyen establecimiento permanente, aunque la actividad se realice a través de un lugar fijo de negocios. Todas estas actividades tienen como rasgo común su carácter preparatorio o auxiliar. Así se indica explícitamente en el caso de la excepción mencionada en la letra *e)* que, de hecho, viene a restringir con carácter general el alcance de la definición contenida en el apartado 1. La letra *f)* prevé, además, que la realización de una combinación de las actividades mencionadas en las letras *a)* a *e)* en el mismo lugar fijo de negocios no se considerará constitutiva de establecimiento permanente, siempre que el conjunto de las actividades realizadas por el lugar fijo de negocios conserve un carácter preparatorio o auxiliar. Así pues, las disposiciones del apartado 4 tienen como objeto evitar que una

empresa de un Estado sea gravada en el otro Estado si las actividades realizadas en ese otro Estado tienen un carácter meramente preparatorio o auxiliar.

22. La letra *a)* se refiere al caso de una empresa que utiliza instalaciones para almacenar, exponer o entregar sus propios bienes o mercancías. La letra *b)* se refiere a las existencias de mercancías en sí mismas y establece que el mantenimiento de existencias, como tal, no se considerará establecimiento permanente si tiene por objeto el almacenamiento, la exposición o la entrega de las mercancías. La letra *c)* se refiere al mantenimiento de existencias de bienes o mercancías de una empresa para ser transformadas por una segunda empresa en nombre o por cuenta de la empresa mencionada en primer lugar. La referencia a la captación de información de la letra d) tiene como finalidad contemplar el caso de la oficina de un periódico, que no es sino uno de los muchos "tentáculos" de la sede central; exonerar a las oficinas de este tipo supone, simplemente, extender el concepto de "mera compra".

23. La letra *e)* establece que un lugar fijo de negocios por medio del cual la empresa realiza únicamente una actividad de carácter preparatorio o auxiliar no constituye un establecimiento permanente. La redacción de esta letra hace innecesario elaborar una lista exhaustiva de excepciones. Además, la letra proporciona una excepción general a la definición del apartado 1 que, interpretada conjuntamente con ese apartado, ofrece un criterio más estricto para delimitar lo que constituye un establecimiento permanente. Delimita con ello, en una medida considerable, el alcance de aquella definición excluyendo de su amplio ámbito algunas formas empresariales que no deben tener la consideración de establecimiento permanente aunque se realicen mediante un lugar fijo de negocios. En algunos casos dicho lugar de negocios puede contribuir efectivamente a la productividad de la empresa, pero los servicios que presta son tan ajenos a la obtención del beneficio que sería difícil determinar la parte de los beneficios imputables al mismo. Pueden citarse, como ejemplo, los lugares fijos de negocios utilizados únicamente para hacer publicidad, suministrar información, realizar investigaciones científicas o prestar asistencia en la ejecución de un contrato de patente o de cesión de conocimientos prácticos –*know-how*–, si estas actividades tienen carácter preparatorio o auxiliar.

24. A menudo es difícil distinguir entre las actividades que tienen un carácter preparatorio o auxiliar y aquellas que no lo tienen. El criterio decisivo consiste en determinar si las actividades del lugar fijo de negocios constituyen en sí mismas una parte esencial y significativa de las actividades del conjunto de la empresa. Convendrá estudiar separadamente cada caso. Un lugar fijo de negocios cuyo objeto general sea idéntico al de la empresa en su conjunto no realiza una actividad preparatoria o auxiliar. Así, por ejemplo, cuando una empresa tenga por objeto prestar asistencia en la ejecución de contratos de patente o de cesión de conocimientos prácticos –*know-how*–, un lugar fijo de negocios de la empresa que realice esa actividad no podrá beneficiarse de las disposiciones de la letra *e)*. Un lugar fijo de negocios cuya función sea la gestión de la empresa, o incluso solamente de parte de la misma, no se considera que realiza una actividad preparatoria o auxiliar, pues tales actividades ejecutivas exceden esa consideración. Si las empresas con ramificaciones internacionales instalan en los Estados donde tienen filiales, establecimientos permanentes, representantes o concesionarios una "oficina de dirección" –*management office*– con funciones de supervisión y coordinación de todos las secciones

existentes en la zona en cuestión, se considerará normalmente que existe un establecimiento permanente, ya que la oficina de dirección puede considerarse como oficina en el sentido del apartado 2. Cuando una importante empresa internacional haya delegado todas las funciones ejecutivas en sus oficinas de dirección regionales, de tal forma que las funciones de la sede central de la empresa se limiten a la dirección general (las denominadas empresas policéntricas), las propias oficinas de dirección regionales deben considerarse "sede de dirección" en el sentido de la letra *a)* del apartado 2. La función de dirección de una empresa, incluso si se limita a una parte de las operaciones de la misma, constituye una parte esencial de la actividad empresarial, sin que pueda considerarse en modo alguno como actividad preparatoria o auxiliar en el sentido de la letra *e)* del apartado 4.

25. Se podrá considerar asimismo que existe un establecimiento permanente cuando una empresa, para entregar a sus clientes piezas de recambio de la maquinaria que suministra, tenga un lugar fijo de negocios donde, además, mantiene o repara dicha maquinaria, ya que tales actividades van más allá de la simple entrega mencionada en la letra *a)* del apartado 4. Dado que estas organizaciones de servicio posventa realizan una parte esencial y significativa de los servicios que la empresa presta a sus clientes, sus actividades no son simplemente auxiliares. La letra *e)* sólo es aplicable cuando las actividades del lugar fijo de negocios tienen un carácter meramente preparatorio o auxiliar. Este no sería el caso si el lugar fijo de negocios no sólo suministra información sino también planes (programas), etc., especialmente desarrollados para satisfacer las necesidades de cada cliente. Tampoco lo sería un establecimiento de investigación que además se dedicara a la fabricación.

26. Además, la letra *e)* precisa que las actividades del lugar fijo de negocios deben ser realizadas para la empresa. Un lugar fijo de negocios que preste servicios, no sólo a la empresa a la que pertenece, sino también directamente a otras empresas, por ejemplo, a otras sociedades que formen parte del mismo grupo que la sociedad a la que pertenece el lugar fijo, no estará comprendido en el apartado *e)*.

26.1 Otro ejemplo es el de instalaciones como cables o conducciones que atraviesan el territorio de un país. Si bien procede aplicar el artículo 6 a la renta que percibe el propietario o el explotador de estas instalaciones por el uso que hacen de ellas otras empresas, toda vez que estas instalaciones se consideran propiedad inmobiliaria en virtud de lo establecido en su apartado 2, cabría cuestionarse si debe aplicarse en su caso el apartado 4. Cuando estas instalaciones sirvan al transporte de bienes propiedad de otras empresas, no será de aplicación al propietario o explotador de dichas instalaciones la letra *a)*, que se limita a la entrega de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa que utiliza la instalación. La letra *e)* del apartado 4 tampoco será de aplicación en lo que se refiere a la empresa citada, ya que los cables o conducciones no se utilizan sólo para la empresa y su uso no es de carácter preparatorio o auxiliar dada la naturaleza del negocio de esa empresa. Ahora bien, la situación es distinta cuando una empresa posee y explota un cableado o unas conducciones que atraviesan el territorio de un país con el único propósito de transportar sus propios bienes, siendo dicho transporte una mera consecuencia del negocio de la empresa, como en el caso de una empresa de refino de petróleo que posee y explota un oleoducto que atraviesa el territorio de un país exclusivamente para transportar su propio

 © OCDE

petróleo a su refinería situada en otro país. En tal caso, será de aplicación la letra *a)* del apartado 4. Otra cuestión que cabe plantearse es si el cable o conducción puede constituir también un establecimiento permanente para el cliente del explotador del cable o conducción, es decir, la empresa cuyos datos, energía o propiedad se transmite o transporta de un lugar a otro. En ese caso, la empresa únicamente está recibiendo servicios de transmisión o transporte, prestados por el explotador del cable o conducción, no teniendo el cable o la conducción a su disposición, por lo que no pueden considerarse establecimiento permanente de la empresa.

27. Como se ha indicado en el párrafo 21, el apartado 4 tiene por objeto establecer excepciones a la definición general del apartado 1 respecto de lugares fijos de negocios dedicados a actividades de carácter preparatorio o auxiliar. En consecuencia, conforme a la letra *f)* del apartado 4, el hecho de que un lugar fijo de negocios combine cualquiera de las actividades mencionadas en las letras *a)* a *e)* de ese apartado no significa por sí solo que existe un establecimiento permanente. En la medida en que la actividad conjunta de dicho lugar fijo de negocios mantenga su carácter preparatorio o auxiliar no se considerará que exista un establecimiento permanente. Tales combinaciones no deben contemplarse desde una perspectiva rígida, sino en función de las circunstancias particulares de cada caso. El criterio del "carácter preparatorio o auxiliar" debe interpretarse de la misma forma que en el caso de la letra *e)* (véanse los párrafos 24 y 25 anteriores). Los Estados que deseen autorizar la realización conjunta de las actividades mencionadas en las letras *a)* a *e)* sin tener en cuenta que el conjunto cumpla o no el criterio del carácter preparatorio o auxiliar pueden hacerlo suprimiendo en la letra *f)* las palabras desde "a condición" hasta "preparatorio".

27.1 Lo dispuesto en la letra *f)* carecerá de relevancia cuando la empresa disponga de varios lugares fijos de negocios en el sentido de las letras *a)* a *e)*, siempre que dichos lugares estén separados en cuanto a su emplazamiento y organización, ya que en ese caso cada lugar de negocio deberá considerarse separada y aisladamente para determinar si hay o no un establecimiento permanente. No se considerará que los lugares de negocios estén separados en cuanto a su organización cuando realicen funciones auxiliares en un Estado contratante como son la recepción y el almacenamiento de mercancías en un lugar, su reparto a través de otro, etc. Una empresa no puede fragmentar un negocio en funcionamiento y cohesionado en varias operaciones pequeñas con el fin de alegar que cada una de ellas sólo tiene carácter preparatorio o auxiliar.

28. Los lugares fijos de negocios mencionados en el apartado 4 carecen de la consideración de establecimiento permanente siempre que sus actividades se limiten a aquellas funciones cuyo carácter permite entender que el lugar de negocios no constituye un establecimiento permanente. Ese será el caso incluso si los contratos necesarios para iniciar y realizar las actividades empresariales los firman los responsables del lugar de negocios. Los empleados de un lugar de negocios en el sentido del apartado 4, autorizados para suscribir dichos contratos, no pueden tener la consideración de agentes en el sentido del apartado 5. Tal sería el caso de un instituto de investigación cuyo director tuviera poderes para realizar los contratos necesarios para el funcionamiento del mismo y que ejerciera esos poderes en el marco de las funciones del instituto. Sin embargo, existiría un establecimiento permanente si el lugar fijo de negocios que realiza las actividades

mencionadas en el apartado 4 las efectuara, no sólo por cuenta de la empresa a la que pertenece, sino también por cuenta de otras empresas. Por ejemplo, una agencia de publicidad de una empresa que se dedicara también a hacer publicidad para otras empresas sería considerada un establecimiento permanente de la empresa de la que depende.

29. Si un lugar fijo de negocios no se considera un establecimiento permanente de acuerdo con el apartado 4, la misma excepción será aplicable a la enajenación de la propiedad mobiliaria que forme parte de los activos del lugar de negocios cuando finalicen las actividades de la empresa en dicho lugar (véase el párrafo 11 anterior y el apartado 2 del artículo 13). Dado que la excepción afecta a la exposición de mercancías conforme a las letras *a)* y *b)*, la venta de aquellas al finalizar un congreso o una feria comercial también está cubierta por la excepción. Naturalmente, la excepción no es aplicable a la venta de mercancías que no se hayan expuesto efectivamente en el congreso o en la feria comercial.

30. Un lugar fijo de negocios, utilizado simultáneamente para actividades tipificadas como excepciones (apartado 4) y para otras actividades, será considerado como un único establecimiento permanente y, en consecuencia, se someterá a imposición respecto de ambos tipos de actividad. Sería el caso, por ejemplo, de un almacén utilizado para la entrega de mercancías que también realizara ventas.

Apartado 5

31. Generalmente, se acepta que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado si hay una persona en ese Estado que actúa para la empresa en determinadas condiciones, aunque la empresa no disponga de un lugar fijo de negocios en ese Estado en el sentido de los apartados 1 y 2. Esta disposición tiene por objeto reconocer a tal Estado el derecho de gravamen en estos casos. El apartado 5 establece en qué condiciones se considera que la empresa tiene un establecimiento permanente respecto de las actividades de tal persona. El Convenio Modelo de 1977 dio una nueva redacción al apartado para precisar el sentido de la disposición correspondiente del Proyecto de Convenio de 1963, sin otra modificación de fondo que la relativa a la extensión de las actividades de la persona que se exceptúan.

32. Las personas cuyas actividades pueden constituir un establecimiento permanente de la empresa son los “agentes por cuenta de la empresa” (agentes dependientes); esto es, las personas, empleadas o no, que no sean agentes independientes en los términos del apartado 6. Dichas personas pueden ser sociedades o personas físicas y no tienen por qué ser residentes ni poseer un lugar de negocios en el Estado donde operen por cuenta de la empresa. Hubiera sido contrario al interés de las relaciones económicas internacionales establecer que cualquier persona que depende de la empresa pudiera determinar la existencia de un establecimiento permanente de esta última. Tal solución debe reservarse a las personas que, por el alcance de sus poderes o por la naturaleza de sus actividades, implican a la empresa en actividades empresariales de cierta entidad en el Estado considerado. El apartado 5 se basa, por consiguiente, en la hipótesis de que solamente las personas facultadas para concluir contratos pueden constituir un establecimiento permanente de la empresa de la que dependen. En tal caso la persona tiene potestad suficiente para vincular la empresa a las actividades empresariales en el Estado

 © OCDE

considerado. El empleo del término "establecimiento permanente" en este contexto supone, naturalmente, que esa persona utiliza su potestad repetidamente y no sólo en casos aislados.

32.1 Además, la frase "poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa" no limita la aplicación del apartado a un agente que suscriba contratos literalmente en nombre de la empresa; el apartado se aplica asimismo a un agente que concluye contratos que son vinculantes para la empresa, aunque no se establezcan en nombre de la empresa. La ausencia de una participación activa de la empresa en las operaciones puede significar que ha delegado en un agente. Por ejemplo, se puede considerar que un agente posee el poder efectivo para concluir contratos cuando solicita y recibe los pedidos (sin formalizarlos) que son enviados directamente a un almacén en el que se efectúa la entrega de mercancías y cuando la empresa extranjera aprueba las operaciones de forma rutinaria.

33. La potestad para suscribir contratos debe comprender aquellos que se refieren a las operaciones que constituyen la actividad propia de la empresa. Es irrelevante que la persona tenga potestad, por ejemplo, para contratar personal para la empresa con objeto de asistirle en las actividades que efectúa para la misma o que esté autorizada para realizar, en nombre de ella, contratos análogos relativos exclusivamente a operaciones internas. Además, los poderes deben ser ejercidos habitualmente en el otro Estado; si ese es o no el caso se determinará en función de la situación comercial real. Una persona autorizada para negociar todos los elementos y detalles de un contrato que obligue a la empresa puede considerarse que ejerce su autoridad "en ese Estado", incluso si el contrato es firmado por otra persona en el Estado en que la empresa esté situada o si aquella persona no tuviera un poder formal de representación. Sin embargo, el mero hecho de que una persona haya asistido e incluso participado en negociaciones en un Estado entre una empresa y un cliente no será suficiente, por sí mismo, para llevar a concluir que aquella persona ha ejercido en ese Estado una potestad para concluir contratos en nombre de la empresa. Ahora bien, el hecho de que una persona haya asistido o incluso participado en esa índole de negociaciones podría ser un factor relevante a la hora de determinar con precisión las funciones llevadas a cabo por esa persona en nombre de la empresa. Puesto que, en virtud del apartado 4, el mantenimiento de un lugar fijo de negocios que se limite a los fines mencionados en dicho apartado se considera que no constituye un establecimiento permanente, una persona cuyas actividades se limiten a los mismos fines tampoco constituye un establecimiento permanente.

33.1 El criterio de que un agente ha de ejercer "habitualmente" poderes para concluir contratos se sustenta en el principio implícito en el artículo 5, según el cual la presencia de una empresa en un Estado contratante debe ser de carácter no meramente transitorio para poder considerar que mantiene ahí un establecimiento permanente y, por tanto, que su presencia justifica la obligación de tributar en ese Estado. El alcance y la frecuencia de la actividad necesarios para concluir que el agente "ejerce habitualmente" su potestad dependerán de la naturaleza de los contratos y de las actividades que desarrolle la empresa a la que representa. No es posible establecer una regla precisa para estimar la frecuencia. No obstante, esta determinación se puede realizar con el mismo tipo de factores mencionados en el párrafo 6.

34. Una vez se cumplan las condiciones establecidas en el apartado 5, existirá un establecimiento permanente de la empresa en todo lo que la persona actúe por cuenta de esta, es decir, no solamente en la medida en que dicha persona ejerza la autoridad para contratar en nombre de la empresa.

35. Según los términos del apartado 5, solamente las personas que cumplan las condiciones estipuladas pueden constituir un establecimiento permanente, con exclusión de cualesquiera otras. Sin embargo, conviene tener en cuenta que el apartado 5 se limita a establecer un criterio alternativo para determinar si una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado. Si puede demostrarse que la empresa tiene un establecimiento permanente en el sentido de los apartados 1 y 2 (sin perjuicio de lo dispuesto por el apartado 4), no será necesario demostrar que la persona autorizada cumple las condiciones del apartado 5.

Apartado 6

36. Una empresa de un Estado contratante, que realice operaciones empresariales por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, no puede someterse a imposición en el otro Estado contratante por razón de tales operaciones si el agente actúa en el ejercicio normal de su actividad (véase el párrafo 32 anterior). Aunque es evidente que dicho agente no puede constituir un establecimiento permanente de la empresa extranjera, ya que es por sí mismo una empresa distinta, se ha incluido el apartado 6 en el artículo a efectos de conseguir una mayor claridad.

37. Las disposiciones del apartado 6 sólo serán aplicables a una persona y, por consiguiente, esta última no constituirá establecimiento permanente de la empresa por cuya cuenta actúe, si:

a) es independiente de la empresa, jurídica y económicamente, y

b) actúa en el ejercicio normal de su actividad cuando lo hace por cuenta de la empresa.

38. La independencia de una persona en relación con la empresa representada dependerá del alcance de sus obligaciones con la empresa. Si las actividades empresariales que la persona realiza para la empresa están sometidas a instrucciones detalladas o a un control global, esta persona no puede considerarse independiente de la empresa. Otro criterio importante consistirá en determinar si el riesgo empresarial debe ser soportado por la persona o por la empresa que representa.

38.1 Respecto al criterio de dependencia jurídica, es conveniente tener en cuenta que el control ejercido por la matriz sobre su filial como accionista no es relevante para determinar la dependencia o independencia de la subsidiaria como agente de la matriz. Esto es coherente con la regla establecida en el apartado 7 del artículo 5. Pero, como se indica en el párrafo 41 de los Comentarios al artículo 5, la subsidiaria puede ser considerada como un agente dependiente de su matriz aplicándole los mismos criterios que a las sociedades sin ninguna vinculación.

38.2 Deben tenerse en cuenta las siguientes consideraciones a la hora de determinar si un agente puede ser considerado independiente.

38.3 Un agente independiente es normalmente responsable de los resultados de su trabajo ante la empresa a la que representa, sin que ello implique que esté sometido a un control importante sobre la forma en que lo efectúa. No se halla sometido a instrucciones precisas de la empresa en cuanto a la marcha del trabajo. El hecho de que la empresa confíe en las competencias y conocimientos específicos del agente es indicativo de la independencia de este.

38.4 Es evidente que las limitaciones en cuanto a la envergadura de las actividades que puede realizar afectan claramente al alcance de los poderes del agente. No obstante, estas limitaciones no se relacionan con aquella dependencia que viene determinada por el margen de libertad del que dispone el agente en la realización de operaciones por cuenta del principal, dentro de los límites de los poderes que le confiere el acuerdo.

38.5 La ejecución de un acuerdo puede caracterizarse por el hecho de que un agente va a aportar una información sustancial a una empresa a la que representa sobre la actividad comercial realizada en virtud del citado acuerdo. Este hecho no constituye por sí solo un criterio suficiente para determinar que se trata de un agente dependiente, a menos que la información se suministre con el fin de recabar la aprobación de la empresa respecto a la forma en que va a llevarse a cabo la actividad. El suministro de información con el único fin de garantizar el buen funcionamiento del acuerdo y la fluidez de las relaciones con la empresa no es un indicio de dependencia.

38.6 El número de empresas que el agente representa es otro factor a tener en cuenta para determinar la dependencia de dicho agente. Es poco probable que se pueda establecer la independencia del agente si sus actividades las realiza exclusivamente, o casi, por cuenta de una única empresa durante todo el ciclo vital del negocio o durante un largo período de tiempo. No obstante, este hecho no es determinante por sí solo. Deben tenerse en cuenta todos los hechos y circunstancias para determinar si las actividades del agente constituyen un negocio autónomo que él dirige y en cuyo marco asume los riesgos, percibiendo una remuneración por la utilización de sus competencias y conocimientos empresariales. Cuando un agente actúa por cuenta de varias empresas en el ejercicio normal de sus funciones y ninguna de ellas ocupa una posición predominante en las operaciones que realiza el agente, se puede deducir que existe dependencia jurídica si las empresas representadas actúan de común acuerdo para controlar las actuaciones del agente en el desarrollo de las operaciones que realiza en su nombre.

38.7 No puede decirse que una persona actúa en el ejercicio normal de su actividad si, en sustitución de la empresa, realiza actos que, desde el punto de vista económico, entran más en la esfera de la empresa que en la de sus propias actividades empresariales. Si, por ejemplo, un comisionista no se limita a vender los bienes o mercancías de la empresa en nombre propio, sino que además actúa habitualmente respecto de la empresa como agente permanente con poderes para suscribir contratos, tendrá la consideración de establecimiento permanente respecto de esa actividad concreta, ya que en tal caso está actuando fuera del ejercicio normal de su propia actividad comercial (esto es, la de un comisionista), salvo que sus actividades se limiten a las mencionadas al final del apartado 5.

38.8 Para determinar si ciertas actividades entran o no en el campo normal de actuación del agente, se examinarán las realizadas habitualmente en el ámbito de su profesión –como corredor o agente de ventas, comisionista u otro agente independiente– y no las demás actividades comerciales que lleve a cabo. Aunque se debe hacer normalmente la comparación con las actividades habituales del agente, podrán utilizarse simultánea o alternativamente otros criterios complementarios, por ejemplo, cuando el conjunto de las actividades del agente se desvíe de las propias de su profesión.

39. Conforme a la definición de la expresión "establecimiento permanente", una compañía de seguros de un Estado puede someterse a imposición en el otro Estado por sus operaciones de seguro si tiene un lugar fijo de negocios en el sentido del apartado 1 o si realiza sus actividades mediante una persona en las condiciones del apartado 5. Dado que las agencias de compañías de seguros extranjeras no siempre responden a uno u otro de estos dos supuestos, puede ocurrir que dichas compañías realicen actividades a gran escala en un Estado sin que se sometan a imposición en ese Estado por los beneficios generados por tales actividades. Para evitar esa situación, varios convenios suscritos por países miembros de la OCDE contienen una disposición conforme a la cual se considera que las compañías de seguros de un Estado tienen un establecimiento permanente en el otro si cobran primas en ese otro Estado por medio de un agente establecido allí –distinto de un agente que ya tenga la condición de establecimiento permanente en virtud del apartado 5– o aseguran riesgos situados en ese territorio por medio de él. La decisión de incluir una disposición de este tipo en un convenio dependerá de la situación jurídica y fáctica existente en los Estados contratantes. Por consiguiente, será frecuente omitir tal disposición. Por ello, no se ha considerado oportuno incluir una disposición de ese tipo en el Modelo de Convenio.

Apartado 7

40. Generalmente, se admite que la existencia de una subsidiaria no convierte automáticamente a esta en establecimiento permanente de la matriz. Ello se deriva del principio según el cual, a efectos fiscales, tal subsidiaria constituye una entidad jurídica independiente. El hecho de que la actividad de la filial sea dirigida por la sociedad matriz no bastará para considerar a la filial como un establecimiento permanente de la sociedad matriz.

41. Sin embargo, de acuerdo a lo dispuesto en los apartados 1 ó 5 del artículo, podría considerarse que una empresa matriz tiene un establecimiento permanente donde una subsidiaria tenga un lugar fijo de negocios. Así, todo espacio o local perteneciente a la subsidiaria que se halle a disposición de la matriz (véanse los párrafos 4, 5 y 6 anteriores) y que constituya un lugar fijo de negocios mediante el cual la empresa matriz realiza su propia actividad constituirá un establecimiento permanente de la matriz conforme al apartado 1 del artículo, sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 3 y 4 (véase, por ejemplo, el supuesto del párrafo 4.3 anterior). Adicionalmente, conforme al apartado 5, se considerará que la empresa matriz tiene un establecimiento permanente en un Estado con respecto a todas las actividades que su filial emprende por ella si esta subsidiaria tiene poderes, y los ejerce habitualmente en ese Estado, para suscribir contratos en nombre de la sociedad matriz (véanse los párrafos 32, 33 y 34 anteriores), salvo que dichas actividades se

limiten a las descritas en el apartado 4 del artículo o que la filial actúe en el marco ordinario de su actividad en calidad de agente independiente al que le es de aplicación el apartado 6.

41.1 Los mismos principios son aplicables a cualquier sociedad integrante de un grupo multinacional, de tal manera que podría considerarse que esa sociedad tendría un establecimiento permanente en aquel Estado donde tenga a su disposición (véanse los párrafos 4, 5 y 6 anteriores) y utilice locales pertenecientes a otra sociedad del grupo, o si se presume que la primera empresa dispone de un establecimiento permanente de acuerdo con el apartado 5 del artículo (véanse los párrafos 32, 33 y 34 anteriores). Sin embargo, la determinación de la existencia de un establecimiento permanente de acuerdo con las reglas de los apartados 1 ó 5 del artículo debe efectuarse separadamente para cada sociedad del grupo. De tal manera que la existencia de un establecimiento permanente de una sociedad del grupo en un Estado no tendrá relevancia alguna acerca de si otra sociedad del grupo tiene ella misma un establecimiento permanente en ese Estado.

42. Si bien pueden ponerse a disposición de una sociedad de un grupo multinacional locales pertenecientes a otra sociedad del grupo y estos pueden, sin perjuicio de las demás condiciones estipuladas en el artículo 5, constituir un establecimiento permanente de la primera sociedad si la actividad de esta se realiza mediante ese local, resulta importante distinguir ese caso de la situación, frecuente, donde una sociedad integrante de un grupo multinacional le presta servicios (por ejemplo, servicios de gestión) a otra sociedad del grupo como parte de su propia actividad empresarial, y lo hace en locales que no son los de la otra empresa y usando personal propio. En este caso, el lugar donde se prestan esos servicios no está a disposición de la segunda sociedad mencionada y la actividad empresarial que se realiza mediante ese lugar fijo no es la de esta. Por tanto, ese lugar no puede considerarse como un establecimiento permanente de la sociedad a quien se presta el servicio. De hecho, el que las actividades propias de una sociedad en un lugar determinado puedan proporcionar un beneficio económico a la actividad de otra sociedad no significa que esta última realice su actividad empresarial a través de tal lugar: evidentemente, una sociedad que se limite a adquirir piezas producidas o servicios prestados por otra sociedad en un país diferente no tendría un establecimiento permanente en ese país por ese exclusivo hecho, incluso si se estuviera beneficiando de la fabricación de esas piezas o de la prestación de esos servicios.

Comercio electrónico

42.1 Se ha discutido si el mero uso de equipos informáticos en un país en las operaciones de comercio electrónico podría ser constitutivo de un establecimiento permanente. Ello plantea una serie de cuestiones relativas a las disposiciones de este artículo.

42.2 Si bien la ubicación de un equipo automatizado operado por una empresa puede considerarse como establecimiento permanente en el país donde se localiza (véase más adelante), ha de distinguirse entre un equipo informático que puede estar situado en un lugar y constituir un establecimiento permanente en determinadas circunstancias, y los

datos y aplicaciones informáticas[1] –*software*– que se utilizan o se almacenan en ese equipo. Por ejemplo, un cibersitio que sea una combinación de aplicaciones informáticas –software– y datos electrónicos no constituye por sí mismo un bien tangible. Por lo tanto, un cibersitio no tiene una localización que constituya un "lugar de negocio", ya que en lo que respecta a las aplicaciones informáticas –*software*– y a los datos contenidos en ella no se da la existencia ni de locales, ni de maquinaria, ni de equipos (véase el párrafo 2 anterior). Por otra parte, el servidor que almacena el cibersitio y mediante el cual se accede a él es parte de un equipo con ubicación física, y tal localización puede de este modo constituir un "lugar fijo de negocios" de la empresa que explota el servidor.

42.3 La diferencia entre un cibersitio y el servidor, donde este se almacena y se usa, es importante, ya que la empresa operadora del servidor puede ser diferente de la empresa que desarrolla la actividad mercantil a través del citado cibersitio. Por ejemplo, es común que un proveedor de servicios de Internet (PSI) –*Internet Service Provider*– hospede el cibersitio mediante el cual opera una empresa. Aunque los honorarios pagados al PSI en virtud de dichos acuerdos puedan basarse en la cantidad de espacio del disco utilizado para almacenar las aplicaciones informáticas –software– y los datos requeridos por el cibersitio, estos contratos ordinariamente no implican que el servidor y su localización estén a disposición de la empresa (véase el párrafo 4 anterior) incluso si la empresa mencionada anteriormente ha podido elegir el servidor donde se hospeda su cibersitio y la localización de este último. En tal caso la empresa no posee ni siquiera presencia física en esa ubicación, ya que el cibersitio no se considera un bien tangible. En estos casos, la empresa no puede ser obligada a adquirir previamente un lugar de negocio en virtud de ese acuerdo de suministro. Sin embargo, si una empresa que desempeña su negocio a través de un cibersitio dispone de un servidor, por ejemplo, tiene en propiedad o en alquiler ese servidor, donde almacena y desde donde utiliza el cibersitio, el lugar donde se ubica el servidor podría constituir un establecimiento permanente de la empresa si se cumplen los demás requisitos del precepto.

42.4 El equipo informático en una ubicación determinada solamente puede constituir establecimiento permanente si se da el requisito de ser fijo. En el caso de un servidor lo que es importante no es la posibilidad de que se mueva, sino que de hecho se haga. Para que un servidor constituya un lugar fijo de negocios, habrá de estar ubicado en un lugar durante un período de tiempo lo suficientemente amplio como para considerarse fijo en las condiciones del apartado 1.

42.5 Otra cuestión es si el negocio de una empresa puede considerarse íntegra o parcialmente desempeñado en una ubicación donde la empresa tenga a su disposición un equipo informático, por ejemplo, un servidor. Ha de examinarse caso por caso la cuestión de si una empresa realiza su actividad mercantil total o parcialmente a través del susodicho equipo, teniendo en consideración si, por la existencia de tal equipo, se puede afirmar que la empresa tiene instalaciones a su disposición para poder operar.

[1] *N. del T.: Para traducir "software" se ha optado por "aplicaciones informáticas" o "aplicaciones" en su acepción general, de acuerdo con lo recomendado en el Diccionario panhispánico de dudas (2005) de la Real Academia Española y de la Asociación de Academias de la Lengua Española, así como con la práctica en el sector.*

42.6 Cuando una empresa explota el equipo informático desde una determinada ubicación, puede que se dé un establecimiento permanente aunque en dicho lugar no se necesite personal para tal actividad. La presencia de personal no es necesaria para considerar que una empresa lleva a cabo su negocio total o parcialmente desde un lugar cuando no se necesita de hecho ese personal para realizar ahí sus actividades. Esta conclusión afecta al comercio electrónico en la misma medida que a otras actividades en las que el equipo opera automáticamente, por ejemplo, un equipo de extracción automática usado en la explotación de recursos naturales.

42.7 Otra cuestión se refiere al hecho de que no se considere la existencia de establecimiento permanente cuando se restrinjan las operaciones de comercio electrónico, llevadas a cabo a través de un equipo informático localizado en un determinado lugar de un país, a actividades preparatorias o auxiliares contempladas en el apartado 4. Se ha de examinar caso por caso la cuestión de si las actividades específicas realizadas en tal ubicación entran en el ámbito de aplicación del apartado 4 teniendo en consideración las diversas funciones realizadas por la empresa por medio del susodicho equipo. Ejemplos de actividades que serían consideradas como preparatorias o auxiliares serían:

- proporcionar un enlace de comunicación –parecido a una línea telefónica– entre suministradores y clientes;
- hacer publicidad de las mercancías y servicios;
- transmitir información a través de un "servidor-espejo" para obtener seguridad y eficacia en las operaciones;
- recoger datos de mercado para las empresas;
- ofrecer información.

42.8 Sin embargo, cuando tales funciones constituyen en sí mismas una parte esencial de la actividad mercantil de la empresa en su conjunto, o cuando otras funciones básicas de esta última se desempeñan a través de un equipo informático, estas deberían ir más allá de las actividades contempladas por el apartado 4 y si el equipo constituyera un lugar fijo de negocio de la empresa, tal como se analiza en los párrafos 42.2 a 42.6 anteriores, existiría un establecimiento permanente.

42.9 Lo que constituye funciones básicas de una empresa en particular depende de la naturaleza del negocio que esta realiza. Por ejemplo, el negocio de algunos PSI estriba en explotar sus propios servidores con el propósito de hospedar cibersitios u otras aplicaciones –*applications*– de otras empresas. Para estos PSI la explotación de sus servidores consistente en proporcionar servicios a sus clientes es una parte esencial de su actividad comercial y no puede considerarse preparatoria o auxiliar. Un ejemplo distinto es el de una empresa comercial (a veces denominada e-*tailer* en inglés) que lleva a cabo el negocio de venta de productos a través de Internet. En ese caso, tal empresa no se dedica a explotar servidores y el mero hecho de que pueda hacerlo desde una determinada ubicación no es suficiente para considerar que las actividades realizadas desde esa última sean distintas de las preparatorias o auxiliares. Lo que ha de hacerse en tal caso es estudiar la naturaleza de las actividades realizadas en esa ubicación en función de la naturaleza del negocio desarrollado por la empresa. Si estas actividades son meramente preparatorias o auxiliares en el negocio de la venta de productos por Internet (por ejemplo, la ubicación se utiliza,

como es a menudo el caso, para manejar un servidor que hospeda un cibersitio sólo de publicidad, presentación de catálogos de productos o de información a clientes potenciales), se aplicará el apartado 4 y la ubicación no constituirá un establecimiento permanente. Por el contrario, si las funciones típicas relativas a una venta se efectúan desde esa ubicación (por ejemplo, la firma de un contrato con un cliente, el proceso de pago y entrega de los productos se realizan automáticamente a través del equipo ubicado allí), tales actividades no podrán ser consideradas como exclusivamente preparatorias o auxiliares.

42.10 Un último tema es si el apartado 5 puede llevar a considerar un PSI como constitutivo de un establecimiento permanente. Como ya se ha advertido, es frecuente que un PSI hospede cibersitios de otras empresas bajo sus propios servidores de Internet. La cuestión que se puede suscitar es si el apartado 5 puede llevar a considerar a ese PSI como constitutivo de establecimientos permanentes de las empresas que ejerzan el comercio electrónico a través de cibersitios manejados por servidores propiedad –y explotados por– estos PSI. Aunque se pueda dar el caso en circunstancias inusuales, el apartado 5 no será generalmente aplicable porque los PSI no se constituirán en agente de las empresas a las que pertenecen los cibersitios porque carecen de la autoridad para establecer contratos en nombre de esas empresas y no firmarán tales contratos regularmente; o bien porque estos se constituirán como agentes independientes que actúan en el giro ordinario de su negocio, como se hace evidente por el hecho de que albergan los cibersitios de muchas empresas diferentes. Es también evidente que, como el cibersitio por medio del cual una empresa lleva a cabo su negocio no es en sí mismo una "persona" tal como se define en el artículo 3, no es aplicable el apartado 5 porque no se puede considerar que exista establecimiento permanente en virtud de que el cibersitio fuera un agente de la empresa en los términos que se regulan en ese apartado.

Imposición de los servicios

42.11 El resultado de la aplicación combinada de este artículo y el artículo 7 es que los beneficios de los servicios prestados en el territorio de un Estado contratante por una empresa del otro Estado contratante no pueden someterse a imposición en el primer Estado cuando no puedan atribuirse a un establecimiento permanente allí situado (siempre que no estén comprendidos en el ámbito de aplicación de otros artículos del Convenio que permitan tal imposición). Este resultado, conforme al que esos beneficios sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado, se apoya en diversas consideraciones de índole política y administrativa, y es coherente con el principio que subyace al artículo 7, a saber: hasta que una empresa de un Estado constituye un establecimiento permanente en otro Estado no debe considerarse que participa en la vida económica de ese Estado hasta el punto de que pueda incluirse en las potestades tributarias de ese otro Estado. Asimismo, la prestación de servicios, normalmente sujeta a pocas excepciones para el caso de ciertos tipos de servicios (por ej. aquellos cubiertos por el artículo 8 y 17), debe tratarse del mismo modo que las restantes actividades o negocios, siéndole por tanto aplicable el mismo umbral para la determinación de la existencia de un establecimiento permanente que a las restantes actividades o negocios, comprendida la prestación de servicios independientes.

42.12 Una de las consideraciones de índole administrativa mencionadas anteriormente sería que la ampliación de los casos en los que se permitiera la tributación en fuente de los beneficios derivados de los servicios prestados en el territorio de un Estado contratante por una empresa del otro Estado contratante aumentaría las cargas de cumplimiento y administrativas de las empresas y las administraciones tributarias. Este incremento de las cargas sería especialmente problemático en relación con los servicios prestados a consumidores particulares, dado que no existiría la obligación de identificarlos ante la administración tributaria del país de la fuente a fin de reclamar una deducción por gasto empresarial. Ya que, con carácter general, las normas diseñadas al efecto se basan en el tiempo pasado en un Estado, tanto las administraciones tributarias como las empresas deben contabilizar el tiempo de permanencia en un país por parte del personal de las empresas de servicios, quienes se enfrentarán al riesgo de tener un establecimiento permanente en circunstancias no previstas cuando no puedan determinar por anticipado cuánto tiempo estará presente su personal en un país dado (por ej. cuando esta presencia deba alargarse debido a dificultades imprevistas, o cuando así se lo solicite el cliente). Estos casos generan notables dificultades de cumplimento, pues obligan a la empresa a cumplir retroactivamente con una serie de requisitos administrativos asociados a los establecimientos permanentes, entre otros, la obligación de llevar libros y registros contables, la imposición de las rentas de los empleados (por ej. la obligación de practicar retenciones en la fuente en otro país), así como otros requisitos distintos de los de naturaleza tributaria.

42.13 Asimismo, la tributación en la fuente de los beneficios procedentes de los servicios prestados en el territorio de un Estado contratante por una empresa del otro Estado contratante que carezca de un lugar fijo de negocios en el primer Estado originaría dificultades en relación con la determinación de los beneficios imponibles y la recaudación de los impuestos pertinentes. En la mayoría de los casos, la empresa carecerá de los registros contables y de los activos típicamente asociados a los establecimientos permanentes y no habrá un agente dependiente que pueda atender los requerimientos de información y recaudación. Igualmente, si bien es común en las legislaciones tributarias nacionales optar por la imposición de los beneficios procedentes de los servicios prestados en su territorio, este criterio no constituye sin embargo una política de convenios tributarios óptima.

42.14 No obstante, algunos Estados no desean adoptar el principio de imposición exclusiva en residencia para los servicios no atribuibles a un establecimiento permanente situado en su territorio, pero prestados en ese territorio. Estos Estados proponer realizar cambios en el artículo a fin de preservar, en determinadas circunstancias, sus derechos de imposición en la fuente respecto de los beneficios derivados de dichos servicios. Los Estados que consideran que los convenios deben atribuir derechos adicionales de tributación en fuente respecto de los servicios prestados en su territorio basan su posición en diversos argumentos.

42.15 Basándose en los principios generalmente aceptados para la determinación de cuándo debe considerarse que los beneficios emanan de una jurisdicción dada, estos Estados pueden considerar que los beneficios procedentes de servicios deben tributar en el Estado en que se prestan. En su opinión, exclusivamente desde el punto de vista de la

cuestión meramente normativa de dónde se generan los beneficios, el Estado en el que se prestan los servicios debe tener potestades tributarias incluso cuando los servicios no puedan atribuirse a un establecimiento permanente tal como se establece en el artículo 5. Estos Estados observarán que son muchos los países que en su legislación interna prevén la imposición de los servicios prestados en sus territorios, incluso en ausencia de un establecimiento permanente (si bien los servicios prestados durante períodos muy breves no siempre se gravan en la práctica).

42.16 A estos Estados les preocupa que ciertas empresas del sector servicios no precisen de un lugar fijo de negocios en su territorio para poder desarrollar en él un nivel de actividad o negocio sustancial, por lo que consideran oportunos estos derechos adicionales.

42.17 Del mismo modo, esos Estados consideran que, aún cuando la imposición de los beneficios de las empresas explotadas por no residentes que no son atribuibles a un establecimiento permanente plantee ciertas dificultades de cumplimiento y administrativas, estas dificultades no justifican exonerar de imposición los beneficios de todos los servicios que tales empresas presten en sus territorios. Los partidarios de este criterio pueden recurrir a los mecanismos en vigor en algunos Estados para asegurar la imposición de los servicios prestados en ellos por estas empresas, pero que no sean atribuibles a los establecimientos permanentes (estos mecanismos se basan en las obligaciones impuestas a los pagadores residentes sobre comunicación de información, y posiblemente de retención del impuesto, respecto de los pagos efectuados a no residentes por los servicios prestados en ellos).

42.18 No obstante, debe observarse que todos los Estados miembros están de acuerdo en que un Estado no debe tener potestades tributarias en concepto de fuente sobre las rentas procedentes de la prestación de servicios efectuada por un no residente fuera de ese Estado. En aplicación de los convenios tributarios, los beneficios derivados de la venta de bienes que un residente de un país se limita a importar y que no se fabrican ni distribuyen a través de un establecimiento permanente en ese país no pueden gravarse en el mismo, y este criterio debe aplicarse también en el caso de los servicios. El mero hecho de que el pagador de la contraprestación por los servicios prestados sea residente de un Estado, o de que dicha contraprestación se pague con cargo a un establecimiento permanente situado en ese Estado, o de que el resultado de los servicios se use dentro del Estado, no constituye una vinculación suficiente para conceder la potestad tributaria sobre esa renta a dicho Estado.

42.19 Otra cuestión fundamental sobre la que existe consenso está relacionada con la determinación del importe sobre el que debe gravarse el impuesto. En el caso de servicios distintos de los prestados en virtud de una relación laboral (y sujetos a posibles excepciones, tales como en virtud del artículo 17) únicamente pueden someterse a imposición los beneficios procedentes de los servicios. Por tanto, las disposiciones que se incluyen a veces en los convenios bilaterales, que permiten a un Estado gravar el importe bruto de los honorarios pagados por ciertos servicios si el pagador es residente de ese Estado, no parecen constituir un método adecuado de gravar los servicios. En primer lugar, dado estas disposiciones no se limitan a los servicios prestados en el Estado de la fuente, tienen el efecto de permitir a un Estado gravar las actividades y negocios que no se llevan a

cabo en ese Estado. En segundo lugar, estas normas permiten la imposición de los pagos brutos por servicios, frente a los beneficios derivados de los mismos.

42.20 Igualmente, los Estados miembros están de acuerdo en la idoneidad, por razones de cumplimiento y de otra índole, de no permitir a un Estado gravar los beneficios derivados de los servicios prestados en sus territorios en ciertas circunstancias (por ej. cuando tales servicios se prestan durante períodos muy breves).

42.21 El Comité consideró por tanto que era importante delimitar aquellas circunstancias en las que los Estados que disientan de las conclusiones dadas en el párrafo 42.11 anterior puedan disponer, si así lo desean, que los beneficios de los servicios prestados en el territorio de un Estado contratante por una empresa del otro Estado contratante puedan someterse a imposición en ese Estado aún cuando no exista un establecimiento permanente, como se definen en el artículo 5, al que puedan atribuirse los beneficios.

42.22 Obviamente, tal imposición no debe incluir la de los servicios prestados fuera del territorio de un Estado y debe aplicarse únicamente a los beneficios procedentes de dichos servicios más que a los pagos efectuados por los mismos. Igualmente, debe existir un nivel de presencia mínimo en un Estado antes de permitir su imposición.

42.23 Lo que sigue es un ejemplo de una disposición que podría ajustarse a tales requerimientos; los Estados pueden acordar bilateralmente incluirla en sus convenios:

> "No obstante lo dispuesto en los apartados 1, 2 y 3, cuando una empresa de un Estado contratante preste servicios en el otro Estado contratante
>
> a) a través de una persona física que permanece en ese otro Estado durante un período o períodos que sumen en conjunto más de 183 días en cualquier período de doce meses, y más del 50 por ciento de los ingresos brutos imputables al ejercicio de la actividad de la empresa durante ese período o períodos procedan de los servicios prestados en ese otro Estado a través de esa persona física, o
>
> *b)* durante un período o períodos que sumen en conjunto más de 183 días en cualquier período de doce meses, y esos servicios se presten para un mismo proyecto o para proyectos relacionados a través de una o más personas físicas que estén presentes en ese otro Estado y presten allí sus servicios
>
> las actividades desarrolladas en ese otro Estado en la prestación de los servicios se considerarán desarrolladas a través de un establecimiento permanente de la empresa situada en ese otro Estado, a menos que los servicios prestados se limiten a los mencionados en el apartado 4, y que, de haber sido realizados por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado. A los efectos de este apartado, los servicios prestados por una persona física en nombre de una empresa no se considerarán prestados por otra empresa a través de dicha persona física a menos que esa otra empresa supervise, dirija o controle el modo en que la persona física presta sus servicios.

42.24 Esta disposición alternativa constituye una ampliación de la definición del "establecimiento permanente" que permite gravar las rentas de los servicios prestados por

empresas explotadas por no residentes, pero de conformidad con los principios descritos en el párrafo 42.22. En los párrafos siguientes se analizan diversos aspectos de esta cláusula alternativa; obviamente estos párrafos no son aplicables en el caso de los convenios que no incluyan tal disposición y que por tanto no determinen la existencia de un establecimiento permanente por el mero hecho de satisfacer las condiciones descritas en esta disposición.

42.25 El efecto que provoca esta cláusula es el de considerar que existe un establecimiento permanente en aquellos casos en los que no se determinaría su existencia en virtud de la definición dada en el apartado 1 y en los ejemplos del apartado 2. Se aplica, por tanto, sin que estos apartados sirvan de impedimento. Como en el caso del apartado 5 del artículo, la disposición supone una base complementaria en virtud de la que determinar que una empresa dispone de un establecimiento permanente en un Estado. Puede aplicarse, por ejemplo, cuando un consultor presta servicios durante un largo período en un país, pero desde distintos emplazamientos que no satisfacen las condiciones del apartado 1 para considerar que constituyen uno o más establecimientos permanentes. Si puede determinarse que la empresa tiene un establecimiento permanente en el sentido de los apartados 1 y 2 (con sujeción a lo dispuesto en el apartado 4) no es necesario aplicar esta disposición a fin de determinar su existencia. Dado que la cláusula determina la existencia de un establecimiento permanente cuando no pueda considerarse su existencia de otro modo, no constituye una definición alternativa del concepto de establecimiento permanente y, obviamente, no puede limitar el ámbito de la definición del apartado 1 ni de los ejemplos del apartado 2.

42.26 La disposición se aplica también sin obstar el apartado 3. Así, puede considerarse que una empresa tiene un establecimiento permanente cuando preste servicios en un país durante los períodos establecidos en el apartado propuesto, incluso si los distintos emplazamientos desde los que se prestan los servicios no constituyen establecimientos permanentes en virtud del apartado 3. El siguiente ejemplo ilustra ese resultado. Una persona física autónoma, residente en un Estado contratante, presta servicios en el otro Estado contratante en el que está presente más de 183 días en un período de 12 meses. Presta sus servicios en razón de períodos iguales desde un emplazamiento que no es una obra de construcción (y que no está relacionado con un proyecto de construcción o instalación) y desde dos obras, no relacionadas, durando cada una de ellas un plazo inferior al previsto en el apartado 3. Si bien en virtud del apartado 3 se consideraría que los dos emplazamientos no constituyen un establecimiento permanente, el párrafo propuesto, cuya aplicación no obsta al apartado 3, determinaría que la empresa que explota esa persona tiene un establecimiento permanente (dado que la persona física es un autónomo, se entenderá que cumple el criterio del 50 por ciento de la renta bruta respecto de su empresa).

42.27 Otro ejemplo lo constituye el de una gran empresa constructora que realice un único proyecto de construcción en un país. Si realiza el proyecto desde un único emplazamiento, la disposición no tendría una repercusión importante ya que el período de permanencia para constituir establecimiento permanente no varía significativamente del previsto en la disposición para que esta se aplique. Por tanto, los Estados que deseen utilizar la disposición alternativa pueden desear hacer coincidir los plazos de esa

disposición con los del apartado 3 del artículo 5; si se utiliza un plazo más breve en la disposición alternativa, en la práctica se reduce el ámbito de aplicación del apartado 3.

42.28 No obstante, la situación será distinta cuando el proyecto o los proyectos relacionados se realicen desde distintas partes de un país. Si cada uno de los emplazamientos desde los que se lleva a cabo un único proyecto no dura lo suficiente como para considerársele establecimiento permanente (véase no obstante el párrafo 20 de los Comentarios al artículo 5), se entenderá que existe un establecimiento permanente cuando se cumplan las condiciones de la disposición alternativa. Este resultado es coherente con la intención de la disposición, que es la de someter a imposición en la fuente a las empresas extranjeras con presencia en un país durante un período de tiempo lo suficientemente dilatado, a pesar del hecho de que su presencia en un único emplazamiento dentro del país no es lo suficientemente larga como para considerar al emplazamiento como un lugar fijo de negocios de la empresa. Habrá no obstante Estados que consideren que el apartado 3 debe prevalecer sobre la disposición alternativa y que, por tanto, deseen modificar la disposición en consecuencia.

42.29 El apartado sugerido se aplica únicamente a los servicios, excluyendo por tanto de su ámbito otros tipos de actividades distintas de los servicios. Así, por ejemplo, el apartado no puede aplicarse a una empresa extranjera que realiza actividades de pesca en las aguas territoriales de un Estado y que obtiene rentas de la venta de sus capturas (aunque en algunos convenios las actividades pesqueras y de extracción de petróleo pueden quedar recogidas en disposiciones específicas).

42.30 La disposición se aplica a los servicios prestados por una empresa. Por tanto, la empresa debe prestarlos a terceras partes. Es obvio por tanto que la disposición no puede obrar en el sentido de considerar que una empresa tiene un establecimiento permanente meramente porque se le presten servicios. Por ejemplo, una persona física puede prestar servicios a su empleador sin que este preste servicio alguno (por ej. un empleado que presta servicios de fabricación a una empresa que vende los productos fabricados). Otro ejemplo lo constituyen los empleados de una empresa que prestan servicios en un país a una empresa asociada conforme a unas instrucciones detalladas dictadas por esta última empresa y bajo su estrecha supervisión. En ese caso, suponiendo que los servicios en cuestión no se prestan en beneficio de terceros, la última empresa no presta por sí misma servicios a los que pueda aplicarse la disposición.

42.31 Del mismo modo, la disposición se aplica únicamente a los servicios prestados en un Estado por una empresa extranjera. El hecho de que los servicios en cuestión se presten o no a un residente del Estado no tiene relevancia; el hecho que determina la aplicabilidad de la cláusula es que los servicios se presten en el Estado a través de una persona física presente en él.

42.32 En la disposición alternativa no se especifica que los servicios deban prestarse “por medio de empleados u otro personal contratado por la empresa”, expresión que se encuentra en ocasiones en los convenios bilaterales. Simplemente establece que una empresa debe prestar los servicios. Como se explicó en el párrafo 10, la actividad de una empresa (que, en el contexto de este párrafo, incluiría los servicios prestados en un Estado contratante) “la realiza principalmente el empresario o personas con una relación laboral

con la empresa (el personal). El personal incluye a los empleados y otras personas que reciban instrucciones de la empresa (por ejemplo, los agentes que actúan por cuenta de la empresa o agentes dependientes).” A los efectos de la disposición alternativa, las personas físicas a través de quienes una empresa presta servicios serán por tanto las personas físicas a las que se refiere el apartado 10, sujetas a la excepción incluida en la última frase de esa disposición (véase el párrafo 42.43 más adelante).

42.33 La disposición alternativa se aplicará en dos circunstancias distintas. El subapartado a) atiende al tiempo durante el que está presente la persona física a través de quien una empresa obtiene la mayor parte de sus ingresos, de forma comparable a lo dispuesto en el subapartado 2 *a)* del artículo 15; el subapartado *b)* atiende a la duración de las actividades de las personas físicas a través de quienes se prestan los servicios.

42.34 El subapartado *a)* contempla principalmente el caso de una empresa explotada por una única persona física. No obstante, abarca también el caso de una empresa que, durante el período o períodos pertinentes, obtiene la mayor parte de sus ingresos a través de servicios prestados por una persona física. Esta ampliación de ámbito es necesaria a fin de evitar un tratamiento distinto entre, por ejemplo, el caso de que los servicios los preste una persona física, de aquel en el que el prestatario de los servicios sea una empresa cuyas acciones las posee íntegramente el único empleado de la misma.

42.35 El subapartado puede aplicarse en diversas situaciones en las que una empresa presta servicios a través de una persona física, por ejemplo cuando el prestatario sea un propietario único, el socio de una sociedad de personas –*partnership*-, el empleado de una empresa, etc. Las condiciones principales son que

- la persona a través de quien se prestan los servicios esté presente en un Estado durante un período o períodos que excedan en conjunto de 183 días en cualquier período de doce meses, y
- más del 50 por ciento de los ingresos brutos imputables a las actividades de la empresa durante ese período o períodos procedan de los servicios prestados en ese otro Estado a través de esa persona física.

42.36 La primera condición hace referencia a los días de presencia de una persona física. Dado que la fórmula es idéntica a la utilizada en el subapartado 2 *a*) del artículo 15, los principios aplicables al cálculo de los días de presencia a los efectos de ese subapartado son aplicables también al cálculo de los días de presencia a los efectos del apartado sugerido.

42.37 A los efectos de la segunda condición, según la cual más del 50 por ciento de los ingresos brutos imputables a las actividades de la empresa durante el período o períodos pertinentes deben proceder de los servicios prestados en ese Estado a través de esa persona física, se considerarán ingresos brutos imputables al ejercicio de la actividad o negocio de la empresa aquellas cantidades cobradas o por cobrar en relación con el ejercicio de su actividad económica, con independencia de la fecha en que se facturen, o de la legislación interna relativa al momento de cómputo de esos ingresos a los efectos fiscales. Dicho ejercicio de la actividad económica de la empresa no se limita a las actividades relacionadas con la prestación de servicios. Los ingresos brutos imputables al “ejercicio de la actividad o negocio” de la empresa no comprenden, obviamente, las rentas procedentes de las actividades de inversión pasiva, comprendidas, por ejemplo, la recepción de

intereses y dividendos de inversiones de fondos excedentes. Sin embargo, los Estados pueden preferir utilizar un criterio distinto, como por ejemplo "el 50 por ciento de los beneficios de la empresa durante este período o períodos proceda de la prestación de servicios" o "los servicios constituyan la parte más importante de la actividad o el negocio de la empresa" a fin de identificar a las empresa que obtienen la mayor parte de sus ingresos a través de los servicios prestados por personas físicas en su territorio.

42.38 Los siguientes ejemplos ilustran la aplicación del subapartado a) (suponiendo que los Estados R y F hayan incluido la disposición alternativa en su convenio):

- Ejemplo 1: W, residente del Estado R, es un consultor que ejerce su actividad económica en nombre propio (es decir, se trata de una empresa unipersonal). Entre el 2 de febrero de 00 y el 1 de febrero de 01, W está presente en el Estado F durante 190 días, en uno o varios períodos, en cuyo transcurso todos los ingresos que obtiene de su actividad proceden de los servicios que presta en el Estado F. Dado que el subapartado *a)* es aplicable a esta situación, se considerará que los servicios se han prestado a través de un establecimiento permanente en el Estado F.
- Ejemplo 2: X, residente del Estado R, es uno de los dos accionistas y empleados de Xco, una sociedad residente del Estado R que presta servicios de ingeniería. Entre el 20 de diciembre de 00 y el 19 de diciembre de 01, X está presente en el Estado F durante 190 días, en uno o varios períodos, en cuyo transcurso el 70 por ciento de todos los ingresos brutos de Xco imputables a la práctica de su actividad económica proceden de los servicios prestados por X en el Estado F. Dado que el subapartado a) es aplicable a esta situación, estos servicios se considerarán prestados a través de un establecimiento permanente de Xco en el Estado F.
- Ejemplo 3: X e Y, residentes del Estado R, son los dos socios de X&Y, una sociedad de personas –*partnership*- constituida en el Estado R que presta servicios jurídicos. A los efectos fiscales, el Estado R aplica a las sociedades de personas –*partnerships*- el régimen de transparencia. Entre el 15 de julio de 00 y el 14 de julio de 01, Y está presente en el Estado F durante 240 días, en uno o varios períodos, en cuyo transcurso, el 55 por ciento de todos los honorarios de X&Y imputables al ejercicio de su actividad proceden de los servicios que Y presta en el Estado F. El subapartado a) es aplicable a esta situación y, a los efectos de la imposición de X y de Y, los servicios prestados por Y se consideran prestados a través de un establecimiento permanente en el Estado F.
- Ejemplo 4: Z, residente del Estado R, es uno de los 10 empleados de Aco, una sociedad residente en el Estado R que presta servicios de contabilidad. Entre el 10 de abril de 00 y el 9 de abril de 01, Z está presente en el Estado F durante 190 días, en uno o varios períodos, en cuyo transcurso el 12 por ciento de todos los ingresos brutos de Aco imputables al ejercicio de su actividad proceden de los servicios que presta Z en el Estado F. El subapartado *a)* no es aplicable a esta situación y, a menos que se aplique el subapartado *b)* a Aco, no se considerará que Aco tiene un establecimiento permanente en el Estado F en virtud de la disposición alternativa.

42.39 El subapartado b) aborda la situación de una empresa que presta servicios a través de una o más personas físicas en un Estado contratante en relación con un proyecto concreto (o proyectos relacionados), durante un amplio período de tiempo. El período o períodos a los que hace referencia el subapartado se aplican en relación con la empresa y no con las personas físicas, por tanto no es necesario que sea la misma persona o personas quienes presten los servicios y estén presentes en el Estado durante el período de tiempo previsto. Siempre que un día concreto la empresa esté prestando sus servicios a través de al menos una persona física, y esta esté presente en el Estado, ese día se considera incluido en el período o períodos previstos en el subapartado. Es obvio, no obstante, que ese día cuenta como un único día con independencia de a través de cuantas personas físicas preste la empresa sus servicios ese día.

42.40 La expresión "una empresa […] preste dichos servicios para el mismo proyecto" debe interpretarse desde la perspectiva de la empresa que presta los servicios. Así, una empresa puede tener dos proyectos distintos de prestación de servicios a un único cliente (por ej. de asesoría tributaria y de formación en un área no relacionada con la fiscalidad) y, si bien ambas prestaciones están relacionadas con un único proyecto del cliente, no debe considerarse que los servicios se prestan para el mismo proyecto.

42.41 La referencia a "proyectos relacionados" pretende cubrir aquellos casos en los que los servicios se prestan en el contexto de proyectos distintos realizados por una empresa pero que tengan coherencia comercial (véanse los párrafos 5.3 y 5.4 anteriores). Para determinar si los proyectos están relacionados hay que remitirse a los hechos y circunstancias de cada caso, si bien cabe señalar una serie de factores generales que pueden considerarse a estos efectos:

- si los proyectos están recogidos en un único contrato marco;
- si los proyectos están recogidos en distintos contratos: si se han celebrado con la misma persona o con personas relacionadas y si es razonable suponer la conclusión de los contratos adicionales cuando concluya el primer contrato;
- si la naturaleza de los trabajos realizados en virtud de los distintos proyectos es la misma;
- si las mismas personas físicas prestan los servicios contratados por razón de proyectos distintos.

42.42 El subapartado *b)* exige que la empresa preste los servicios a través de personas físicas que estén presentes en el otro Estado durante los períodos pertinentes. A tales efectos, el período durante el que las personas físicas prestan los servicios significa el período durante el que los servicios se prestan de hecho, que corresponderá normalmente a los días laborables de esas personas físicas. Una empresa que acuerda poner su personal a disposición de un cliente por si este pudiera necesitar sus servicios y le facture las guardias realizadas por dicho personal, está prestando un servicio a través de estas personas físicas, aún cuando no realicen labor alguna durante los días de su guardia.

42.43 Como se señaló en el párrafo 42.32, a los efectos de la disposición alternativa, las personas físicas a través de las que una empresa presta sus servicios serán las personas físicas a las que se refiere el párrafo 10 anterior. Si, no obstante, una persona física prestara servicios en nombre de una empresa, la excepción recogida en la última frase de la

disposición aclara que los servicios prestados por esa persona física únicamente se considerarán prestados por otra empresa si dicha persona física desarrolla su trabajo bajo la supervisión, dirección o control de esta última empresa. Así, por ejemplo, cuando una sociedad que ha contratado la prestación de servicios a terceros, preste dichos servicios a través de empleados de una empresa distinta (por ej. una empresa de servicios externalizados), los servicios prestados a través de dichos empleados no se considerarán a los efectos de la aplicación del subapartado *b)* a la sociedad que celebró el contrato de prestación de servicios a terceras partes. Esta norma se aplica con independencia de que la empresa distinta esté asociada con la sociedad que celebró el contrato o sea independiente de ella.

42.44 Los siguientes ejemplos sirven para ilustrar la aplicación del subapartado *b*), (en el supuesto de que los Estados R y F hayan incluido la disposición alternativa en su convenio):

- Ejemplo 1: X, sociedad residente del Estado R, ha acordado con la sociedad Y la ejecución de prospecciones geológicas en diversos emplazamientos del Estado F en el que la sociedad Y posee derechos de exploración. Entre el 15 de mayo de 00 y el 14 de mayo de 01, los empleados de X, así como personas físicas autónomas a quienes X ha subcontratado parte del trabajo y quienes lo desarrollan bajo la dirección, supervisión y control de X, realizan las prospecciones durante 185 días laborables. Dado que el subapartado *b)* es aplicable a esta situación, estos servicios se consideran prestados a través de un establecimiento permanente de X en el Estado F.
- Ejemplo 2: Y, residente del Estado T, es uno de los dos accionistas y empleados de WYco, una sociedad residente del Estado R que presta servicios de formación. Entre el 10 de junio de 00 y el 9 de junio de 01, Y presta servicios en el Estado F en virtud de un contrato que WYco ha celebrado con una sociedad residente del Estado F para formar a sus empleados. Los servicios se prestan en el Estado F durante 185 días laborables. Durante la presencia de Y en el Estado F, los ingresos correspondientes a estos servicios suponen el 40 por ciento de los ingresos brutos de WYco procedentes del ejercicio de su actividad económica. El subapartado *a)* no es aplicable a esta situación, pero sí lo es el b), por lo que los servicios se considerarán prestados a través de un establecimiento permanente de WYco en el Estado F.
- Ejemplo 3: Zco, residente del Estado R, ha subcontratado con la sociedad Oco, residente del Estado F, la asistencia técnica que presta telefónicamente a sus clientes. Oco cuenta con un centro de llamadas a disposición de diversas sociedades similares a Zco. Durante el período que va desde el 1 de enero de 00 al 31 de diciembre de 00, los empleados de Oco prestaron asistencia técnica a varios clientes de Zco. Dado que los empleados de Oco no trabajan bajo la supervisión, dirección o control de Zco, no cabe considerar, a los efectos del subpartado b), que Zco presta servicios en el Estado F a través de estos empleados. Además, si bien los servicios prestados por los empleados de Oco a los distintos clientes de Zco son similares, estos se prestan por razón de distintos contratos firmados por Zco con clientes que no tienen relación entre si, luego estos servicios no pueden considerarse prestados para el mismo proyecto o proyectos relacionados.

42.45 El umbral fijado en 183 días en la disposición alternativa puede generar el mismo tipo de abusos que los descritos en el párrafo 18 precedente. Como se señaló en ese párrafo, es posible aplicar medidas legislativas o judiciales antielusión que impidan tales abusos. No obstante, algunos Estados preferirán incluir en el artículo una disposición específica. Tal disposición podría redactarse en los siguientes términos:

> "A los efectos del apartado [x] cuando una empresa de un Estado contratante preste servicios en el otro Estado contratante, durante un determinado plazo, en asociación con otra empresa que preste servicios similares en ese otro Estado para el mismo proyecto o proyectos relacionados, a través de una o más personas físicas quienes, durante ese período, estén presentes y desarrollando tales servicios en ese Estado, se entenderá que la empresa mencionada en primer lugar, durante ese período de tiempo, está prestando servicios en el otro Estado para ese mismo proyecto o proyectos relacionados a través de esas personas físicas. A los efectos de la frase anterior, una empresa se considera asociada a otra cuando esté directa o indirectamente controlada por la otra, o cuando las mismas personas controlen ambas empresas directa o directamente, con independencia de que estas personas sean o no residentes de uno de los Estados contratantes."

42.46 Conforme a esa disposición, las actividades realizadas en el otro Estado por las personas físicas a las que hacen referencia los subapartados *a)* o *b)*, a través de las que se prestan los servicios durante el período o períodos indicados en esos subapartados, se consideran realizadas a través de un establecimiento permanente que la empresa tuviera en ese otro Estado. Por tanto, se considera que la empresa dispone de un establecimiento permanente en ese otro Estado a los efectos de todas las disposiciones del Convenio (incluidos, por ejemplo, el apartado 5 del artículo 11 y el apartado 2 del artículo 15) y los beneficios procedentes de las actividades desarrolladas en el otro Estado en la prestación de esos servicios son imputables a ese establecimiento permanente y, por tanto, se someten a imposición en ese Estado en virtud del artículo 7.

42.47 Al considerar las actividades desarrolladas en el ejercicio de los servicios pertinentes que se lleven a cabo a través de un establecimiento permanente que la empresa tenga en un Estado contratante, la disposición permite la aplicación del artículo 7 y, por tanto, la imposición, por ese Estado, de los beneficios imputables a dichas actividades. Como norma general, es importante garantizar que se graven únicamente los beneficios procedentes de las actividades desarrolladas en la prestación de los servicios. Aunque puedan contemplarse ciertas excepciones, si los pagos recibidos en contraprestación de los servicios se gravaran con independencia de los gastos directos o indirectos en los que se incurra por razón de su prestación, tal imposición actuaría en detrimento de las prestaciones de servicios transfronterizas.

42.48 Esta disposición alternativa no se aplica cuando los servicios prestados se limiten a los mencionados en el apartado 4 del artículo 5 que, de haberse prestado a través de un lugar fijo de negocios, no determinarían la consideración de este lugar fijo de negocios como establecimiento permanente en virtud de lo dispuesto en dicho apartado. Dado que la disposición se refiere a la prestación de servicios por la empresa, lo que no incluye los servicios prestados a la propia empresa, la mayor parte de lo dispuesto en el apartado 4 no sería aplicable. No obstante, podría ser que los servicios prestados fueran exclusivamente

de naturaleza auxiliar o preparatoria (por ej. facilitar información a posibles clientes cuando esta actividad sea meramente preparatoria para el desarrollo de las actividades ordinarias de la empresa; véase el párrafo 23 anterior) y en ese caso, sería lógico considerar que la prestación de los servicios no constituye un establecimiento permanente.

Observaciones a los Comentarios

43. En relación con el párrafo 26.1, Alemania se reserva su posición respecto de si la adquisición de un derecho de disposición de la capacidad de transporte de una conducción, o de la capacidad de instalaciones técnicas, líneas y cables para la transmisión de energía eléctrica o comunicaciones (incluyendo la distribución de programas de radio o televisión) que sean propiedad de un tercero independiente, puede considerarse disposición de esa conducción, cable o línea como un lugar fijo de negocios; y de ser así, en qué circunstancias.

44. La *República Checa* y la *República Eslovaca* desean añadir al párrafo 25 que, en su opinión, cuando una empresa tiene una oficina (por ejemplo, una oficina de representación comercial) en un país y los empleados que trabajan en ella participen de forma sustantiva en la negociación de contratos de importación de productos o servicios al citado país, no será aplicable a dicha oficina, en la mayoría de los casos, el apartado 4 del artículo 5. Existe participación sustantiva en la negociación de contratos si la oficina establece los contenidos esenciales del contrato –por ejemplo, el tipo, calidad y cantidad de los bienes, y el momento y condiciones de la entrega–. Estas actividades constituyen una parte distinta e indispensable de las actividades empresariales de la empresa extranjera y no son meras actividades de carácter auxiliar o preparatorio.

45. *México*, en relación con el párrafo 38, cree que el principio de plena concurrencia debe también considerarse para determinar si el agente dispone o no de un estatuto independiente a los efectos del apartado 6 del artículo y desea, cuando ello se requiera, añadir un texto a sus convenios para que quede claro que es así como debe interpretarse ese apartado.

45.1 [Suprimido el 15 de julio de 2005]

45.2 *Italia* y *Portugal* consideran fundamental el hecho de que, independientemente del significado dado a la tercera frase del párrafo 1.1, la nueva redacción del Modelo –es decir, la eliminación del artículo 14– no afecte a los sistemas nacionales en lo que respecta al método de cálculo de los impuestos.

45.3 La *República Checa* ha dado cierto número de explicaciones y formulado varias reservas relativas al informe "Cuestiones planteadas por el artículo 5 del Modelo de Convenio" –*Issues arising under Article 5 of the OECD Model Tax Convention / Questions soulevées par l'article 5 du Modéle de Convention*–. En particular, la República Checa está en desacuerdo con la interpretación dada en los párrafos 5.3 (primera parte del párrafo) y 5.4 (primera parte del párrafo). De acuerdo con su política, estos ejemplos podrían también considerarse constitutivos de un establecimiento permanente si los servicios son prestados en su territorio a lo largo de un período de tiempo importante.

45.4 Respecto al párrafo 17, la *República Checa* adopta una interpretación más restrictiva de la expresión "proyecto de instalación" y, por lo tanto, lo limita a actividades de

instalación y ensamblaje relativas a un proyecto de construcción. Además la República Checa se adhiere a la interpretación según la cual las actividades de supervisión serán automáticamente reguladas por el apartado 3 del artículo 5 sólo si son realizadas por el contratista de las obras. En caso contrario, dicha supervisión estará regulada por el citado apartado 3 sólo si está mencionada expresamente en esta disposición. Cuando se trate de un proyecto de instalación no vinculado con uno de construcción y cuando las actividades de supervisión las realice una empresa distinta del contratista y no estén ellas mencionadas en el apartado 3 del artículo 5, dichas actividades estarán automáticamente sometidas a las reglas relativas a la imposición de ingresos de prestación de otros servicios.

45.5 En relación con los párrafos 42.1 a 42.10, el *Reino Unido* adopta la postura según la cual un servidor utilizado por un comerciante minorista por Internet ya sea aisladamente o por medio de varios cibersitios, no constituye de por sí un establecimiento permanente.

45.6 *Chile* y *Grecia* no se adhieren a todas las interpretaciones recogidas en los párrafos 42.1 a 42.10.

45.7 *Alemania* no está de acuerdo con la interpretación del "caso del pintor" en el párrafo 4.5, por considerarlo incoherente con el principio establecido en la primera frase del párrafo 4.2, no dando por tanto lugar a un establecimiento permanente según el apartado 1 del artículo 5 del Modelo. En relación con el ejemplo descrito en el párrafo 5.4, para Alemania sería necesario que el consultor tuviera las oficinas a su disposición, más allá de su mera presencia durante las actividades de formación.

45.8 *Alemania* reserva su posición respecto del ámbito y los límites de aplicación de las orientaciones contenidas en la segunda frase y las frases 5 a 7 del párrafo 6, por ser de la opinión de que, para que se pueda presumir la existencia de un lugar fijo de negocios, el necesario grado de permanencia requiere de un cierto período mínimo de presencia durante el año considerado, independientemente de la naturaleza recurrente, u otra, de una actividad. En particular, Alemania no se adhiere al criterio de nexo económico –según su descripción en la sexta frase del párrafo 6– para justificar una excepción a las condiciones de presencia y duración.

45.9 Por lo que respecta al párrafo 33.1 (en lo que este se refiere a los párrafos 32 y 6), *Alemania*, a falta de un domicilio o lugar fijo de negocios del agente en el Estado de la fuente, confiere una importancia cualificada al requisito de duración de la representación contemplado en el apartado 5 del artículo 5 del Modelo. En este sentido, Alemania seguirá en estos casos una interpretación especialmente restrictiva con relación a la aplicabilidad de los factores mencionados en el párrafo 6.

45.10 Con relación a los párrafos 33, 41, 41.1 y 42, *Italia* desea puntualizar que no puede ignorar su jurisprudencia a la hora de interpretar los casos subsumidos en ellos.

45.11 *Portugal* desea reservarse el derecho a no seguir el criterio expresado en los párrafos 42.1 a 42.10.

 © OCDE

Reservas al artículo

Párrafo 1

46. *Australia* se reserva el derecho a considerar que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado si realiza actividades relacionadas con los recursos naturales, o explota equipos sustantivos en ese Estado con una cierta continuidad, o si una persona –actuando en ese Estado por cuenta de la empresa– produce o transforma en ese Estado bienes pertenecientes a la empresa.

47. Por los problemas especiales que plantea la aplicación de las disposiciones del Convenio Modelo a la prospección y explotación de hidrocarburos costa afuera, y actividades relacionadas, *Canadá, Dinamarca, Irlanda, Noruega* y el *Reino Unido* se reservan el derecho a incluir un artículo especial sobre tales actividades.

48. *Chile* se reserva el derecho a considerar que una empresa tiene un establecimiento permanente cuando concurran determinadas circunstancias en la prestación del servicio.

49. Si bien la *República Checa* y la *República Eslovaca* están de acuerdo con el requisito del "lugar fijo de negocios" del apartado 1, se reservan el derecho a proponer, en las negociaciones bilaterales, disposiciones específicas para aclarar la aplicación de dicho principio a los supuestos de prestación de servicios a lo largo de un período de tiempo considerable.

50. *Grecia* se reserva el derecho a considerar que una empresa tiene un establecimiento permanente en el país si dicha empresa realiza actividades de planificación, supervisión o consultoría en relación con una obra de construcción o un proyecto de instalación o montaje que dure más de seis meses, si utiliza equipo científico o maquinaria en Grecia durante más de tres meses en la prospección o explotación de recursos naturales, o si la empresa realiza más de un proyecto independiente, cada uno de ellos con una duración inferior a seis meses, dentro del mismo período de tiempo (es decir, en el curso de un año civil).

51. *Grecia* se reserva el derecho a incluir disposiciones especiales relativas a las actividades costa afuera.

52. *México* se reserva el derecho a gravar a las personas físicas que ejerzan profesiones liberales o realizan otras actividades de carácter independiente si estas personas están presentes en su territorio durante un período o períodos que superen los 183 días en cualquier periodo de doce meses.

53. *Nueva Zelandia* se reserva el derecho a insertar cláusulas destinadas a considerar que un establecimiento permanente existe cuando, durante más de seis meses, una empresa ejerce actividades relativas a la prospección o explotación de recursos naturales, o utiliza o alquila equipo sustantivo.

54. *Turquía* se reserva el derecho a considerar que una persona tiene un establecimiento permanente y a tratarla como tal si ejerce una actividad profesional y otras actividades de carácter independiente, incluyéndose las actividades de planificación, supervisión o asesoramiento con un cierto grado de continuidad, bien directamente o a través de empleados de una empresa distinta.

Párrafo 2

55. *Chile* y *Canadá*, en el subapartado 2*(f),* se reservan el derecho a sustituir los términos “de extracción” por los términos “relativos a la prospección o a la explotación”.

56. *Grecia* se reserva la posibilidad de proponer una redacción del apartado 2 del artículo 5 en los términos del Proyecto de Convenio de 1963.

Párrafo 3

57. *Australia*, *Chile, Corea, Grecia, Nueva Zelandia, Portugal* y *Turquía* reservan su posición en relación con el apartado 3 y consideran que una obra o un proyecto de construcción o de instalación cuya duración exceda de seis meses debe tratarse como establecimiento permanente.

58. *Australia* se reserva el derecho de tratar a una empresa como si esta dispusiera de un establecimiento permanente en un Estado, cuando lleve a cabo en ese Estado actividades de supervisión o consultoría durante un período que exceda de 183 días en cualquier periodo de doce meses, relacionadas con una obra o un proyecto de construcción o instalación en ese Estado.

59. *Corea* reserva su posición a efectos de poder someter a tributación a las empresas que realicen actividades de supervisión durante más de seis meses en relación con obras o proyectos de construcción o instalación que también tengan una duración superior a los seis meses.

60. *Eslovenia* se reserva el derecho a incluir actividades relacionadas de supervisión o consultoría en el párrafo 3 del Artículo.

61. *México* y *la República Eslovaca* se reservan el derecho a someter a imposición a las empresas que realicen actividades de supervisión durante más de seis meses en relación con obras o proyectos de construcción, instalación o montaje.

62. *México y la República Eslovaca* reservan su posición en lo referente al apartado 3 y consideran que las obras o los proyectos de construcción, instalación o montaje con una duración superior a seis meses deben tener la consideración de establecimientos permanentes.

63. *Eslovenia y Polonia* se reservan el derecho a sustituir la expresión "un proyecto de construcción o instalación" por "un proyecto de construcción, instalación o montaje."

64. *Portugal* se reserva el derecho a considerar que una empresa tiene un establecimiento permanente en el país si realiza actividades de planificación, supervisión, consultoría, trabajos auxiliares u otras actividades relacionadas con una obra o un proyecto de construcción o de instalación que dure más de seis meses, si estas últimas actividades o trabajos duran también más de seis meses.

65. *Estados Unidos* se reserva el derecho a añadir “una plataforma o un barco utilizados en la prospección de recursos naturales” a las actividades reguladas por el criterio de los doce meses de duración del apartado 3.

 © OCDE

Párrafo 4

66. *Chile* se reserva el derecho de modificar el apartado 4 eliminando la letra f) y reemplazando la letra e) por el texto correspondiente a la redacción del Proyecto de Convenio de 1963.

67. *México* se reserva el derecho a excluir la letra f) del apartado 4 con el fin de considerar la existencia de un establecimiento permanente cuando se mantiene un lugar fijo de negocios para cualquier combinación de actividades mencionadas en las letras a) a e) del apartado 4.

Párrafo 6

68. *Eslovenia* se reserva el derecho a modificar el párrafo 6 para precisar que un agente, cuyas actividades se realicen total o casi totalmente en nombre de una sola empresa, no tendrá la consideración de agente independiente.

COMENTARIOS AL ARTÍCULO 6
RELATIVO A LA IMPOSICIÓN DE LAS RENTAS INMOBILIARIAS

1. El apartado 1 atribuye el derecho a gravar las rentas de la propiedad inmobiliaria al Estado de la fuente; es decir, al Estado donde esté situada la propiedad[1] que genera las rentas. Este criterio se justifica por la existencia de una relación económica muy estrecha entre tales rentas y el Estado de la fuente. Aunque las rentas obtenidas por las explotaciones agrícolas o forestales se incluyen en el artículo 6, los Estados contratantes quedan libres para acordar en sus convenios bilaterales el sometimiento de dichas rentas a las disposiciones del artículo 7. El artículo 6 se refiere a las rentas que un residente de un Estado contratante obtiene de la propiedad inmobiliaria situada en el otro Estado contratante. Dicho artículo no es aplicable a las rentas de la propiedad inmobiliaria situada en el Estado contratante del cual el perceptor sea residente en el sentido del artículo 4, ni a la que esté situada en un tercer Estado; son aplicables a dichas rentas las disposiciones del apartado 1 del artículo 21.

2. La definición de la propiedad inmobiliaria por remisión a la legislación del Estado donde está situada, como establece el apartado 2, evita dificultades a la hora de interpretar si un activo o un derecho debe tener o no la consideración de propiedad inmobiliaria. No obstante, el apartado enumera concretamente los activos y derechos que siempre deben considerarse propiedad inmobiliaria. En la práctica, la legislación o las reglas impositivas de la mayor parte de los países miembros de la OCDE tratan dichos activos y derechos como propiedad inmobiliaria. A la inversa, el apartado especifica que los buques, embarcaciones y aeronaves no tendrán en ningún caso la consideración de propiedad inmobiliaria. No se ha previsto ninguna disposición especial en relación con las rentas de los créditos con garantía hipotecaria, puesto que la cuestión queda resuelta en el ámbito del artículo 11.

3. El apartado 3 establece que la regla general será aplicable cualquiera que sea la forma de explotación de la propiedad inmobiliaria. El apartado 4 especifica que las disposiciones de los apartados 1 y 3 son igualmente aplicables a las rentas de la propiedad inmobiliaria de las empresas industriales, comerciales u otras. Sin embargo, las rentas en forma de distribuciones procedentes de fideicomisos de inversiones inmobiliarias (FII) –*Real Estate Investment Trusts*–, plantean dificultades concretas que se analizan en los párrafos 67.1 a 67.7 de los Comentarios al artículo 10.

4. Debe señalarse a este respecto que la potestad tributaria del Estado de la fuente tiene prioridad frente a la del otro Estado, incluso cuando, en el caso de una empresa, las rentas sólo se derivan indirectamente de la propiedad inmobiliaria. Esto no significa que las rentas de la propiedad inmobiliaria obtenidas por medio de un establecimiento permanente no deban tratarse como rentas empresariales, pero sí garantiza que las rentas se graven en el Estado donde la propiedad esté situada, aún en el caso de que dicha propiedad no forme parte de un establecimiento permanente situado en ese Estado. También hay que señalar que las disposiciones de este artículo no prejuzgan la aplicación de la legislación interna en lo que respecta a la forma.

---

[1] *N. del T.: En muchos casos «property» no se ha traducido por «bien» sino por «activo» como en el apartado 15.*

Reservas al artículo

5. *Finlandia* se reserva el derecho a someter a imposición las rentas de los accionistas de sociedades finesas derivados de la utilización directa, del arrendamiento o de cualquier otra forma de uso del derecho de disfrute de propiedad inmobiliaria situada en Finlandia y perteneciente a la sociedad, cuando tal derecho se base en la propiedad de acciones u otras participaciones en la misma.

6. *Francia* desea reservarse la posibilidad de aplicar las disposiciones de su legislación en lo referente al gravamen de las rentas de acciones o participaciones que se traten como rentas de la propiedad inmobiliaria según esa legislación.

7. *España* reserva su derecho a gravar las rentas generadas por cualquier forma de uso de un derecho de disfrute de la propiedad inmobiliaria situada en su territorio, cuando tal derecho se derive de la tenencia de acciones u otras participaciones en la sociedad titular de la propiedad inmobiliaria.

8. *Canadá* se reserva el derecho a incluir en el apartado 3 una referencia a la renta derivada de la enajenación de propiedad inmobiliaria.

9. *Nueva Zelandia* se reserva el derecho a ampliar el ámbito del artículo a la pesca y a los derechos asociados con todos los recursos naturales.

10. *Estados Unidos* se reserva el derecho a añadir un apartado al artículo 6 por el que se permite que un residente de un Estado contratante pueda elegir que el otro Estado contratante grave su base imponible de renta de la propiedad inmobiliaria por el neto.

11. *Australia* se reserva el derecho a incluir derechos relativos a todos los recursos naturales bajo este artículo.

12. *México* se reserva el derecho a tratar como propiedad inmobiliaria cualquier derecho que permita el uso o disfrute de propiedad inmobiliaria situada en su territorio, cuando tal derecho se derive del "tiempo compartido", puesto que, de acuerdo con su legislación interna, ese derecho no se considera propiedad inmobiliaria.

COMENTARIOS AL ARTÍCULO 7
RELATIVO A LA IMPOSICIÓN DE LOS BENEFICIOS• EMPRESARIALES

I. Observaciones preliminares

1. Este artículo asigna la potestad tributaria respecto de los beneficios empresariales de una empresa de un Estado contratante, en la medida en que tales beneficios no estén sujetos a normas distintas en virtud de otros artículos del Convenio. El artículo recoge el principio elemental consistente en que a menos que una empresa de un Estado contratante tenga un establecimiento permanente en otro Estado, los beneficios empresariales de esa empresa no podrán someterse a imposición en ese otro Estado, salvo cuando tales beneficios respondan a categorías concretas de renta en relación con las que otros artículos del Convenio otorguen potestades tributarias a ese otro Estado.

2. El artículo 5, al incluir la definición del concepto de establecimiento permanente, resulta importante para la determinación de si los beneficios empresariales de una empresa de un Estado contratante pueden someterse a imposición en el otro Estado. Sin embargo, ese artículo no asigna por sí mismo las potestades tributarias: cuando una empresa de un Estado contratante realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en el mismo, es necesario determinar cuáles son los beneficios que puede gravar el otro Estado, en caso de que existan. El artículo 7 ofrece la respuesta a esa cuestión determinando que el otro Estado podrá gravar los beneficios imputables al establecimiento permanente.

3. Los principios sobre los que se basa el artículo 7, y en especial el apartado 2, cuentan con una larga historia. Cuando la OCDE analizó por primera vez qué criterios debían seguirse en la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes, la cuestión ya había sido abordada previamente en numerosos convenios y en diversos modelos elaborados por la Sociedad de Naciones. Los principios de entidad distinta y de plena competencia, sobre los que se basa el apartado 2, ya se habían incorporado a estos convenios y modelos, y la OCDE consideró que bastaba con volverlos a enunciar, con ligeras correcciones y modificaciones, encaminadas básicamente a darles mayor claridad.

4. La experiencia práctica demostró, sin embargo, la existencia notables divergencias en la interpretación de esos principios generales, así como de otras disposiciones contenidas en redacciones previas del artículo 7. Esta falta de acuerdo interpretativo ha originado problemas de doble imposición y de no imposición. Durante estos años, el Comité de Asuntos Fiscales ha invertido un tiempo y un esfuerzo considerables en intentar alcanzar una interpretación y aplicación más homogéneas de las disposiciones del artículo. Con la adopción en 1977 de un Modelo de Convenio se realizaron pequeñas modificaciones en la redacción del artículo y cambios diversos en los Comentarios. En 1984 se publicó un

---

• *Aclaración del editor: Se ha optado por sustituir el término "utilidades" que figuraba en las dos versiones anteriores por la palabra "beneficios", dado que la constatación de la práctica habitual seguida por los países hispanohablantes así lo aconsejaba. Según los datos recabados hasta septiembre de 2010, tanto en los Convenios para evitar la doble imposición firmados con España, como en los suscritos entre sí, prácticamente todos los países hispanohablantes utilizan el vocablo "beneficios", mientras que "utilidades" presenta un uso más localizado.*

informe[1] que abordaba esta cuestión en el caso concreto de los bancos. En 1987, consciente de que la determinación de los beneficios atribuibles a un establecimiento permanente podría generar incertidumbre, el Comité decidió reexaminar esta cuestión, lo que condujo a la adopción, en 1993, del Informe titulado "Atribución de rentas a los establecimientos permanentes"[2] y a los cambios pertinentes en los Comentarios.

5. A pesar de ese trabajo, las prácticas seguidas en los países de la OCDE y en los no pertenecientes a la Organización en relación con la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes y su interpretación del artículo 7 siguieron siendo muy diversas. El Comité reconoció la necesidad de dotar al contribuyente de más certidumbre: en su Informe "Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias"[3] ("Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia") señaló la necesidad de continuar los trabajos para abordar la cuestión de la aplicación del principio de plena competencia a los establecimientos permanentes. El resultado de este trabajo fue el informe de 2008 titulado "Atribución de beneficios a los establecimientos permanentes" (el "Informe de 2008")[4]

6. El criterio desarrollado en el Informe de 2008 no estaba limitado ni por la intención original, ni por la práctica histórica y la interpretación tradicional del artículo 7. Antes bien, lo que se pretendió fue formular el criterio más adecuado para atribuir beneficios a un establecimiento permanente en virtud del artículo 7, dadas las operaciones y el comercio actual que desarrollan las multinacionales. Cuando aprobó el Informe de 2008, el Comité consideró que las pautas incluidas en el mismo constituían el mejor criterio para la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes de cuantos se habían tenido hasta el momento. No por ello dejó de reconocer que existían diferencias entre algunas de las conclusiones alcanzadas en el Informe de 2008 y la interpretación dada al artículo anteriormente en estos Comentarios.

7. A fin de ofrecer la máxima certidumbre sobre el método que debe seguirse para atribuir beneficios a los establecimientos permanentes, el Comité decidió que las conclusiones íntegras del Informe de 2008 debían reflejarse en una nueva versión del artículo 7, con los Comentarios correspondientes, que pudiera usarse en la negociación de Convenios futuros y en la modificación de los existentes. Asimismo, con el fin de mejorar la certidumbre en la interpretación de los convenios que ya se hubieran negociado sobre la base del anterior artículo 7, el Comité decidió que se procediera a la revisión de los Comentarios a esa versión previa del artículo, teniendo en cuenta aquellos aspectos del

---

[1] *"The Taxation of Multinational Banking Enterprises"* (La tributación de las empresas multinacionales del sector bancario). Publicado en "Precios de transferencia y empresas multinacionales. Tres estudios fiscales. OCDE, París, 1984".

[2] *"Attribution of Income to Permanent Establishments"*, disponible también en francés con el título *"Attribution de revenus aux établissements stables"[(N. de la T.) traducido al castellano por el patrocinio de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos en el marco de colaboración con la OCDE del Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid. España.]*. Reproducido en el Volumen II de la edición en hojas cambiables del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, página R(13)-1.

[3] El Consejo de la OCDE aprobó la versión original de ese informe el 27 de junio de 1995, y desde entonces se ha actualizado en diversas ocasiones. Publicado por la OCDE como Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias.

[4] Disponible en http://www.oecd.org/dataoecd/20/36/41031455.pdf.

Informe que no contradijeran la versión de los Comentarios en su redacción previa a la adopción del Informe de 2008.

8. La nueva versión del artículo, que ahora recoge el Modelo de Convenio Tributario, se adoptó en 2010. Al mismo tiempo, el Comité aprobó una versión revisada del Informe de 2008 con el fin de garantizar que sus conclusiones podían leerse en sintonía con la redacción y reorganización en párrafos de esta nueva versión del artículo. Si bien las conclusiones e interpretaciones incluidas en el informe revisado, aprobado en 2010[1] (en lo sucesivo denominado "el Informe") son idénticas a las del Informe de 2008, la versión revisada recoge la redacción del artículo en su tenor actual (el Anexo a estos Comentarios incluye, para referencia histórica, el texto de la redacción anterior del artículo 7 y de esos Comentarios revisados, como podían leerse antes de la adopción de la versión actual del artículo).

9. La versión actual del artículo refleja por tanto el criterio desarrollado en el Informe y debe interpretarse a la luz de las pautas en él contenidas. El Informe trata sobre la atribución de beneficios tanto a los establecimientos permanentes en general (Parte I del Informe) como, en particular, a los establecimientos permanentes de las empresas que operan en el sector financiero, entre las que es muy habitual realizar sus operaciones a través de un establecimiento permanente (Parte II del Informe que versa sobre los establecimientos permanentes de los bancos; Parte III sobre los establecimientos permanentes de las empresas que realizan operaciones en el mercado financiero mundial y Parte IV sobre los establecimientos permanentes de las empresas que desarrollan su actividad en el sector de los seguros).

II. Comentarios a las disposiciones del artículo

Apartado 1

10. El apartado 1 incorpora la norma básica para la asignación de las potestades tributarias en relación con los beneficios empresariales de empresas de cada Estado contratante. En primer lugar afirma que a menos que una empresa de un Estado contratante tenga un establecimiento permanente situado en el otro Estado, los beneficios empresariales de esa empresa no podrán someterse a imposición en ese otro Estado. En segundo lugar prevé que si dicha empresa realiza su actividad en el otro Estado a través de un establecimiento permanente situado en él, los beneficios atribuibles al establecimiento permanente, determinados según lo dispuesto en el apartado 2, pueden someterse a imposición en ese otro Estado. No obstante, como se explica a continuación, el apartado 4 restringe la aplicación de estas normas estableciendo que el artículo 7 no obsta a la aplicación de otros artículos del convenio que prevean normas específicas para ciertas categorías de rentas (por ej. las derivadas de la explotación de buques y aeronaves en tráfico internacional) o para ciertas categorías de rentas que puedan constituir asimismo

[1] *"Attribution of Profits to Permanent Establishments, OECD, Paris, 2010"*, disponible también en francés con el título *"Rapport de 2010 sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables"* (Atribución de Beneficios a los Establecimientos Permanentes, OCDE, París, 2010) *[(N. de la T.) traducido al castellano por el patrocinio de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos en el marco de colaboración con la OCDE del Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid. España.*]

beneficios empresariales (por ej. las rentas obtenidas por una empresa por razón de las actividades personales de un artista o deportista).

11. El principio básico que subyace al apartado 1, a saber, que los beneficios de una empresa de un Estado contratante no pueden someterse a imposición en el otro Estado a menos que la empresa realice su actividad en el otro Estado a través de un establecimiento permanente situado en él, tiene una larga trayectoria histórica y refleja el consenso internacional sobre el hecho de que no debe considerarse que una empresa de un Estado participa efectivamente en la vida económica de otro Estado, hasta el punto de quedar sometida a la jurisdicción fiscal de ese Estado, hasta el momento en que abre un establecimiento permanente en ese otro Estado.

12. El segundo principio, expresado en la segunda frase del apartado, es que la potestad tributaria del Estado en el que está situado el establecimiento permanente no se extiende a los beneficios que la empresa pueda obtener en ese Estado que no sean atribuibles al establecimiento permanente. Sobre este punto han existido diferencias de opinión, habiendo defendido algunos países, tiempo atrás, el principio general de "fuerza de atracción", conforme al que las rentas tales como otros beneficios empresariales, dividendos, intereses y regalías, procedentes de fuentes situadas en sus territorios, estaban plenamente comprendidos en sus potestades tributarias si el beneficiario poseía un establecimiento permanente en dicho territorio, aún cuando resultara obvio que la renta no era imputable a ese establecimiento permanente. Si bien algunos convenios bilaterales incluyen una norma antielusión restringida, basada en un criterio limitado de fuerza de atracción que únicamente se aplica a los beneficios empresariales procedentes de actividades similares a las desarrolladas por el establecimiento permanente, la aplicación del principio general de fuerza de atracción antes descrito se considera actualmente obsoleto como práctica internacional en la política de convenios. El principio actualmente vigente en los convenios se basa en el criterio de que al gravar los beneficios que una empresa extranjera obtiene en un país determinado, las autoridades fiscales de ese país deberán considerar separadamente las diversas fuentes de los beneficios que la empresa obtiene en el mismo y aplicar a cada una de esas fuentes el criterio para la determinación de la existencia de un establecimiento permanente, con sujeción a la posible aplicación de otros artículos del Convenio. Esta solución permite simplificar la administración del impuesto y facilitar el cumplimiento con las obligaciones tributarias, y está mejor adaptada al modo en que normalmente se realizan las actividades económicas. La organización empresarial moderna es muy compleja. Existe un considerable número de sociedades dedicadas a actividades muy diversas que operan de forma extensa en muchos países. Puede ocurrir que una de esas sociedades abra un establecimiento permanente en otro país a través del que realice actividades de fabricación mientras que otra rama de la misma empresa venda en ese otro país otros bienes o productos muy distintos por medio de agentes independientes. Esa empresa puede tener razones comerciales perfectamente válidas para proceder de ese modo, basadas, por ejemplo, en la configuración histórica de su negocio o en razones comerciales. Si el país en que está situado el establecimiento permanente deseara llegar a determinar, y gravar, el elemento de "beneficio" de cada operación realizada a través de agentes independientes para agregar ese beneficio a los del

establecimiento permanente, podría estar interfiriendo seriamente en las actividades empresariales normales, lo cual sería contrario a la finalidad del Convenio.

13. Como se señala en la segunda frase del apartado 1, los beneficios imputables al establecimiento permanente se determinan de acuerdo con las disposiciones del apartado 2, que precisa el significado del sintagama "beneficios imputables al establecimiento permanente" que figura en el apartado 1. Dado que el apartado 1 concede las potestades tributarias al Estado en el que está situado el establecimiento permanente únicamente respecto de los beneficios imputables a ese establecimiento permanente, impide, por tanto, a ese Estado, con sujeción a la aplicación de otros artículos del Convenio, someter a imposición a la empresa del otro Estado contratante respecto de los beneficios que no sean imputables al establecimiento permanente.

14. El objeto del apartado 1 es limitar el derecho de un Estado contratante a gravar los beneficios empresariales de empresas del otro Estado contratante. El apartado no limita el derecho de un Estado contratante a gravar a sus propios residentes en virtud de su legislación nacional relativa a la transparencia fiscal internacional –*CFC*–, incluso si el impuesto exigido a sus residentes puede calcularse sobre la parte de los beneficios de una empresa residente del otro Estado contratante, atribuible a la participación de dichos residentes en esa empresa. El impuesto así aplicado por un Estado a sus propios residentes no reduce los beneficios de la empresa del otro Estado y, por lo tanto, no podrá decirse que se ha exigido sobre esos beneficios (véanse también el párrafo 23 de los Comentarios al artículo 1 y los párrafos 37 a 39 de los Comentarios al artículo 10).

Apartado 2

15. El apartado 2 enuncia la regla básica para la determinación de los beneficios atribuibles a un establecimiento permanente. De acuerdo con este apartado, estos beneficios son aquellos que el mismo hubiera podido obtener si fuera una empresa distinta e independiente que realizase actividades idénticas o similares, en las mismas o análogas condiciones, teniendo en cuenta las funciones desarrolladas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por la empresa a través del establecimiento permanente y de las restantes partes de la empresa. Asimismo, el apartado aclara que esta norma se aplica en relación con las operaciones realizadas por el establecimiento permanente y otras partes de la empresa.

16. El criterio básico incorporado al apartado a los efectos de determinar cuáles son los beneficios atribuibles al establecimiento permanente es, por tanto, el de requerir la determinación de los beneficios construyendo la ficción de que el establecimiento permanente es una empresa distinta y de que dicha empresa es independiente del resto de la empresa de la que forma parte, así como de toda otra persona. La segunda parte de esta construcción teórica se corresponde con el principio de plena competencia, igualmente aplicable en virtud de las disposiciones del artículo 9, a los efectos de ajustar el beneficio de las entidades asociadas (véase el apartado 1 de los Comentarios al artículo 9).

17. El apartado 2 no pretende la atribución de los beneficios globales del conjunto de la empresa al establecimiento permanente y sus restantes partes, sino que, en lugar de ello, exige que los beneficios atribuibles a un establecimiento permanente se determinen como si se tratara de entidades independientes. Los beneficios pueden por tanto atribuirse a un

establecimiento permanente aún cuando el conjunto de la empresa no los haya obtenido nunca. Al contrario, el apartado 2 puede llevar a la no atribución de beneficios a un establecimiento permanente, aún cuando el conjunto de la empresa sí los haya obtenido.

18. No obstante, cuando una empresa de un Estado contratante tiene un establecimiento permanente en el otro Estado contratante, es natural que el primer Estado tenga interés en que en el Estado en el que está situado el establecimiento permanente se apliquen correctamente las pautas marcadas en el apartado 2. Dado que estas normas implican a ambos Estados contratantes, en virtud del artículo 23 A o 23 B, es el Estado de la empresa el que debe eliminar la doble imposición sobre los beneficios correctamente atribuibles al establecimiento permanente (véase el párrafo 27 más adelante). Dicho de otro modo, si el Estado en el que está situado el establecimiento permanente pretende someter a imposición beneficios no imputables al establecimiento permanente conforme al artículo 7, puede producirse un caso de doble imposición de los beneficios que hubieran debido gravarse únicamente en el Estado de la empresa.

19. Como se señaló anteriormente en los párrafos 8 y 9, el artículo 7, en su redacción actual, refleja el criterio desarrollado en el Informe adoptado por el Comité de Asuntos Fiscales en 2010. El Informe trata básicamente sobre la aplicación de la hipótesis de empresa distinta e independiente que subyace al apartado 2, y el objeto principal de los cambios introducidos en ese párrafo tras la adopción del Informe fue el de garantizar que la determinación de los beneficios atribuibles a un establecimiento permanente siguiera el criterio planteado en ese Informe. El Informe, por tanto, constituye una guía detallada sobre cómo deben determinarse los beneficios atribuibles a un establecimiento permanente en virtud de lo dispuesto en el apartado 2.

20. Como se explica en el Informe, la atribución de beneficios a un establecimiento permanente en virtud del apartado 2, resultará del cálculo de los beneficios (o pérdidas) derivadas del conjunto de sus actividades, comprendidas las transacciones con empresas independientes, las transacciones con las empresas asociadas (aplicando directamente las Directrices de la OCDE sobre Precios de Transferencia) y las operaciones internas con otras partes de la empresa. Este análisis entraña las dos fases que se describen a continuación. El orden en que se presentan los elementos que componen cada una de las fases no debe interpretarse como preceptivo, dado que los diversos elementos pueden estar vinculados (por ej. el riesgo se atribuye inicialmente a un establecimiento permanente en tanto que lleva a cabo funciones humanas sustantivas que determinan su asunción, pero la consideración y caracterización de una operación interna posterior entre el establecimiento permanente y otra parte de la empresa que gestione el riesgo puede conducir a una transferencia del riesgo y del capital que permite su asunción a la otra parte de la empresa).

21. Durante la primera fase se efectúa un análisis funcional y factual conducente a:

- la atribución al establecimiento permanente, según corresponda, de los derechos y obligaciones derivados de las transacciones entre la empresa de la que forma parte y empresas independientes;
- la identificación de las funciones humanas sustantivas que determinan la atribución de la propiedad económica de los activos y la atribución de la propiedad económica de los activos al establecimiento permanente;

- la identificación de las funciones humanas sustantivas que determinan la asunción del riesgo y la atribución de los riesgos al establecimiento permanente;
- la identificación de otras funciones del establecimiento permanente;
- la consideración y determinación de la naturaleza de aquellas operaciones internas entre el establecimiento permanente y otras partes de la misma empresa que, una vez superado el umbral al que se refiere el párrafo 26, satisfagan los criterios para su consideración como tales; y
- la atribución de capital sobre la base de los activos y riesgos atribuidos al establecimiento permanente.

22. Durante la segunda fase se fija un precio a toda transacción efectuada con empresas asociadas atribuida al establecimiento permanente, siguiendo las pautas contenidas en las Directrices de la OCDE sobre Precios de Transferencia, y estas Directrices se aplican por analogía a las operaciones entre el establecimiento permanente y las restantes partes de la empresa de la que forma parte. Este proceso implica la fijación de un precio de plena competencia para las operaciones internas consideradas como tales, mediante:

- la determinación de la comparabilidad entre las operaciones internas y las transacciones en el mercado libre, aplicando directamente los factores de comparabilidad contenidos en las Directrices (características de la propiedad o de los servicios, condiciones económicas y estrategias empresariales) o por analogía (análisis funcional, condiciones contractuales) a la luz de las circunstancias concretas del establecimiento permanente; y
- la aplicación por analogía de uno de los métodos de las Directrices a fin de determinar la contraprestación de plena competencia de las operaciones internas entre el establecimiento permanente y el resto de la empresa, teniendo en cuenta las funciones desarrolladas por el establecimiento permanente y los activos y riesgos que se le han atribuido, a este y a otras partes de la empresa.

23. Todas estas operaciones se describen con más detalle en el Informe, en concreto, por lo que respecta a la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes de las entidades que operan en el sector financiero, sector en el que está muy generalizada la canalización de operaciones a través de establecimientos permanentes (véase la Parte II del Informe que trata sobre los establecimientos permanentes de entidades bancarias; la Parte III, que trata sobre los establecimientos permanentes de las empresas que operan en el mercado mundial, y la Parte IV, que trata sobre los establecimientos permanentes de empresas que llevan a cabo actividades de seguros).

24. El apartado 2 se refiere específicamente a las operaciones entre el establecimiento permanente y otras partes de la empresa de la que el establecimiento permanente forma parte, para destacar que la ficción de empresa distinta e independiente requiere que esas operaciones internas se traten de forma similar a como se tratarían las transacciones realizadas entre empresas independientes. Esta referencia específica a las operaciones internas entre el establecimiento permanente y otras partes de la empresa no restringe, sin embargo, el ámbito del apartado. Cuando una transacción efectuada entre la empresa y una empresa asociada afecte directamente a la determinación de los beneficios imputables

al establecimiento permanente (por ej. la adquisición de bienes por el establecimiento permanente a una empresa asociada para su venta posterior a través del establecimiento permanente), el apartado 2 exige asimismo que, a los fines del cálculo de los beneficios atribuibles al establecimiento permanente, se ajusten las condiciones de la operación, cuando sea necesario, a fin de equipararlas a las que se hubieran producido en una transacción similar entre empresas independientes. Supongamos, por ejemplo, que el establecimiento permanente situado en el Estado F de una empresa del Estado R adquiere bienes a una empresa asociada del Estado T. Si el precio pactado en el contrato entre las dos empresas asociadas excede del que se hubiera acordado entre empresas independientes, el apartado 2 del artículo 7 del convenio entre el Estado R y el Estado F permitirá al Estado F ajustar los beneficios atribuibles al establecimiento permanente hasta alcanzar el precio que hubiera pagado por esos bienes una empresa distinta e independiente. En tal caso, el Estado R podrá ajustar también el beneficio de la empresa del Estado R en virtud de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 9 del Convenio entre el Estado R y el Estado T, que desencadenará la aplicación del mecanismo de ajuste correspondiente del apartado 2 del artículo 9 de ese convenio.

25. Las operaciones internas entre el establecimiento permanente y el resto de la empresa de la que forma parte normalmente no tienen consecuencias jurídicas para el conjunto de la empresa. Esto implica que es necesario prestar mayor atención a esas operaciones internas que a las transacciones realizadas entre dos empresas asociadas. Implica asimismo la necesidad de un análisis más pormenorizado de la documentación que pudiera existir (ante la inevitable ausencia, por ejemplo, de contratos jurídicamente vinculantes).

26. En términos generales, no se pretende aumentar las obligaciones en materia de documentación relativa a las operaciones internas en comparación con las transacciones entre empresas asociadas. Es más, como en el caso de la documentación relativa a los precios de transferencia a la que se hace referencia en las Directrices de la OCDE sobre Precios de Transferencia, las obligaciones en materia de documentación no deben traducirse para el contribuyente en cargas y costes desproporcionados a las circunstancias. No obstante, considerando la singularidad de la naturaleza de una operación interna, los países pueden optar por requerir a los contribuyentes que demuestren claramente la oportunidad de la consideración de la operación interna. Así, por ejemplo, un registro contable y la documentación justificativa del mismo en el que conste una operación interna en la que se transfieran riesgos, responsabilidades y beneficios de importancia económica, constituye un punto de partida útil a los efectos de la atribución de los beneficios. Se invita a los contribuyentes a preparar esa documentación, ya que puede reducir sustancialmente la posibilidad de controversia sobre la aplicación de este criterio. Las administraciones tributarias concederán crédito a esa documentación a pesar de que carezca de valor jurídico, en tanto que:

- sea coherente con la naturaleza económica de las actividades de la empresa, determinada mediante el análisis funcional y factual;
- las actuaciones documentadas relacionadas con la operación interna, consideradas en conjunto, no difieran de aquellas que hubieran convenido empresas independientes comparables que muestren un comportamiento

racional desde el punto de vista comercial o, en caso de diferir, que la estructura contenida en la documentación aportada por el contribuyente no impida a la administración tributaria determinar en la práctica el precio de transferencia adecuado; y

– la operación interna expuesta en la documentación aportada por el contribuyente no contravenga los principios en los que se basa el criterio autorizado por la OCDE, por ejemplo, pretendiendo transferir riesgos segregados de las funciones.

27. Las palabras con las que comienza el apartado 2 y la expresión "en cada Estado contratante" indican que este apartado no se aplica únicamente a los efectos de la determinación de los beneficios que de acuerdo con la última frase del apartado 1 pueda gravar el Estado contratante en el que esté situado el establecimiento permanente, sino también a los de la aplicación de los artículos 23 A y 23 B por el otro Estado contratante. Cuando una empresa de uno de los Estados realice su actividad a través de un establecimiento permanente situado en el otro Estado, el Estado mencionado en primer lugar debe dejar exentos los beneficios imputables al establecimiento permanente (artículo 23 A) o conceder un crédito tributario respecto del impuesto exigido en el otro Estado sobre esos beneficios (artículo 23 B). En virtud de ambos artículos, ese Estado debe, por tanto, determinar los beneficios atribuibles al establecimiento permanente para eliminar la doble imposición y, a tal fin, debe atenerse a las disposiciones del apartado 2.

28. La ficción de la empresa distinta e independiente que impone el apartado 2 se restringe al ámbito de la determinación de los beneficios imputables a un establecimiento permanente. Esta ficción no se ampliará al cálculo de una renta supuesta de la empresa que un Estado contratante pueda someter a imposición en virtud de su normativa interna con el argumento de que tal renta estaría sujeta a otro artículo del Convenio que, de acuerdo con el apartado 4 del artículo 7, permitirían su imposición a pesar de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 7. Supongamos, por ejemplo, que las circunstancias de un caso concreto puedan justificar el hecho de considerar que la propiedad económica de un edificio utilizado por el establecimiento permanente se atribuya a la sede (véase el párrafo 75 de la Parte I del Informe). En tal caso, el apartado 2 puede requerir la deducción de una renta ficticia para determinar los beneficios del establecimiento permanente. Sin embargo, no podrá interpretarse que esta construcción teórica es el origen de una renta derivada del bien inmueble a los efectos del artículo 6. Naturalmente, la ficción a la que obliga el apartado 2 no modifica la naturaleza de la renta que obtiene la empresa; simplemente se aplica en la determinación de los beneficios imputables al establecimiento permanente a los efectos de los artículos 7, 23 A y 23 B. Del mismo modo, el hecho de que según lo dispuesto en el apartado 2 pueda deducirse un cargo ficticio de intereses en la determinación de los beneficios imputables a un establecimiento permanente no significa, a los efectos de los apartados 1 y 2 del artículo 11, que se haya pagado interés alguno a la empresa de la que el establecimiento permanente es parte. La construcción teórica de la empresa distinta e independiente no se extiende al artículo 11 y, a los efectos de ese artículo, no puede considerarse que una parte de una empresa haya efectuado un pago de intereses a otra parte de esa misma empresa. No obstante, es obvio que si el interés pagado por una empresa a una persona diferente tiene su origen en una deuda incurrida por razón del establecimiento permanente de la empresa y es este establecimiento permanente quien

lo soporta, este pago real de intereses podrá someterse a imposición en el Estado en que resida el establecimiento permanente en virtud del apartado 2 del artículo 11. Del mismo modo, cuando una transferencia de activos entre un establecimiento permanente y el resto de la empresa se considere una operación interna a los efectos del apartado 2 del artículo 7, el artículo 13 no impedirá a los Estados gravar los beneficios o ganancias derivados de dicha operación interna en la medida en que dicha imposición sea conforme con el artículo 7 (véanse los párrafos 4, 8 y 10 de los Comentarios al artículo 13).

29. Algunos Estados consideran que, como principio normativo, la ficción teórica de la empresa distinta e independiente a la que obliga el apartado 2 no debería restringirse a la aplicación de los artículos 7, 23 A y 23 B, sino que debería ampliarse también a la interpretación y aplicación de otros artículos del Convenio, de forma que se garantice, al máximo posible, un tratamiento homogéneo entre los establecimientos permanentes y las filiales. Estos Estados pueden considerar que los gastos estimados para las operaciones internas que, de conformidad con el apartado 2 se deducen en el cálculo de los beneficios del establecimiento permanente, deben tratarse, a los efectos de otros artículos del Convenio, del mismo modo que los pagos que haría una filial a su matriz. Por consiguiente, estos Estados pueden querer incluir en sus convenios fiscales disposiciones que prevean el reconocimiento de los gastos relativos a las operaciones internas a los efectos de los artículos 6 y 11 (debe señalarse, sin embargo, que el impuesto se aplicará de acuerdo con dichas disposiciones únicamente en la medida prevista en la legislación interna). Por el contrario, estos Estados pueden optar por establecer que las operaciones internas no se reconocerán en aquellas circunstancias en las que una operación equivalente entre dos empresas distintas generara renta comprendida en el ámbito de los artículos 6 u 11 (sin embargo, en ese caso será importante asegurarse de que la parte correspondiente a los gastos relacionados con lo que de otro modo hubiera podido considerarse como una operación interna, se atribuyan a la parte de la empresa que corresponda). Los Estados que consideren estas alternativas deben tener en cuenta no obstante el hecho de que, debido a consideraciones especiales concernientes a los gastos en concepto de intereses internos entre distintas partes de una entidad financiera (por ej. un banco), las operaciones internas que generan dichos gastos se reconocieron hace mucho tiempo, incluso antes de la adopción de la versión actual del artículo.

30. El apartado 2 determina los beneficios imputables a un establecimiento permanente a los efectos de la norma contenida en el apartado 1, que distribuye las potestades tributarias en relación a los mismos. Una vez que se han determinado los beneficios imputables a un establecimiento permanente de acuerdo con el apartado 2 del artículo 7, la legislación interna de cada Estado contratante será quien determine si tales beneficios deben someterse a imposición y en qué medida, siempre que esta determinación sea conforme con lo previsto en el apartado 2 y con las restantes disposiciones del Convenio. El apartado 2 no trata sobre si los gastos son deducibles en el momento de calcular la renta imponible de la empresa en cualquiera de los Estados contratantes. Las condiciones para la deducibilidad de los gastos es materia que compete a las legislaciones internas, con sujeción a las disposiciones del Convenio y, en concreto, al apartado 3 del artículo 24 (véanse los párrafos 33 y 34 más adelante).

31. Así, por ejemplo, mientras que aquellas disposiciones de derecho interno que no consideren las operaciones internas que deben tenerse en cuenta a los efectos de determinar el beneficio atribuible a un establecimiento permanente en virtud del apartado 2, o que nieguen la deducción de los gastos en los que no se haya incurrido exclusivamente en beneficio del establecimiento permanente, estarían evidentemente contraviniendo el apartado 2, aquellas otras normas que impidan la deducción de ciertas categorías de gastos (por ej. gastos de representación) o que establezcan los casos en los que un gasto concreto debe deducirse, no quedan afectadas por el apartado 2. Sin embargo, al hacer tal distinción pueden plantearse cuestiones de difícil solución como en el caso de restricciones establecidas por normativa interna por razón del momento de pago efectivo de un gasto o de un elemento de renta. Dado que, por ejemplo, una operación interna no implicará una transferencia o pago real entre dos personas distintas, la aplicación de las restricciones impuestas por normativa interna normalmente tendrá en cuenta la naturaleza de la operación y, por tanto, tratará la transferencia o pago en cuestión como si se hubiera efectuado entre dos personas distintas.

32. Las diferencias entre la normativa interna de los dos Estados en relación con cuestiones tales como los porcentajes de amortización, los plazos en la consideración de la renta y las restricciones sobre la posibilidad de deducir ciertos gastos, implicará normalmente un importe de renta gravable distinto en cada Estado, aún cuando, a los efectos del Convenio, el importe de los beneficios imputables al establecimiento permanente se haya calculado en ambos Estados sobre la base de lo dispuesto en el apartado 2 (véanse también los párrafos 39 a 43 de los Comentarios a los artículos 23 A y 23 B). Así, a pesar de que el apartado 2 se aplica igualmente al Estado contratante en el que está situado el establecimiento permanente (a los efectos del apartado 1) que al otro Estado contratante (a los efectos de los artículos 23 A o 23 B), es probable que el importe de la renta imponible respecto del que una empresa de un Estado contratante vaya a ser gravado en el Estado en que tenga un establecimiento permanente, sea distinto, en un ejercicio dado, al importe de renta imponible respecto del que el primer Estado haya concedido la exención o el crédito fiscal en virtud de los artículos 23 A o 23 B. Asimismo, en la medida en que esta disimilitud provenga de la diferencia entre legislaciones internas en relación con los tipos de gastos deducibles, y no en relación con los plazos para la consideración de estos gastos, la diferencia será permanente.

33. Al gravar los beneficios imputables a un establecimiento permanente situado en su territorio, un Estado contratante tendrá que seguir teniendo en cuenta, no obstante, las disposiciones del apartado 3 del artículo 24. Este párrafo exige, entre otras cosas, que los gastos sean deducibles en las mismas condiciones con independencia de que se hayan generado por razón de un establecimiento permanente situado en un Estado contratante, o por razón de una empresa de ese Estado. Como se señaló en el párrafo 40 de los Comentarios al artículo 24:

> Debe reconocerse a los establecimientos permanentes el mismo derecho que la legislación tributaria concede a las empresas residentes a deducir del beneficio imponible los gastos de explotación. Esta deducción debe permitirse sin otras restricciones que las impuestas a las empresas residentes.

34. La disposición prevista en el apartado 3 del artículo 24 no varía a los efectos del apartado 2 del artículo 7, con independencia de cómo se consideren los gastos incurridos por una empresa en beneficio de un establecimiento permanente. En algunos casos no resultará conveniente considerar que se ha realizado una operación interna entre distintas partes de una empresa. En esas circunstancias, los gastos incurridos por la empresa por razón de las actividades que ha realizado el establecimiento permanente se deducirán directamente en la determinación del beneficio del establecimiento permanente (por ej. el sueldo de un trabajador de la construcción local contratado y pagado allí para trabajar exclusivamente en una obra que constituye un establecimiento permanente de una empresa extranjera). En otros casos, los gastos incurridos por la empresa se atribuirán a funciones desarrolladas total o parcialmente en beneficio del establecimiento permanente por otras partes de la empresa, y se deducirá una cantidad adecuada en la determinación del beneficio imputable al establecimiento permanente (por ej. gastos generales relacionados con las funciones administrativas desarrolladas por la sede en beneficio del establecimiento permanente). En ambos casos, el apartado 3 del artículo 24 determina que, por lo que respecta al establecimiento permanente, los gastos deben deducirse en las mismas condiciones que las aplicables a una empresa de ese Estado. De este modo, todo gasto incurrido por la empresa directa o indirectamente en beneficio del establecimiento permanente, no podrá recibir, por lo que a su fiscalidad respecta, un tratamiento menos favorable que un gasto similar en el que incurra una empresa de ese Estado. Esta norma se aplicará con independencia de si, a los efectos del apartado 2 de este artículo 7, el gasto se atribuye directamente al establecimiento permanente (primer ejemplo) o se atribuye a otra parte de la empresa, pero se refleja en un cargo supuesto al establecimiento permanente (segundo ejemplo).

35. El apartado 3 del artículo 5 fija una norma especial para los lugares fijos de negocios constituidos por una obra o un proyecto de construcción o instalación. Tal lugar fijo de negocios constituye un establecimiento permanente únicamente cuando su duración exceda de doce meses. La experiencia demuestra que estos tipos de establecimientos permanentes pueden generar problemas específicos al atribuirles renta en virtud del artículo 7.

36. Estos problemas surgen principalmente cuando son otras partes de la empresa, o una parte asociada, quienes proveen los bienes o prestan los servicios en relación con la obra o el proyecto de construcción o de instalación. Si bien estos problemas pueden plantearse con cualquier establecimiento permanente, son especialmente agudos en el caso de las obras y de los proyectos de construcción o de instalación. En estas circunstancias es necesario prestar una cuidadosa atención al principio general de que la renta es imputable al establecimiento permanente únicamente cuando se deriva de actividades desarrolladas por la empresa a través del mismo.

37. Por ejemplo, cuando son las otras partes de la empresa quienes suministran los bienes, los beneficios procedentes de ese suministro no se derivan de las actividades desarrolladas a través del establecimiento permanente, por lo que no le son imputables. Del mismo modo, los beneficios procedentes de la prestación de servicios (de planificación, diseño, dibujo de planos o de consultoría técnica) por las partes de la empresa que operan

fuera del Estado en el que está ubicado el establecimiento permanente, no resultan de las actividades desarrolladas a través de este, luego no le son imputables.

38. El Artículo 7, en su redacción anterior a 2010 incluía el siguiente apartado 3:

> Para la determinación del beneficio del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos realizados para los fines del establecimiento permanente, incluyéndose los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentra el establecimiento permanente como en otra parte

Si bien la intención original de ese apartado fue la de aclarar que el apartado 2 exigía que se tuvieran en cuenta los gastos incurridos directa o indirectamente en beneficio de un establecimiento permanente para la determinación de su beneficio, aún cuando estos gastos se hubieran realizado fuera del Estado en el que estuviera situado el establecimiento permanente, en ocasiones se ha interpretado que limita la deducción de gastos que indirectamente benefician al establecimiento permanente al importe real de los mismos.

39. Esto ocurría especialmente en el caso de los gastos generales de administración, expresamente mencionados en ese apartado. Conforme a la versión anterior del apartado 2, tal como se interpretaba en los Comentarios, esto no constituía un problema dado que los gastos generales de administración de la empresa únicamente podían atribuirse parcialmente a un establecimiento permanente sobre la base de costes efectivos.

40. En su tenor actual, sin embargo, el apartado 2 exige la consideración y la fijación de un precio de plena competencia de las operaciones internas mediante las que una parte de la empresa realiza funciones en beneficio del establecimiento permanente (por ej. mediante la prestación de asistencia en la gestión de la actividad diaria). El apartado 2 exige la deducción de un precio de plena competencia para estas operaciones, en lugar de una deducción limitada al importe de los gastos. Por tanto, con la intención de evitar una interpretación errónea, limitativa de la deducción al importe de los gastos en sí, se ha suprimido el anterior apartado 3. Esta supresión no afecta al requisito impuesto por el apartado 2 de considerar todos los gastos pertinentes de la empresa, con independencia de donde se hayan realizado, a los efectos de calcular el beneficio imputable a un establecimiento permanente. Dependiendo de las circunstancias, esto se hará mediante la deducción de todos los gastos o parte de ellos, o mediante la deducción de un precio de plena competencia en el caso de una operación interna entre el establecimiento permanente y otra parte de la empresa.

41. El artículo 7, en su redacción anterior a 2010, incluía asimismo una disposición que permitía la atribución de beneficios a un establecimiento permanente sobre la base de un reparto de los beneficios totales de la empresa entre sus diversas partes. Sin embargo, este método se aplicaba únicamente en la medida en que tal determinación fuera usual en un Estado contratante y el resultado obtenido fuera conforme con los principios del artículo 7. En opinión del Comité, pueden aplicarse métodos distintos al de reparto de los beneficios totales de una empresa incluso en los casos más difíciles. Por tanto, el Comité decidió suprimir esta disposición, dado que su aplicación era muy excepcional y por la preocupación que generaba la extremada dificultad de garantizar que el resultado de su aplicación fuera conforme con el principio de plena competencia.

42. Al mismo tiempo, el Comité decidió eliminar también otra disposición contenida en la versión anterior del artículo, conforme a la que los beneficios imputables al establecimiento permanente se calcularían "cada año utilizando el mismo método a no ser que existan motivos válidos y suficientes para proceder de otra forma". Esta disposición, que pretendía garantizar un tratamiento estable y coherente, resultó adecuada en tanto que se aceptara que los beneficios imputables al establecimiento permanente podrían determinarse mediante métodos directos o indirectos, o incluso sobre la base del reparto de los beneficios totales de la empresa entre sus diversas partes. Sin embargo, el nuevo planteamiento desarrollado por el Comité, no permite la aplicación de métodos tan radicalmente distintos, por lo que obvia la necesidad de incluir tal disposición.

43. Otra disposición que se suprimió al mismo tiempo del artículo establecía que "no se atribuirán beneficios a un establecimiento permanente por la simple compra de bienes o mercancías para la empresa". El subapartado 4, letra *d)* del artículo 5 establece que cuando una empresa de un Estado contratante mantenga en el otro Estado un lugar fijo de negocios exclusivamente para la adquisición de bienes para sí, no debe considerarse que esa actividad, en ese emplazamiento, haya alcanzado un nivel tal que justifique la imposición en ese otro Estado. No obstante, cuando el subapartado 4 *d)* no sea aplicable porque la empresa lleve a cabo otras actividades a través de ese lugar de negocios, que por tanto pasaría a constituir un establecimiento permanente, lo adecuado es imputar beneficios a todas las funciones ejercidas en ese emplazamiento. Naturalmente, si fuera una empresa independiente la que desarrollara las actividades de compra, la adquirente obtendría una contraprestación de plena competencia por sus servicios. Del mismo modo, dado que una exención restringida a las actividades de adquisición que lleve a cabo la empresa, exigiría la exclusión de los gastos en los que se incurra en la realización de tales actividades al determinar los beneficios del establecimiento permanente, dicha exención originaría problemas administrativos. El Comité consideró, por tanto, que no debía incluirse en el artículo una disposición en virtud de la que no se atribuyeran beneficios a un establecimiento permanente por razón de la mera adquisición de bienes o mercancías para la empresa por no ser coherente con el principio de plena competencia.

Apartado 3

44. La combinación de los artículos 7 (que restringe las potestades tributarias del Estado en que está situado el establecimiento permanente) y 23 A y 23 B (que obligan al otro Estado a eliminar la doble imposición) garantiza la inexistencia de doble imposición no eliminada sobre los beneficios debidamente imputados al establecimiento permanente. Para llegar a este resultado puede ser necesario que los dos Estados resuelvan sus diferencias de interpretación del apartado 2 y será importante disponer de mecanismos mediante los que resolverlas, en la medida en que sea necesario para eliminar la doble imposición.

45. Como ya se señaló anteriormente, la necesidad de llegar a una única interpretación por ambos Estados contratantes en lo que respecta a la aplicación del apartado 2, que permita la eliminación del riesgo de doble imposición, ha llevado al Comité a desarrollar una guía detallada para la interpretación de ese apartado. Esta guía se recoge en el Informe, que se apoya en los principios de las Directrices de la OCDE sobre Precios de Transferencia.

46. Por lo general, el riesgo de doble imposición se eliminará porque el contribuyente determinará los beneficios imputables al establecimiento permanente del mismo modo en cada Estado contratante y de acuerdo con el apartado 2, tal como se interpreta en el Informe, que asegura el mismo resultado a los efectos de los artículos 7 y 23 A o 23 B (no obstante, véase el párrafo 66). En la medida en que los Estados estén de acuerdo en que el contribuyente ha procedido de este modo, se abstendrán de ajustar el beneficio con la intención de obtener un resultado distinto en aplicación del apartado 2. A continuación se ilustra esta situación mediante un ejemplo.

47. Ejemplo: una planta de fabricación situada en el Estado R de una empresa de ese Estado R ha transferido bienes para su venta a un establecimiento permanente de la empresa situado en el Estado F. Para determinar los beneficios imputables al establecimiento permanente en virtud del apartado 2, el Informe determina que debe reconocerse la existencia de una operación interna, por lo que debe calcularse un precio supuesto de plena competencia para esa operación. La documentación de la empresa, que es conforme con el análisis funcional y factual, y que ha sido utilizada por el contribuyente como base para el cálculo de su renta imponible en cada Estado, revela la existencia de una operación interna consistente en la venta de bienes por la planta del Estado R al establecimiento permanente del estado F, y que se ha calculado un precio supuesto de 100 para determinar los beneficios imputables al establecimiento permanente. Ambos Estados están de acuerdo en que la existencia de la operación y el precio aplicado por el contribuyente son conformes con los principios fijados en el Informe y en las Directrices de la OCDE sobre Precios de Transferencia. En este caso, ambos Estados deben abstenerse de ajustar el beneficio invocando que debería haberse fijado otro precio de plena competencia; en la medida en que estén de acuerdo en que el contribuyente se ha ajustado a lo dispuesto en el apartado 2, las administraciones tributarias de ambos Estados no pueden imponer su criterio al del contribuyente por lo que respecta a las condiciones de plena competencia. En este ejemplo, el hecho de que se haya utilizado en ambos Estados el mismo precio de plena competencia, y de que ambos Estados lo hayan admitido a los efectos de la aplicación del Convenio, garantiza que toda posible doble imposición relativa a dicha operación interna quedará solventada por aplicación del artículo 23 A o 23 B.

48. En el ejemplo anterior ambos Estados estuvieron de acuerdo en considerar la operación interna y en que el precio utilizado por el contribuyente era conforme con los principios enunciados en el Informe y en las Directrices de la OCDE sobre Precios de Transferencia. Sin embargo, los Estados contratantes, pueden no coincidir siempre. En algunos casos el Informe y las Directrices de la OCDE sobre Precios de Transferencia pueden permitir distintas interpretaciones del apartado 2 y, en la medida en que a partir de esa divergencia pueda generarse una doble imposición, es esencial garantizar su eliminación. El apartado 3 formula el mecanismo que conduce a ese resultado.

49. Por ejemplo, como se explicó en los párrafos 105 a 171 de la Parte I del Informe, el apartado 2 permite distintos criterios para determinar, sobre la base de la atribución del capital “libre” a un establecimiento permanente, el gasto por intereses imputable a ese establecimiento permanente. El Comité reconoció que esto podría generar problemas, especialmente en el caso de las instituciones financieras, y concluyó que en cuando los Estados contratantes interpreten el apartado 2 de distinta forma, sin que sea posible

concluir que alguna de tales interpretaciones no sea conforme con su tenor, es importante garantizar que vaya a eliminarse toda doble imposición que pueda surgir de esa discrepancia.

50. El apartado 3 avala la consecución de ese resultado. Sin embargo, es importante señalar que son pocos los casos en los que se hace necesario recurrir a ese apartado.

51. En primer lugar, como se explicó anteriormente en el párrafo 46, cuando el contribuyente determine los beneficios imputables al establecimiento permanente siguiendo el mismo método en ambos Estados contratantes, y ambos Estados estén de acuerdo en que el contribuyente ha procedido conforme al apartado 2, según la interpretación dada en el Informe, no deberá procederse a ajustar el beneficio a fin de obtener un resultado distinto en aplicación del apartado 2.

52. En segundo lugar, el apartado 3 no pretende limitar en modo alguno los recursos ya previstos que garantizan que cada Estado contratante cumple con las obligaciones contraídas en virtud de los artículos 7 y 23 A o 23 B. Por ejemplo, si la determinación por un Estado contratante de los beneficios imputables a un establecimiento permanente situado en ese Estado no es conforme con el apartado 2, el contribuyente podrá utilizar los recursos previstos en su normativa interna, así como el procedimiento amistoso previsto en el artículo 25, para abordar hecho de la imposición no conforme con el convenio. Del mismo modo, estos recursos están también disponibles cuando el otro Estado no determine los beneficios imputables al establecimiento permanente, a los efectos del artículo 23 A o 23 B de acuerdo con el apartado 2 y, por tanto, no cumpla con lo dispuesto en este artículo.

53. Sin embargo, cuando el contribuyente no haya determinado los beneficios imputables al establecimiento permanente de conformidad con el apartado 2, cada Estado tendrá derecho a realizar un ajuste que garantice el cumplimiento de las disposiciones de dicho apartado. Cuando un Estado realice el ajuste que permite el apartado 2, el otro Estado podrá realizar un ajuste recíproco en virtud de ese apartado de forma que se evite la doble imposición mediante la aplicación combinada del apartado 2 y del artículo 23 A o 23 B (véase el párrafo 65 más adelante). Sin embargo, pudiera ser que la legislación interna de ese otro Estado (el Estado en que está situado el establecimiento permanente) no permita realizar ese ajuste, o que ese Estado no tenga incentivos para proceder a ello si el efecto que esto provoque es la reducción del importe de los beneficios que anteriormente podían someterse a imposición en el mismo. También podría ocurrir, como se señaló anteriormente, que los dos Estados contratantes adoptaran distintas interpretaciones del apartado 2 y que no fuera posible concluir que alguna de ellas no fuera conforme con su tenor.

54. El apartado 3 aborda estas cuestiones. El siguiente ejemplo ilustra la aplicación del apartado.

55. Ejemplo: una planta de fabricación situada en el Estado R de una empresa de ese Estado R ha transferido bienes para su venta a un establecimiento permanente de la empresa situado en el Estado F. Para determinar los beneficios imputables al establecimiento permanente en virtud del apartado 2, debe reconocerse la existencia de una operación interna, y determinarse un precio supuesto de plena competencia para esa operación. La documentación de la empresa, que es conforme con el análisis funcional y

factual, y que ha sido utilizada por el contribuyente como base para el cálculo de su renta imponible en cada Estado, revela la existencia de una operación interna consistente en la venta de bienes por la planta del Estado R al establecimiento permanente del estado F, y que se ha determinado un precio supuesto de 90 para determinar los beneficios imputables al establecimiento permanente. El Estado F acepta el importe utilizado por el contribuyente, pero el Estado R considera que ese importe está por debajo de lo que requieren su normativa interna y el principio de plena competencia del apartado 2. Por el contrario, considera que el precio de plena competencia que debería haberse utilizado es 110 y ajusta el importe del impuesto debido en el Estado R en consecuencia, tras reducir el importe de la exención (artículo 23 A) o del crédito (artículo 23 B) solicitado por el contribuyente en relación con los beneficios imputables al establecimiento permanente. En esa situación, dado que el precio de una única operación interna se habrá determinado con los precios de 90 en el Estado F y 110 en el Estado R, la diferencia de 20 podrá estar sometida a una doble imposición. El apartado 3 aborda esta situación exigiendo al Estado F, en la medida en que realmente exista esa doble imposición y de que el ajuste realizado por el Estado R sea conforme con el apartado 2, que realice el ajuste que corresponda sobre el impuesto aplicado en el Estado F respecto de los beneficios sometidos a imposición en ambos Estados.

56. Sin embargo, si el Estado F no está de acuerdo con que el ajuste practicado por el Estado R es conforme con el apartado 2, no considerará que deba practicar ajuste alguno. En tal caso, el procedimiento para resolver la cuestión de si el Estado F debe realizar el ajuste en virtud del apartado 3 (si el apartado 2 justifica el ajuste practicado por el Estado R) o si el Estado R debe abstenerse de realizar el ajuste inicial (en caso de que el apartado 2 no lo justificara) será el previsto en el apartado 1 del artículo 25 (procedimiento amistoso) recurriendo, cuando sea necesario, al procedimiento arbitral previsto en el apartado 5 del artículo 25 (dada su relación con la cuestión de si las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes implican o pueden implicar para el contribuyente una imposición no conforme con las disposiciones del Convenio). Mediante este procedimiento, los dos Estados podrán alcanzar un acuerdo sobre el precio de plena competencia, que podrá ser el propuesto por el contribuyente, o por los Estados, u otro distinto.

57. Como se señala en el ejemplo del párrafo 55, el apartado 3 aborda el hecho de que el Convenio pueda no ofrecer, en determinadas circunstancias, amparo suficiente frente a la doble imposición, cuando los dos Estados contratantes adopten interpretaciones distintas del apartado 2 del artículo 7 y cada Estado considere que está obrando “de acuerdo con” el Convenio. El apartado 3 garantiza la eliminación de la doble imposición en ese caso, lo que es coherente con los objetivos generales del Convenio.

58. El apartado 3 comparte las características básicas del apartado 2 del artículo 9. En primer lugar, se aplica a cada Estado en relación con el ajuste practicado por el otro Estado. Por tanto, su aplicación es recíproca tanto si el ajuste inicial se ha practicado en el Estado en el que está situado el establecimiento permanente como en el otro Estado. Del mismo modo, se aplica únicamente cuando uno de los Estados practique el ajuste.

59. Como ocurre en el apartado 2 del artículo 9, el apartado 3 no obliga a la realización automática del ajuste correlativo simplemente porque los beneficios atribuidos al establecimiento permanente se hayan ajustado en uno de los Estados contratantes. Este

ajuste correlativo es necesario únicamente cuando el otro Estado considere que los beneficios ajustados concuerdan con lo dispuesto en el apartado 2. Dicho de otro modo, cuando los beneficios imputables al establecimiento permanente se ajusten de forma distinta a como se hubieran ajustado en caso de haberse calculado correctamente conforme a los principios del apartado 2, el apartado 3 no podrá invocarse ni será de aplicación. Con independencia del Estado que practica el ajuste inicial, el otro Estado está obligado a realizar el ajuste correlativo que resulte pertinente únicamente cuando considere que los beneficios ajustados reflejan adecuadamente los beneficios que hubiera obtenido el establecimiento permanente en la operación interna, en caso de haberse realizado en condiciones de plena competencia. El otro Estado estará obligado por tanto a realizar dicho ajuste correlativo únicamente si considera que el ajuste inicial está bien fundamentado y el importe es correcto.

60. El apartado 3 no especifica el método que debe seguirse para practicar el ajuste correlativo. Cuando el Estado en el que está ubicado el establecimiento permanente es el que practica el ajuste inicial, el ajuste al que se refiere el apartado 3 puede llevarse a cabo en el otro Estado mediante el ajuste del importe de renta que debe quedar exenta en virtud del artículo 23 A, o del crédito que debe concederse en virtud del artículo 23 B. Cuando sea el otro Estado el que realiza el ajuste inicial, el ajuste al que se refiere el apartado 3 podrá realizarse en el Estado en el que está situado el establecimiento permanente recalculando el impuesto de la empresa del otro Estado a fin de reducir la renta sujeta a imposición en un importe apropiado.

61. La cuestión de los denominados “ajustes secundarios” que se analiza en el apartado 8 de los Comentarios al artículo 9, no se plantea en el caso de los ajustes practicados al amparo del apartado 3. Como se señaló en el párrafo 28 anterior, la determinación de los beneficios imputables a un establecimiento permanente se plantea únicamente en el marco de los artículos 7, 23 A y 23 B, no afectando a la aplicación de otros artículos del Convenio.

62. Al igual que el apartado 2 del artículo 9, el apartado 3 no trata la cuestión de si debe fijarse un plazo tras cuya expiración un Estado no esté obligado a practicar el ajuste apropiado a los beneficios imputables al establecimiento permanente tras una revisión al alza de estos beneficios en el otro Estado. Algunos Estados consideran que esta obligación no debe estar sometida a una limitación temporal; expresado de otro modo: con independencia de los años que se haya retrotraído el Estado que haya practicado el ajuste inicial, debe garantizarse a la empresa la realización del ajuste oportuno en el otro Estado. Otros Estados consideran que una obligación sin plazo de esta naturaleza no es razonable desde el punto de vista de la práctica administrativa. Este problema no se ha abordado en el texto de los apartados 2 ni 3 del artículo 9, si bien los Estados contratantes tienen libertad para introducir en sus convenios bilaterales, si así lo desean, disposiciones relativas al plazo de tiempo durante el que un Estado estará obligado a practicar un ajuste adecuado (a este respecto, véanse los párrafos 39, 40 y 41 de los Comentarios al artículo 25).

63. Puede haber casos en los que el ajuste inicial realizado en un Estado no requiera de un inmediato ajuste correlativo sobre la cuantía del impuesto que grava los beneficios en el otro Estado (por ej. cuando el ajuste inicial en un Estado sobre los beneficios imputables al establecimiento permanente afecte a la determinación de la cuantía de una pérdida

imputable al resto de la empresa en el otro Estado). De acuerdo con la segunda frase del apartado 3, las autoridades competentes podrán proyectar a futuro el efecto que pueda tener el ajuste inicial sobre el impuesto que resultará en el otro Estado antes de exigirlo efectivamente; de hecho, a fin de evitar el problema descrito en el párrafo anterior, las autoridades competentes podrán optar por utilizar el procedimiento amistoso en cuanto sea posible para poder determinar en qué medida será necesario un ajuste correlativo en el otro Estado más adelante.

64. Si las partes interesadas no estuvieran de acuerdo en el importe y la naturaleza del ajuste adecuado se recurrirá al procedimiento amistoso previsto en el artículo 25, como ocurre en el caso de los ajustes aplicados en virtud del apartado 2 del artículo 9. De hecho, como se muestra en el ejemplo del párrafo 55 anterior, si uno de los dos Estados contratantes ajusta los beneficios imputables a un establecimiento permanente sin que el otro Estado proceda a un ajuste correlativo en la medida en que sea necesario para evitar la doble imposición, el contribuyente podrá recurrir al procedimiento amistoso previsto en el apartado 1 del artículo 25 y, si fuera necesario, al arbitraje previsto en el apartado 5 del artículo 25, a fin de obligar a las autoridades competentes a convenir que, o bien el ajuste inicial practicado por un Estado o la negativa del otro Estado a practicar el ajuste correlativo, no son conformes con las disposiciones del Convenio (la cláusula sobre el procedimiento arbitral del apartado 5 del artículo 25 desempeñará un papel crítico en aquellos casos en los que las autoridades competentes no puedan llegar al acuerdo por otras vías, ya que garantizará que las cuestiones que impidan el acuerdo quedarán resueltas mediante arbitraje).

65. El apartado 3 se aplica únicamente en la medida necesaria para eliminar la doble imposición sobre los beneficios que resulten del ajuste. Supongamos, por ejemplo, que el Estado en el que está situado el establecimiento permanente ajusta los beneficios que el contribuyente ha atribuido a este establecimiento permanente para corregir el hecho de que el precio de una operación interna entre el establecimiento permanente y el resto de la empresa no se ajusta al principio de plena competencia. Supongamos que el otro Estado conviene igualmente que el precio calculado por el contribuyente no es el de plena competencia. En ese caso, la aplicación combinada del apartado 2 y del artículo 23 A o B, precisará que el otro Estado atribuya al establecimiento permanente, con el fin de eliminar la doble imposición, un beneficio ajustado que refleje el precio de plena competencia. En tal caso, el apartado 3 no será aplicable más que en la medida en que cada Estado adopte una interpretación diferente de lo que debería ser un precio de plena competencia.

66. El apartado 3 se aplica únicamente en lo que concierne a las diferencias en la determinación de los beneficios imputados a un establecimiento permanente que den como resultado la atribución de la misma parte de los beneficios a otras partes de la empresa, de conformidad con el artículo. Como ya se explicó anteriormente (párrafos 30 y 31 precedentes), el artículo 7 no versa sobre el cálculo de la renta imponible, sino sobre la atribución de beneficios a los efectos de la distribución de las potestades tributarias entre los dos Estados contratantes. Por tanto, el artículo sirve únicamente para atribuir rentas y gastos a los efectos de determinar las potestades tributarias y no enjuicia qué rentas son gravables y qué gastos son deducibles, siendo esta una determinación sujeta a lo dispuesto en la legislación interna, en tanto que sea conforme con el apartado 2. Cuando los

beneficios atribuidos al establecimiento permanente sean los mismos en cada Estado, el importe que vaya a incluirse en la renta imponible sobre la que vaya a aplicarse el impuesto en cada Estado en un determinado ejercicio puede no coincidir, dadas las diferencias en la normativa interna relacionadas por ej. con la consideración de las rentas y la deducción de los gastos. Dado que estas normas internas distintas se aplican únicamente a los beneficios imputados a cada Estado, no originan por sí mismas una doble imposición a los efectos de lo dispuesto en el apartado 3.

67. Del mismo modo, el apartado 3 no afecta al cálculo de la exención o el crédito previstos en el artículo 23 A o 23 B, excepto a los fines de garantizar una eliminación de la doble imposición que no sería posible de otro modo, respecto del impuesto pagado en el Estado contratante en el que está situado el establecimiento permanente por razón de los beneficios que se hayan imputado a dicho establecimiento permanente en ese Estado. Este apartado no se aplicará, por tanto, cuando los beneficios hayan resultado íntegramente exentos en el otro Estado, o cuando el impuesto pagado en el Estado mencionado en primer lugar haya sido íntegramente imputado contra el impuesto pagado en el otro Estado en virtud de la legislación interna de ese otro Estado y de conformidad con el artículo 23 A o 23 B.

68. Algunos Estados pueden preferir que las situaciones a las que hace referencia el apartado 3 se resuelvan a través de procedimiento amistoso (cuya inoperancia desencadenaría la aplicación de la disposición sobre arbitraje del apartado 5 del artículo 25) si un Estado no acuerda unilateralmente practicar el ajuste correlativo, con independencia del método o precio de plena competencia que haya adoptado el Estado que ha practicado el ajuste inicial. Estos Estados preferirán por tanto una disposición que indefectiblemente conceda la posibilidad de negociar el precio de plena competencia o el método que deba aplicarse con el Estado que practica el ajuste. Los Estados que compartan esta opinión pueden optar por utilizar la siguiente versión alternativa del apartado 3:

> Cuando de conformidad con el apartado 2 un Estado contratante ajuste el beneficio imputable al establecimiento permanente de una empresa de uno de los Estados contratantes y, en consecuencia, grave los beneficios de la empresa que ya han sido gravados por el otro Estado, ese otro Estado contratante, en la medida en que sea necesario para eliminar la doble imposición, practicará el ajuste correspondiente si está de acuerdo con el ajuste practicado por el Estado mencionado en primer lugar; en caso de que el otro Estado contratante no estuviera de acuerdo, los Estados contratantes eliminarán la doble imposición que resulte mediante procedimiento amistoso.

69. Esta versión alternativa tiene por objeto garantizar que el Estado al que se requiere que practique el ajuste correlativo pueda exigir siempre que se efectúe mediante procedimiento amistoso. Esta versión difiere sustancialmente del apartado 3 en que no constituye para ese Estado el mandato legal de aceptar la concesión del ajuste correlativo, aún cuando considere que el ajuste practicado por el otro Estado se ha realizado de conformidad con el apartado 2. La disposición concederá siempre a un Estado la posibilidad de negociar con el otro Estado cuál es el método o precio de plena competencia más adecuado. Cuando el Estado en cuestión no acuerde unilateralmente practicar el ajuste correlativo, esta versión del apartado 3 garantizará que el contribuyente tiene derecho de recurrir al procedimiento amistoso para resolver el caso. Es más, cuando el caso

desencadene este procedimiento, la disposición impone una obligación jurídica recíproca sobre los Estados contratantes para eliminar la doble imposición mediante procedimiento amistoso, aún cuando no prevea una norma que permita determinar el Estado que tiene la obligación de modificar su posición para lograr ese acuerdo amistoso. Si los Estados contratantes no alcanzaran un acuerdo para eliminar la doble imposición, ambos estarían contraviniendo las obligaciones que han contraído en virtud del convenio. La obligación de eliminar esos casos de doble imposición mediante acuerdo amistoso prevalece sobre la norma contenida en el apartado 2 del artículo 25, que meramente exige a las autoridades competentes "hacer lo posible" por resolver la cuestión mediante un procedimiento amistoso.

70. Si los Estados contratantes acuerdan bilateralmente sustituir el apartado 3 por la disposición alternativa anterior, los comentarios planteados en los párrafos 66 y 67, referidos al apartado 3, se aplicarán también respecto de esta versión alternativa.

Apartado 4

71. Aún cuando no se ha considerado necesario definir el término "beneficios" en el convenio, debe entenderse en todo caso que el término, utilizado en este artículo y en los restantes del convenio, tiene un significado amplio que incluye todas las rentas procedentes de la explotación de una empresa. Esta significación amplia se corresponde con la significación otorgada al término en la legislación fiscal de la mayoría de los países de la OCDE.

72. De no existir el apartado 4, esta interpretación del término "beneficios" pudiera haber generado cierta incertidumbre por lo que respecta a la aplicación del Convenio. Si los beneficios de una empresa comprenden elementos de renta regulados separadamente en otros artículos del convenio, por ej.: dividendos, se planteará la cuestión de qué artículo debe aplicarse a esos elementos de renta, por ej.: en el caso de los dividendos, este artículo o el artículo 10.

73. En la medida en que la aplicación de este artículo y de cualquier otro pertinente genere un mismo tratamiento fiscal, la cuestión tendrá escasa relevancia. Del mismo modo, otros artículos del Convenio tratan específicamente esta cuestión respecto de ciertos tipos de renta (por ej.: el apartado 4 del artículo 6, el apartado 4 de los artículos 10 y 11, el apartado 3 del artículo 12, los apartados 1 y 2 del artículo 17 y el apartado 2 del artículo 21).

74. Sin embargo, puede plantearse la cuestión por lo que respecta a otras categorías de renta y, por tanto, se ha decidido incluir una norma interpretativa que garantice que los artículos referidos a categorías específicas de renta tendrán prioridad sobre el artículo 7. De esta norma se desprende que el artículo 7 será aplicable a las rentas empresariales que no estén comprendidas en las rentas objeto de esos otros artículos y, adicionalmente, a las rentas que en virtud del apartado 4 de los artículos 10 y 11, del apartado 3 del artículo 12 y del apartado 2 del artículo 21, recaigan en el ámbito de aplicación del artículo 7. Sin embargo, esta norma no regula la clasificación de las rentas a los efectos de la normativa interna; así, si un Estado contratante puede someter a imposición un elemento de renta en virtud de otros artículos de este Convenio, ese Estado podrá, a sus propios fines tributarios, clasificar esa renta como desee (por ej. como beneficios empresariales o como una categoría de renta concreta) siempre que el tratamiento tributario de ese elemento de renta

sea conforme con las disposiciones del Convenio. Debe señalarse asimismo que cuando una empresa de un Estado contratante obtenga rentas procedentes de bienes inmuebles a través de un establecimiento permanente situado en el otro Estado, ese otro Estado no podrá someter a imposición esa renta si procede de bienes inmuebles situados en el Estado mencionado en primer lugar o en un tercer Estado (véase el párrafo 4 de los Comentarios al artículo 21 y los párrafos 9 y 10 de los Comentarios a los artículos 23 A y 23 B).

75. Queda a la elección de los Estados contratantes acordar bilateralmente explicaciones o definiciones especiales del término "beneficios" con el fin de aclarar la diferencia entre este término y, por ej., el concepto de dividendos. En particular, puede considerarse adecuado proceder a ello cuando el convenio objeto de negociación se aparte de las definiciones contenidas en los artículos sobre dividendos, intereses y regalías.

76. Finalmente, debe señalarse que dos tipos de rentas que anteriormente quedaban cubiertas por otros artículos del Convenio recaen ahora en el ámbito del artículo 7. En primer lugar, si bien la definición del término "cánones" recogida en el apartado 2 del artículo 12 del Borrador de Convenio de 1963 y del Modelo de Convenio de 1977 incluía los pagos "por el uso o el derecho de uso de equipos industriales, comerciales o científicos", la referencia a estos pagos se eliminó posteriormente de la definición a fin de garantizar la inclusión de las rentas procedentes del arrendamiento de equipos industriales, comerciales o científicos, comprendidas las rentas del arrendamiento de contenedores, en las disposiciones del artículo 7 o del artículo 8 (véase el párrafo 9 de los Comentarios a ese artículo), según corresponda, en lugar de en las del artículo 12, resultado que el Comité de Asuntos Fiscales considera adecuado teniendo en cuenta la naturaleza de estas rentas.

77. En segundo lugar, antes de 2000, las rentas procedentes de servicios profesionales y otras actividades de carácter independiente se hicieron objeto de un artículo específico, a saber, el artículo 14. Las disposiciones de este artículo eran similares a las aplicables a los beneficios empresariales, pero el artículo 14 utilizó el concepto de base fija en lugar del de establecimiento permanente, dado que originalmente se consideró que este último debía reservarse a las actividades comerciales e industriales. No obstante, no siempre estaba claro qué actividades estaban comprendidas en el artículo 14 y cuáles en el artículo 7. La eliminación del artículo 14 en 2000 reflejó el hecho de que no se pretendía diferenciar entre los conceptos de establecimiento permanente, tal como este se utiliza en el artículo 7, y de base fija, usado en el artículo 14, o entre cómo se calculan las rentas y el impuesto en virtud del artículo aplicable, el 7 o el 14. El efecto provocado por la supresión del artículo 14 es que la renta derivada de los servicios profesionales u otras actividades de carácter independiente se trata ahora en el artículo 7, como beneficios empresariales. Hecho que se confirmó mediante la adición en el artículo 3 de una definición del término "actividad económica" que incluye expresamente los servicios profesionales y la realización de otras actividades de carácter independiente.

Observaciones a los Comentarios

78. *Italia* y *Portugal* juzgan esencial tomar en consideración que –con independencia del significado dado a la cuarta frase del párrafo 77– en lo que se refiere al método de

cálculo de los impuestos, los sistemas nacionales no están afectados por la nueva redacción del modelo, es decir, la eliminación del artículo 14.

79. *Bélgica* no puede compartir los puntos de vista expresados en el párrafo 14 de los Comentarios. Bélgica considera que la aplicación de la legislación sobre transparencia fiscal internacional –*CFC*– es contraria a las disposiciones del apartado 1 del artículo 7. Este es el caso, en particular, de un Estado contratante que grava a uno de sus residentes por la renta de una entidad extranjera, usando la ficción de atribuir a dicho residente la renta generada por esa entidad, en proporción a su participación en el capital de esta. Al hacerlo así, ese Estado aumenta la base imponible de su residente incluyendo en ella renta no obtenida por dicho residente sino por una entidad extranjera que no es imponible en ese Estado conforme al apartado 1 del artículo 7. El citado Estado contratante no considera pues la personalidad legal de la entidad extranjera y actúa contrariamente al apartado 1 del artículo 7.

80. *Luxemburgo* no comparte la interpretación dada en el párrafo 14 que afirma que el apartado 1 del artículo 7 no restringe el derecho de un Estado a gravar a sus propios residentes aplicando su legislación nacional sobre transparencia fiscal internacional –CFC–, pues esta interpretación cuestiona el principio fundamental contenido en el apartado 1 del artículo 7.

81. En relación con el párrafo 14, *Irlanda* recuerda su observación general contenida en el párrafo 27.5 de los Comentarios al artículo 1.

82. *Suecia* desea precisar que no considera que los distintos métodos de atribución de capital "libre" a los que se hace referencia en el Informe sobre la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes, conduzcan necesariamente a un resultado de plena competencia. Por tanto, al examinar los hechos y circunstancias de cada caso, en muchas ocasiones Suecia no considerará que el importe de los intereses deducidos resultante de la aplicación de estos métodos es conforme con el principio de plena competencia. Cuando la aplicación de criterios distintos para la atribución de capital "libre" conlleve una doble imposición, deberá recurrirse al procedimiento amistoso previsto en el artículo 25.

83. En relación con los párrafos 27 y 65, los *Estados Unidos* desean aclarar cómo procederán a eliminar la doble imposición que pueda derivarse de la aplicación del apartado 2 del artículo 7. Cuando un contribuyente pueda demostrar a la autoridad competente estadounidense que no se ha eliminado la doble imposición con la aplicación de los mecanismos previstos en la legislación interna estadounidense, tales como los créditos fiscales por impuestos pagados en el extranjero por razón de otras operaciones, los Estados Unidos eliminarán esa doble imposición adicional.

84. *Turquía* no comparte los criterios expresados en el párrafo 28 de los Comentarios al artículo 7.

Reservas al artículo

85. *Australia* se reserva el derecho a introducir una disposición que le permita aplicar su derecho interno a la tributación de las rentas de cualquier clase de seguro.

 © OCDE

86. *Australia* se reserva el derecho a incluir una disposición aclarando su derecho a someter a gravamen la parte de los beneficios empresariales a la que tenga derecho un residente del otro Estado contratante como beneficiario efectivo, cuando esos beneficios los obtiene el fiduciario –*trustee*– de un patrimonio fiduciario –trust estate– (distinto de ciertos fondos de inversión abiertos –*unit trusts*– tratados como sociedades a los efectos de la imposición australiana) de la realización de una actividad empresarial a través de un establecimiento permanente en Australia.

87. *Corea* y *Portugal* se reservan el derecho a gravar a las personas que ejerzan una profesión liberal o cualquier otra actividad de carácter independiente cuando su estancia o estancias en su territorio tenga(n) en su conjunto una duración superior a 183 días en un período de doce meses, incluso si dichas personas no poseen un establecimiento permanente (o una base fija) para el ejercicio de sus actividades.

88. *Italia* y *Portugal* se reservan el derecho a gravar a las personas que ejerzan una profesión liberal en virtud de las disposiciones de un artículo distinto que se corresponda con las del artículo 14 tal como estaba redactado antes de ser suprimido en 2000.

89. *Estados Unidos* se reserva el derecho a modificar el artículo 7 con el fin de permitir, en aplicación de los apartados 1 y 2 del artículo, que el Estado contratante en el que está situado el establecimiento permanente pueda gravar toda renta o ganancia imputable a este establecimiento durante su existencia, incluso si los pagos se difieren hasta después de su cierre. Estados Unidos también desea indicar que se reserva el derecho a aplicar esta misma regla a los artículos 11, 12, 13 y 21.

90. *Turquía* se reserva el derecho a gravar en la fuente las rentas obtenidas por el arrendamiento de contenedores, en todos los casos. Cuando sean aplicables los artículos 5 y 7 a tales rentas, Turquía desea aplicar la regla del establecimiento permanente en los casos de simple depósito, de agencia de depósito y de sucursal operativa.

91. *Estados Unidos* y *Noruega* se reservan el derecho a tratar las rentas derivadas del uso, mantenimiento o arrendamiento de contenedores utilizados en el tráfico internacional conforme al artículo 8, de la misma forma que las rentas obtenidas en el transporte marítimo y aéreo.

92. *Australia* y *Portugal* se reservan el derecho a proponer en las negociaciones bilaterales una disposición que permita a las autoridades competentes de un Estado contratante, cuando la información de que dispongan sea inadecuada para determinar los beneficios imputables al establecimiento permanente de una empresa, aplicar a dicha empresa las disposiciones de la legislación tributaria de ese Estado, puntualizando que dicha ley se aplicará con arreglo a los principios de este artículo, en la medida que la información de que dispongan lo permita.

93. *México* se reserva el derecho a someter a imposición, en el Estado donde esté situado el establecimiento permanente, los beneficios empresariales procedentes de las ventas de bienes y mercancías, realizadas directamente por la sede central situada en el otro Estado contratante, siempre que los bienes y mercancías sean idénticos o similares a los vendidos por medio de dicho establecimiento permanente. El Gobierno de México aplicará esta regla únicamente para evitar abusos y no como principio general de fuerza de

atracción; así, la regla no será aplicable si la empresa demuestra que las ventas se han realizado por razones distintas de la obtención de los beneficios del Convenio.

94. *La República Checa* se reserva el derecho a añadir al apartado 3 una disposición que limite los ajustes correlativos a los casos de buena fe.

95. *Nueva Zelanda* se reserva el derecho a utilizar la versión anterior del artículo 7 teniendo en cuenta las observaciones y reservas correspondientes (es decir, la versión incluida en el Modelo de Convenio Tributario inmediatamente anterior a la actualización de 2010) debido a su desacuerdo con el criterio adoptado en la Parte I del Informe de 2010 sobre la Atribución de beneficios a establecimientos permanentes. Por tanto, no secunda los cambios introducidos en los Comentarios al artículo a través de esta actualización.

96. *Chile, Grecia, México* y *Turquía* se reservan el derecho a utilizar la versión anterior del artículo 7, es decir, la versión incluida en el Modelo de Convenio Tributario inmediatamente anterior a la actualización de 2010. Por tanto, no secundan los cambios introducidos al artículo a través de esta actualización.

97. *Portugal* se reserva el derecho a continuar adoptando en sus convenios el texto del artículo en la redacción anterior a 2010 hasta que su normativa interna se adapte de forma que pueda aplicar el nuevo criterio.

98. *Eslovenia* se reserva el derecho a especificar que el ajuste se practicará de acuerdo con el párrafo 3 únicamente cuando se considere justificado.

 © OCDE

ANEXO

VERSIÓN ANTERIOR DEL ARTÍCULO 7 Y SUS COMENTARIOS

[A continuación se reproduce el texto del artículo 7 y sus Comentarios tal como aparecían en la versión anterior a (fecha de aprobación de la actualización de 2010 por el Consejo de la OCDE) 2010. Esta versión anterior del artículo y sus Comentarios se reproducen como referencia histórica, dado que continuarán siendo pertinentes en la aplicación e interpretación de los convenios bilaterales que siguieron la redacción anterior.]

Artículo 7
BENEFICIOS EMPRESARIALES

1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean imputables a ese establecimiento permanente.

2. Sin perjuicio de las disposiciones del apartado 3, cuando una empresa de un Estado contratante realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado contratante se atribuirán a dicho establecimiento permanente los beneficios que el mismo hubiera podido obtener si fuera una empresa distinta e independiente que realizase actividades idénticas o similares, en las mismas o análogas condiciones y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente.

3. Para la determinación del beneficio del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos realizados para los fines del establecimiento permanente, incluyéndose los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentra el establecimiento permanente como en otra parte.

4. Mientras sea usual en un Estado contratante determinar los beneficios imputables a un establecimiento permanente sobre la base de un reparto de los beneficios totales de la empresa entre sus diversas partes, lo establecido en el apartado 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 sea conforme a los principios contenidos en este Artículo.

5. No se atribuirán beneficios a un establecimiento permanente por la simple compra de bienes o mercancías para la empresa.

6. A efectos de los apartados anteriores, los beneficios imputables al establecimiento permanente se calcularán cada año utilizando el mismo método, a no ser que existan motivos válidos y suficientes para proceder de otra forma.

7. Cuando los beneficios comprendan elementos de renta regulados separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de dichos artículos no quedarán afectadas por las del presente Artículo.

COMENTARIOS AL ARTÍCULO 7
RELATIVO A LA IMPOSICIÓN DE LOS BENEFICIOS EMPRESARIALES

I. Observaciones preliminares

1. Este Artículo es, en muchos aspectos, continuación y corolario del Artículo 5 que define el concepto de establecimiento permanente. El criterio de establecimiento permanente se utiliza normalmente en los convenios internacionales de doble imposición para establecer si determinada categoría de renta debe someterse o no a imposición en el país donde se genera, pero no proporciona por sí mismo una solución completa al problema de la doble imposición de los beneficios empresariales. Para evitar la doble imposición en esta materia es necesario complementar la definición de establecimiento permanente añadiendo un conjunto de reglas convenidas que sirvan de referencia para calcular los beneficios imputables al establecimiento permanente. En otros términos, cuando una empresa de un Estado contratante realice actividades empresariales en el otro Estado contratante, las autoridades de este segundo Estado, antes de gravar los beneficios de la empresa, deben plantearse dos cuestiones: en primer lugar, si la empresa tiene un establecimiento permanente en su territorio; en caso afirmativo, la segunda pregunta sería cuáles son los beneficios por las que, en su caso, debe tributar el establecimiento permanente. El Artículo 7 se refiere a las reglas aplicables para dar respuesta a la segunda pregunta. El Artículo 9 contiene las normas para determinar los beneficios de una empresa de un Estado contratante que realiza operaciones con una empresa del otro Estado contratante, cuando las dos empresas están asociadas.

2. Los Artículos 7 y 9 no son particularmente detallados, ni fueron realmente innovadores en el momento de su adopción por la OCDE. Las cuestiones sobre qué criterio seguir para determinar los beneficios imputables al establecimiento permanente y cómo distribuir los beneficios obtenidos en operaciones entre empresas asociadas ya se trató en gran número de convenios de doble imposición y en distintos modelos desarrollados por la Sociedad de Naciones antes de que la OCDE la abordara por primera vez, y las soluciones adoptadas han seguido, por lo general, el mismo patrón.

3. Se reconoce de forma general que los principios esenciales en que se basa ese patrón están bien fundamentados y, cuando la OCDE examinó por primera vez la cuestión, se consideró suficiente confirmarlos con ligeras modificaciones encaminadas principalmente a darles mayor claridad. Los dos Artículos contienen directrices. No establecen, ni puede esperarse que lo hagan dada la naturaleza del problema, reglas precisas para resolver todos los problemas que pueden plantearse cuando una empresa de un Estado obtiene beneficios en el otro Estado. La actividad económica se organiza actualmente de muy diversas formas, y sería completamente imposible, dentro de los límites relativamente reducidos de un Artículo de un convenio de doble imposición, establecer reglas exhaustivas para resolver todos los problemas que puedan presentarse.

 © OCDE

4. Debe reconocerse, no obstante, que la interpretación de las directrices generales marcadas por el Artículo 7, así como de las disposiciones de los convenios y modelos anteriores sobre los que se basó su redacción, ha variado considerablemente. Esta ausencia de interpretación común del Artículo 7 puede originar problemas de doble imposición, o de ausencia de imposición. Por tal razón, es importante que las autoridades competentes se pongan de acuerdo sobre métodos compatibles para tratar tales problemas utilizando, cuando sea oportuno, el procedimiento amistoso establecido en el Artículo 25.

5. En el transcurso de los años, el Comité de Asuntos Fiscales ha invertido un tiempo y un esfuerzo considerables con la intención de lograr una interpretación y una aplicación más coherentes de las normas contenidas en el Artículo. Con la adopción del Modelo de Convenio fiscal de 1977 se introdujeron algunos pequeños cambios en la redacción del Artículo y varias modificaciones en sus Comentarios. En 1984 se publicó un informe que abordaba esta cuestión en el caso concreto de los bancos[1]. En 1987, consciente de que la determinación de los beneficios atribuibles a un establecimiento permanente podría generar incertidumbre, el Comité decidió estudiar esta cuestión, lo que condujo a la adopción, en 1993, del Informe titulado "Atribución de rentas a los establecimientos permanentes"[2] y a los cambios pertinentes en los Comentarios.

6. A pesar de ese trabajo, las prácticas seguidas en los países de la OCDE y de fuera de la Organización en relación con la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes y su interpretación del Artículo 7 siguieron siendo muy diversas. El Comité reconoce la necesidad de dotar al contribuyente de más certidumbre: en su Informe "Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias", aprobado en 1995, señaló la necesidad de continuar los trabajos para abordar la cuestión de la aplicación del principio de plena competencia a los establecimientos permanentes. El resultado de este trabajo fue el informe de 2008 titulado "Atribución de beneficios a los establecimientos permanentes". El criterio desarrollado en dicho informe no estaba limitado ni por la intención original, ni por la práctica histórica y la interpretación tradicional del Artículo 7. Antes bien, lo que se pretendió fue formular el criterio más adecuado para atribuir beneficios a un establecimiento permanente en virtud del Artículo 7, dadas las operaciones y el comercio actual que desarrollan las multinacionales.

7. El criterio planteado en el Informe trata sobre la atribución de beneficios tanto a los establecimientos permanentes en general (Parte I del Informe) como, en particular, a los establecimientos permanentes de las empresas que operan en el sector financiero, entre las que es muy habitual realizar sus operaciones a través de un establecimiento permanente (Parte II del Informe que versa sobre los establecimientos permanentes de los bancos; Parte III sobre los establecimientos permanentes de las empresas que realizan operaciones en el mercado mundial, y Parte IV sobre los establecimientos permanentes de las empresas que desarrollan su actividad en el sector de los seguros).

---

[1] "*The Taxation of Multinational Banking Enterprises*" (La tributación de las empresas multinacionales del sector bancario). Publicado en "Precios de transferencia y empresas multinacionales. Tres estudios fiscales. OCDE, París, 1984"

[2] "*Attribution of Income to Permanent Establishments*", disponible también en francés con el título *"Attribution de revenus aux établissements stables" [(N. de la T.) traducido al castellano por el patrocinio de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos en el marco de colaboración con la OCDE Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid. España.]*. Reproducido en el Volumen II de la versión en hojas cambiables del Modelo de Convenio Tributaria de la OCDE en la página R(13)-1.

El Comité considera que las pautas incluidas en el Informe constituyen el mejor criterio para la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes de cuantos se haya tenido hasta ahora. No por ello deja de reconocer que existen diferencias entr e algunas de las conclusiones alcanzadas en el Informe y la interpretación dada al Artículo anteriormente en estos Comentarios. Este es el motivo de proceder a la a la modificación de los Comentarios: introducir una serie de conclusiones recogidas en el Informe que no contradicen las versiones anteriores de estos Comentarios, y que recomiendan criterios concretos en unos casos y permiten libertad de acción en otros. El Informe constituye por tanto la recapitulación de los principios internacionalmente aceptados y, en la medida en que no contradiga los presentes Comentarios, proporciona las pautas para la aplicación del principio de plena competencia recogido en el Artículo.

8. Antes del año 2000 la renta de las actividades profesionales y de otras de carácter independiente se trataba por separado en un Artículo, concretamente en el Artículo 14. Las disposiciones de este Artículo eran similares a las aplicables a los beneficios de actividades empresariales y profesionales pero utilizaban el concepto de base fija y no la de establecimiento permanente, ya que habían considerado en un principio que este último concepto sólo debía aplicarse en el marco de actividades industriales y comerciales. Sin embargo, no quedaba claro en todos los casos qué actividades estaban comprendidas en el ámbito del Artículo 14 y no del Artículo 7. La eliminación del Artículo 14 en el año 2000 reflejó el hecho de que no existían diferencias intencionadas entre los conceptos de establecimiento permanente del Artículo 7 y de base fija del Artículo 14 o entre el modo de calcular los beneficios y el impuesto según se aplicara el Articulo 7 o el 14. El efecto de la supresión del Artículo 14 estriba en que las renta derivadas de las actividades profesionales o de otras actividades de carácter independiente están reguladas por el Artículo 7 como beneficios empresariales. Ello se confirmó con la adición de una definición de los términos "actividad" o "negocio" –*business*– que expresamente prevé que dichos términos comprenden el ejercicio de actividades profesionales u otras de carácter independiente.

II. Comentarios a las disposiciones del Artículo

Apartado 1

9. Este apartado se refiere a dos cuestiones. En primer lugar confirma el principio, generalmente admitido en los convenios de doble imposición, según el cual una empresa de un Estado no debe ser gravada en el otro Estado a no ser que realice actividades económicas en ese otro Estado por medio de un establecimiento permanente situado allí. Parece innecesario defender aquí los méritos de este principio. Bastará con recordar que es un principio reconocido en el ámbito de la fiscalidad internacional el hecho de que pueda considerarse que una empresa de un Estado participa efectivamente en la vida económica de otro Estado hasta el punto de quedar sometida a la jurisdicción fiscal de ese Estado sólo a partir del momento en que abre un establecimiento permanente en ese otro Estado.

10. El segundo principio, expresado en la segunda frase del apartado, es que la potestad tributaria del Estado en el que está situado el establecimiento permanente no se extiende a los beneficios que la empresa pueda obtener en ese Estado que no sean atribuibles al establecimiento permanente. Sobre este punto han existido diferencias de opinión, habiendo defendido algunos países, tiempo atrás, el principio general de "fuerza de atracción", conforme al que las rentas tales como otros beneficios

 © OCDE

empresariales, dividendos, intereses y regalías, procedentes de fuentes situadas en sus territorios, estaban plenamente comprendidas en sus potestades tributarias si el beneficiario poseía un establecimiento permanente en dicho territorio, aún cuando resultara obvio que la renta no era imputable a ese establecimiento permanente. Si bien algunos convenios bilaterales incluyen una norma antielusión restringida, basada en un criterio limitado de fuerza de atracción que únicamente se aplica a los beneficios empresariales procedentes de actividades similares a las desarrolladas por el establecimiento permanente, la aplicación del principio general de fuerza de atracción antes descrito se considera actualmente obsoleto como práctica internacional en la política de convenios. El principio actualmente vigente en los convenios se basa en el criterio de que al gravar los beneficios que una empresa extranjera obtiene en un país determinado, las autoridades fiscales de ese país deberán considerar separadamente las diversas fuentes de los beneficios que la empresa obtiene en el mismo y aplicar a cada una de esas fuentes el criterio para la determinación de la existencia de un establecimiento permanente, con sujeción a la posible aplicación de otros Artículos del Convenio. Esta solución permite simplificar la administración del impuesto y facilitar el cumplimiento con las obligaciones tributarias, y está mejor adaptada al modo en que normalmente se realizan las actividades económicas. La organización empresarial moderna es muy compleja. Existe un considerable número de sociedades dedicadas a actividades muy diversas que operan de forma extensa en muchos países. Puede ocurrir que una de esas sociedades abra un establecimiento permanente en otro país a través del que realice actividades de fabricación mientras que otra rama de la misma empresa venda en ese otro país otros bienes o productos muy distintos por medio de agentes independientes. Esa empresa puede tener razones comerciales perfectamente válidas para proceder de ese modo, basadas, por ejemplo, en la configuración histórica de su negocio o en razones comerciales. Si el país en que está situado el establecimiento permanente deseara llegar a determinar, y gravar, el elemento de "beneficio" de cada operación realizada a través de agentes independientes para agregar ese beneficio al del establecimiento permanente, podría estar interfiriendo seriamente en las actividades empresariales normales, lo cual sería contrario a la finalidad del Convenio.

11. Al referirse a la parte de los beneficios de una empresa que son atribuibles a un establecimiento permanente, la segunda frase del apartado 1 se remite directamente al apartado 2, que dicta las pautas para determinar qué beneficios deben atribuirse a un establecimiento permanente. Dado que el apartado 2 forma parte del contexto en que debe leerse la frase, esta no debe interpretarse de forma que contradiga el apartado 2, por ej. considerando que limita el importe de los beneficios que pueden atribuirse a un establecimiento permanente al importe de los beneficios del conjunto de la empresa. Así, mientras el apartado 1 establece que un Estado contratante únicamente puede someter a imposición los beneficios de una empresa del otro Estado contratante en la medida en que sean imputables a un establecimiento permanente situado en el primer Estado, el apartado 2 precisa el significado de la expresión "beneficios imputables a un establecimiento permanente". Expresado de otro modo, las pautas marcadas en el apartado 2 pueden conducir a una atribución de beneficios a un establecimiento permanente aún cuando el conjunto de la empresa no las haya obtenido nunca y, al contrario, a la no atribución de beneficios a un establecimiento permanente, aún cuando el conjunto de la empresa sí las haya obtenido.

12. No obstante, es natural que el Estado contratante de la empresa tenga interés en que en el Estado en el que está situado el establecimiento permanente se apliquen correctamente las pautas marcadas en el apartado 2. Dado que estas normas implican a ambos Estados contratantes, en virtud del Artículo 23 es el Estado de la empresa el que debe eliminar la doble imposición sobre los beneficios correctamente atribuibles al establecimiento permanente. Dicho de otro modo, si el Estado en el que está situado el establecimiento permanente pretende someter a imposición beneficios no imputables al establecimiento permanente conforme al Artículo 7, se produciría un caso de doble imposición de los beneficios que hubieran debido gravarse únicamente en el Estado de la empresa.

13. El objeto del apartado 1 es definir los límites del derecho de un Estado contratante a gravar los beneficios de empresas del otro Estado contratante. Por el contrario, este apartado no limita el derecho de un Estado contratante a gravar sus propios residentes en virtud de su legislación nacional relativa a la transparencia fiscal internacional –*CFC*–, incluso si el impuesto exigido a sus residentes puede calcularse sobre la parte de los beneficios de una empresa residente del otro Estado contratante, atribuible a la participación de dichos residentes en esa empresa. El impuesto así aplicado por un Estado a sus propios residentes no reduce los beneficios de la empresa del otro Estado y, por lo tanto, no podrá decirse que se ha exigido sobre esos beneficios (véanse también el párrafo 23 de los Comentarios al Artículo 1 y los párrafos 37 a 39 de los Comentarios al Artículo 10).

Apartado 2

14. Este apartado establece el principio rector en el que debe basarse la atribución de beneficios al establecimiento permanente. El apartado recoge el criterio de que los beneficios imputables al establecimiento permanente son los que este hubiera obtenido si, en lugar de tratar con el resto de la empresa, hubiese tratado con una empresa totalmente independiente en las condiciones y los precios normales de mercado. Esto coincide con el principio de plena competencia* referido en los Comentarios al Artículo 9. Normalmente los beneficios determinados de esa forma coincidirán con los que se obtendrían por aplicación de las reglas habituales de la buena práctica contable.

15. El párrafo exige que el principio se aplique en cada Estado contratante. Obviamente, esto no significa que el importe respecto del que la empresa tenga que tributar en el Estado de la fuente coincida para un período dado con el importe de la renta respecto del que el otro Estado tenga que conceder la exención en virtud de los Artículos 23A o 23B. Las diferencias entre las legislaciones internas de los dos Estados relativas a cuestiones tales como las normas de amortización, los plazos para el reconocimiento de la renta y las restricciones para la posibilidad de deducir ciertos gastos, conformes con el apartado 3 del Artículo, normalmente generarán importes distintos de renta sujeta a imposición en cada Estado.

16. En la mayoría de los casos, para determinar los beneficios imputables al establecimiento permanente se utilizará su contabilidad comercial –contabilidad que normalmente se llevará, aunque sólo sea por el interés de cualquier organización empresarial bien gestionada en conocer la rentabilidad de sus diferentes partes–. Como

* *N. del T.: En México: "principio de precios de mercado", y en Argentina: "principio del precio normal de mercado abierto".*

 © OCDE

excepción, puede haber casos en que no exista una contabilidad separada (véanse los párrafos 51 a 55 más adelante). En cualquier caso, esa contabilidad, cuando exista, constituirá el punto lógico de partida de las operaciones de ajuste, si ello es necesario para determinar el importe de los beneficios imputables al establecimiento permanente de acuerdo con las pautas marcadas en el apartado 2. Quizá sea conveniente subrayar que tal pauta no puede servir de justificación para estimar beneficios hipotéticos sin una base efectiva; siempre será necesario partir de los hechos reales reflejados en la contabilidad del establecimiento permanente y, si fuera preciso, ajustar la cuantía del beneficio obtenido a partir de tales hechos. Sin embargo, como se señala en el párrafo 19 más adelante, y se explica en el párrafo 39 de la Parte I del "Informe sobre la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes", la contabilidad y la documentación justificativa deben satisfacer ciertos requisitos a fin de que pueda considerarse que refleja datos reales.

17. Para poder determinar la necesidad de proceder al ajuste en virtud del apartado 2, será necesario determinar los beneficios que hubieran podido obtenerse si el establecimiento permanente hubiera sido una empresa distinta e independiente que realizase actividades idénticas o similares, en las mismas o análogas condiciones, y tratase con total independencia con el resto de la empresa. En los apartados D-2 y D-3 de la Parte I del "Informe sobre la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes" se describe el análisis en dos fases mediante el que realizar tal determinación. Este análisis permite el cálculo de los beneficios imputables a todas las actividades efectuadas a través de un establecimiento permanente, comprendidas las transacciones con empresas independientes, las transacciones con empresas asociadas y las operaciones internas con otras partes de la empresa a la que pertenecen (por ej. la transferencia interna de bienes o de capital, o la prestación interna de servicios –véanse, por ejemplo, los párrafos 31 y 32-) con otras partes de la empresa (siguiendo la segunda fase de las mencionadas anteriormente), conforme a la pauta señalada en el apartado 2.

18. La primera fase de este análisis precisa de la identificación de las actividades desarrolladas a través del establecimiento permanente. Esta determinación debe realizarse aplicando un análisis funcional y factual (a cuyos efectos puede recurrirse a las pautas contenidas en las *Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*)[1]. Durante la primera fase se identifican las actividades con trascendencia económica realizadas por el establecimiento permanente y las responsabilidades asumidas por este. En la medida en que sea pertinente, en este análisis se considerarán las actividades y responsabilidades que correspondan al establecimiento permanente en el contexto de las actividades y responsabilidades correspondientes al conjunto de la empresa, en especial a aquellas partes de la empresa que realicen operaciones internas con el establecimiento permanente. Durante la segunda fase del análisis se procederá a determinar la contraprestación correspondiente a dichas operaciones internas, aplicando por analogía los principios desarrollados para la aplicación del principio de plena competencia entre empresas asociadas (principios articulados en las *Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*) tomando como referencia las funciones desarrolladas, los activos utilizados y los riesgos

[1] El Consejo de la OCDE aprobó la versión original de este informe el 27 de junio de 1995, que se publicó con formato de hojas cambiables en sus versiones inglesa y francesa, ,con los títulos: "*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations" y "Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscals*" respectivamente, OECD, París, 1995.

asumidos por la empresa a través del establecimiento permanente y a través del resto de la empresa.

19. Puede surgir la cuestión de hasta qué punto se debe considerar fiable una contabilidad basada en acuerdos entre la sede central y sus establecimientos permanentes (o entre distintos establecimientos permanentes). Evidentemente, tales acuerdos internos no tienen la naturaleza de contratos vinculantes. Sin embargo, en la medida en que las contabilidades de la sede central y del establecimiento permanente se preparen simétricamente, en función de tales acuerdos y estos reflejen las funciones realizadas por las diferentes partes en la empresa, las autoridades fiscales podrán aceptarlas. No obstante, para que pueda considerarse que las contabilidades se han preparado simétricamente, será necesario que los valores dados a las operaciones o los métodos de imputación de los beneficios o gastos en los libros del establecimiento permanente correspondan exactamente a los valores y métodos de imputación utilizados en los libros de la sede central en términos de la moneda nacional o funcional en que la empresa registre sus operaciones. Del mismo modo, como se explica en el párrafo 16, para poder considerar que la contabilidad y la documentación justificativa reflejan los datos reales deben satisfacer ciertos requisitos. Por ejemplo, cuando la contabilidad se base en acuerdos internos que reflejen medidas puramente artificiales en lugar de las funciones económicas reales de las diferentes partes de la empresa, tales arreglos podrán ignorarse, practicándose los ajustes correspondientes. Así ocurre si, en virtud de tales acuerdos internos, se trata a un establecimiento permanente que realice ventas como principal (soportando todos los riesgos y con derecho a todos los beneficios de las ventas) cuando, de hecho, se limita a actuar como intermediario o agente (incurriendo en riesgos limitados y con derecho solamente a parte de las rentas) o, en sentido inverso, se le trata como intermediario o agente cuando en realidad actúa como principal.

20. Puede concluirse, por tanto, que la contabilidad y la documentación justificativa que cumplan los requisitos antes mencionados constituyen un punto de partida útil a los efectos de atribuir beneficios a un establecimiento permanente. Se recomienda a los contribuyentes que preparen esa documentación, ya que puede reducir sustancialmente la posibilidad de controversias. En el apartado D-2 (vi) b) de la Parte I del "*Informe sobre la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes*" se analizan las circunstancias en las que las administraciones tributarias aceptarán dicha documentación.

21. Pueden obtenerse beneficios imponibles cuando un activo que forma parte de un establecimiento permanente situado el territorio de un Estado, tenga o no la consideración de existencias, se transfiere a otro establecimiento permanente o a la sede central de la misma empresa situado en otro Estado. El Artículo 7 permite al primer Estado gravar los beneficios que se consideran obtenidos como consecuencia de tal transferencia. Dichos beneficios pueden determinarse con arreglo a lo que se dice más adelante. Cuando se produzca dicha transferencia, tenga o no carácter permanente, se plantea la cuestión de determinar el momento en que se realizan los beneficios imponibles. En la práctica, cuando el activo tenga un valor de mercado considerable y pueda esperarse que figure en el balance del establecimiento permanente importador, o de otra parte de la empresa, con posterioridad al período impositivo en que se produce la transferencia, los beneficios imponibles no se considerarán obtenidos necesariamente, desde la perspectiva de la empresa en su conjunto, en el período impositivo de la transferencia considerada. Sin embargo, el mero hecho de que el activo abandone el ámbito de una jurisdicción fiscal puede desencadenar la imposición de las plusvalías latentes imputables a dicho activo, dado que el concepto de realización depende de la legislación interna de cada país.

22. Cuando los países donde operan los establecimientos permanentes someten a imposición los beneficios imputables a una transferencia interna en el momento en que esta se produce, aun cuando tales beneficios no se realicen efectivamente hasta un período posterior, se producirá inevitablemente un desfase temporal entre el momento del pago del impuesto en el extranjero y el momento en que ese impuesto puede tomarse en cuenta en el país de la sede central. Dicho desfase supone un serio problema, especialmente cuando el establecimiento permanente transfiera activos fijos o –en el caso de liquidación del establecimiento permanente– la totalidad de los activos de explotación a otra parte de la empresa de la que forma parte. En tales casos corresponderá al país de la sede central buscar, en cada caso concreto, una solución bilateral con el otro país si el riesgo de sobreimposición es importante.

23. El apartado 3 del Artículo 5 fija una norma especial para los lugares fijos de negocios constituidos por una obra o un proyecto de construcción o instalación. Tal lugar fijo de negocios constituye un establecimiento permanente únicamente cuando su duración exceda de doce meses. La experiencia demuestra que estos tipos de establecimientos permanentes pueden generar problemas específicos al atribuirles renta en virtud del Artículo 7.

24. Estos problemas surgen principalmente cuando son otras partes de la empresa, o una parte asociada, quienes proveen los bienes o prestan los servicios en relación con la obra o el proyecto de construcción o de instalación. Si bien estos problemas pueden plantearse con cualquier establecimiento permanente, son especialmente agudos en el caso de las obras y de los proyectos de construcción o de instalación. En estas circunstancias es necesario prestar una cuidadosa atención al principio general de que la renta es imputable al establecimiento permanente únicamente cuando se deriva de actividades desarrolladas por la empresa a través del mismo.

25. Por ejemplo, cuando son las otras partes de la empresa quienes suministran los bienes, los beneficios procedentes de ese suministro no se derivan de las actividades desarrolladas a través del establecimiento permanente, por lo que no le son imputables. Del mismo modo, los beneficios procedentes de la prestación de servicios (de planificación, diseño, dibujo de planos o de consultoría técnica) por las partes de la empresa que operan fuera del Estado en el que está ubicado el establecimiento permanente, no resultan de las actividades desarrolladas a través de este, luego no le son imputables.

26. Cuando en virtud del apartado 5 del Artículo 5 se considera que una empresa de un Estado contratante tiene un establecimiento permanente en el otro Estado contratante por razón de las actividades del denominado agente dependiente (véase párrafo 32 de los Comentarios al Artículo 5), para la atribución de beneficios a ese agente considerado establecimiento permanente se aplican los mismos principios que para atribuir beneficios a otros tipos de establecimientos permanentes. En una primera fase se identifican las actividades que el agente dependiente realiza para la empresa, utilizando para ello un análisis funcional y factual que determinará las funciones realizadas por el agente dependiente tanto por cuenta propia como en nombre de la empresa. El agente dependiente y la empresa en cuyo nombre interviene constituyen dos potenciales contribuyente distintos. Por un lado, el agente dependiente obtendrá sus propias rentas o beneficios, procedentes de las actividades que realiza por su propia cuenta para la empresa. Si el agente es residente de uno de los Estados contratantes, la imposición de dichas rentas o beneficios quedará determinada por las disposiciones del

Convenio (comprendido el Artículo 9 si el agente es una empresa asociada a la empresa en cuyo nombre interviene). Por otro lado, al agente considerado establecimiento permanente de la empresa se le atribuirán unos activos y riesgos de esta en relación con las funciones que desarrolle por cuenta de la empresa (es decir, las actividades que el agente dependiente realiza para esa empresa) junto con el capital necesario para soportar tales activos y riesgos. Tras lo cual, los beneficios se atribuirán al establecimiento permanente así determinado, sobre la base de tales activos, riesgos y capital. Estos beneficios no comprenderán los debidamente imputados al propio agente dependiente, que serán independientes, (véase el apartado D-5 de la Parte I del *Informe sobre la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes)*.

Apartado 3

27. Este apartado aclara, en relación con los gastos del establecimiento permanente, el principio general establecido en el apartado 2. El apartado reconoce específicamente que, para calcular los beneficios de un establecimiento permanente, deben tomarse en cuenta los gastos contraídos para los fines del establecimiento permanente, cualquiera que sea el lugar donde se hayan realizado. Es evidente que en ciertos casos será necesario estimar o calcular por medios convencionales el importe de los gastos considerados. En el caso, por ejemplo, de los gastos generales de administración realizados en la sede central de la empresa, puede ser adecuado computar una parte proporcional según la relación entre el volumen de ventas del establecimiento permanente (o eventualmente su beneficio bruto) y el del conjunto de la empresa. Con esta reserva, debe computarse el importe real de los gastos contraídos para los fines del establecimiento permanente. La deducción que puede practicar el establecimiento permanente por razón de los gastos de la empresa imputables al mismo no está condicionada al reembolso efectivo de tales gastos por el establecimiento permanente.

28. Se ha sugerido en ocasiones que la necesidad de conciliar los apartados 2 y 3 plantea ciertas dificultades prácticas, ya que el apartado 2 exige que los precios cargados en las operaciones entre el establecimiento permanente y la sede central se basen en el principio de plena competencia*, reconociendo a la parte transmitente los beneficios que hubiera realizado si tratara con una empresa independiente, mientras los términos del apartado 3 sugieren que, a efectos de la deducción de los gastos realizados para los fines del establecimiento permanente, se tendrá en cuenta normalmente el coste efectivo de los mismos, sin añadir un margen de beneficio.

29. De hecho, si bien la aplicación del apartado 3 puede plantear algunas dificultades prácticas, especialmente en relación con los principios de empresa separada y de plena competencia* implícitos en el apartado 2, no hay diferencias de fondo entre los dos apartados. El apartado 3 indica que, para determinar los beneficios del establecimiento permanente, ha de admitirse la posibilidad de deducir determinados gastos, mientras el apartado 2 establece que los beneficios determinados con arreglo a las reglas del apartado 3 sobre deducción de gastos han de ser las que hubiera obtenido una empresa distinta que realizara las mismas o similares actividades en las mismas o similares condiciones. De esta forma, mientras el apartado 3 establece una norma aplicable para la determinación de los beneficios del establecimiento permanente, el apartado 2 exige que los beneficios determinados de esa forma correspondan a los que hubiera realizado si se tratara de una empresa separada e independiente.

---

* *N. del T.: En México: "principio de precios de mercado", y en Argentina:"principio del precio normal de mercado abierto".*

 © OCDE

30. Igualmente, el apartado 3 determina únicamente qué gastos deben atribuirse al establecimiento permanente a los efectos de la determinación de los beneficios imputables a ese establecimiento permanente. No aborda la cuestión de si dichos gastos, una vez atribuidos, son deducibles en el cálculo de la base imponible del establecimiento permanente, dado que los requisitos para la deducibilidad de los gastos está regulada por normativa interna, con sujeción a las disposiciones del Artículo 24 sobre no discriminación (más concretamente, los apartados 3 y 4 de dicho Artículo).

31. Al aplicar dichos principios a la determinación práctica de los beneficios del establecimiento permanente, se plantea la cuestión de si determinados costes incurridos por una empresa pueden considerarse realmente como gastos incurridos para los fines del establecimiento permanente, teniendo en cuenta los principios de empresa separada e independiente del apartado 2. Aunque generalmente las empresas independientes buscan en sus relaciones mutuas la realización de beneficios y, al transmitir bienes o suministrar servicios a otras empresas cargarán los precios normales de mercado, existen circunstancias en las que determinados bienes o servicios no podrían adquirirse a una empresa independiente o en las que empresas independientes pueden ponerse de acuerdo para repartir los costes de determinadas actividades realizadas en común para su beneficio mutuo. En tales circunstancias puede ser apropiado tratar los costes incurridos por la empresa como si se tratara de gastos del establecimiento permanente. La dificultad consiste en distinguir entre tales circunstancias y los casos en que los costes incurridos por la empresa no deben considerarse como gastos del establecimiento permanente sino que las transferencias de bienes o servicios entre la sede central y el establecimiento permanente deben computarse con arreglo al principio de empresa separada e independiente a precios que incluyan un elemento de beneficio. Se trata de determinar si la transferencia interna de bienes o servicios, sea temporal o definitiva, pertenece al tipo de operaciones que la empresa, en el curso normal de su actividad, cargaría a terceros al precio normal de mercado, incluyendo en el precio de venta el beneficio apropiado.

32. Por un lado, la respuesta a dicha cuestión será afirmativa si el gasto se origina en la realización de una función que tenga por objeto directo la venta de bienes o servicios determinados y la realización de beneficios a través del establecimiento permanente. Por el contrario, la respuesta será negativa si, considerando los hechos y circunstancias de cada caso concreto, el gasto se origina en la ejecución de una función que tenga por objeto racionalizar los costes generales de la empresa o aumentar sus ventas de forma general[1].

33. Cuando los bienes se entreguen para su venta posterior, ya sea en su estado final o como materias primas o productos semiacabados, será adecuado normalmente aplicar las disposiciones del apartado 2 y atribuir beneficios determinados con arreglo al principio de plena competencia* a la parte de la empresa que realiza la entrega. Pero, incluso en ese caso, puede haber excepciones. Por ejemplo, si los bienes no se entregan para ser vendidos sino para utilizarlos temporalmente en la actividad empresarial, puede ser oportuno que las partes de la empresa que comparten el uso del material soporten solamente la parte correspondiente del coste del mismo, por ejemplo, si se trata de

[1] Las transferencias internas de activos financieros, relevantes principalmente para los bancos y otras instituciones financieras, plantean cuestiones particulares que se han tratado en las Partes II y III del *Informe sobre la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes*.

* *N. del T.: En México:"principio de precios de mercado", y en Argentina:"principio del precio normal de mercado abierto"*

maquinaria, las cuotas de amortización que correspondan a su uso por cada una de las partes. Debe recordarse, naturalmente, que la simple compra de bienes no constituye un establecimiento permanente (letra *d*) del subapartado 4 del Artículo 5) y, por consiguiente, no se plantea la cuestión de la imputación de beneficios en tales circunstancias.

34. En el caso de derechos intangibles, las reglas referentes a las relaciones entre empresas del mismo grupo (por ejemplo, el pago de regalías o los acuerdos de reparto de costes) no pueden aplicarse a las relaciones entre partes de la misma empresa. Puede ser extremadamente difícil, sin duda, atribuir la "propiedad" del derecho intangible únicamente a una parte de la empresa y pretender que esa parte percibe regalías de otras como si fuera una empresa independiente. Dado que existe una única persona jurídica, no es posible atribuir la propiedad jurídica a una parte determinada de la empresa. Además, será a menudo difícil, en la práctica, atribuir los costes de desarrollo del intangible exclusivamente a una parte de la empresa. Por consiguiente, puede ser preferible que los costes de desarrollo de los derechos intangibles se consideren imputables a todas las partes de la empresa que hayan de utilizarlos y se repartan, consecuentemente, entre las diversas partes de la empresa a las que afectan. En tales circunstancias puede ser adecuado distribuir los costes efectivos de desarrollo o de adquisición de los derechos intangibles entre las diversas partes de la empresa, así como los costes incurridos *a posteriori* en relación con dichos derechos, sin incorporar ningún margen de beneficio o regalía. Al actuar de esa forma, las autoridades fiscales deben ser conscientes de que las posibles consecuencias adversas producidas por cualquier actividad de investigación y desarrollo (por ejemplo, la responsabilidad relativa a los productos y daños al medio ambiente) también deberán distribuirse entre las diversas partes de la empresa y podrán dar lugar, por tanto, a las oportunas cargas compensatorias.

35. En el área de los servicios pueden surgir dificultades para determinar si, en ciertos casos, los servicios deben repartirse entre las distintas partes de una única empresa por el importe de su coste efectivo o por ese coste incrementado en un margen representativo del beneficio correspondiente a la parte de la empresa que presta el servicio. La actividad de la empresa, o parte de ella, puede consistir en la prestación de tales servicios y puede existir un precio estándar. En tal caso, será normalmente adecuado cargar el servicio por el mismo importe por el que se facturaría a un cliente externo.

36. Si la actividad principal del establecimiento permanente consiste en la prestación de determinados servicios a la empresa a la que pertenece, y estos suponen una ventaja real para la empresa y unos costes significativos dentro de sus gastos, el país receptor podrá exigir que se añada un margen de beneficio a dichos costes. En la medida de lo posible, el país receptor deberá evitar soluciones simplistas y considerar el valor de tales servicios en las circunstancias particulares de cada caso.

37. Con mayor frecuencia, sin embargo, la prestación de los servicios forma simplemente parte de la actividad general administrativa del conjunto de la empresa como, por ejemplo, el mantenimiento por la empresa de un sistema común de formación para los empleados de cualquier parte de la misma. En tal caso será normalmente adecuado incluir el coste del servicio entre los gastos generales de administración del conjunto de la empresa que deberán repartirse, por su valor de coste, entre las diversas partes de la misma en la medida en que se hayan incurrido para los fines de cada una de ellas, sin incrementarlos en importe alguno representativo del beneficio de otra parte de la empresa.

 © OCDE

38. El tratamiento de los servicios prestados en el curso de la gestión global de una empresa plantea la cuestión de si debe considerarse que parte de los beneficios totales de una empresa es el resultado de una buena gestión. Supongamos una sociedad que tiene la sede central en un país, pero desarrolla la totalidad de sus actividades económicas por medio de un establecimiento permanente situado en otro país. En el caso extremo podría suceder que únicamente se celebrasen en la sede central las reuniones del directorio o consejo de administración y que las demás actividades de la sociedad, distintas de las que implican formalidades puramente jurídicas, se realizasen en el establecimiento permanente. En tal caso podría defenderse que, al menos, una parte de los beneficios del conjunto de la empresa es resultado de la gestión eficiente y de la visión de los administradores y que, por consiguiente, esa parte de los beneficios de la empresa debería imputarse al país donde está situada la sede central. Si la sociedad hubiera estado dirigida por una agencia gestora, es indudable que esa agencia habría cargado honorarios por sus servicios, honorarios que podrían haber consistido en un simple porcentaje de los beneficios de la empresa. Pero, cualesquiera que sean los méritos teóricos de esta solución, se oponen a la misma importantes consideraciones prácticas. En el caso descrito es evidente que los gastos de gestión se deducirían de los beneficios del establecimiento permanente conforme a las disposiciones del apartado 3, pero, si se considera la cuestión en su conjunto, parece que no sería correcto ir más lejos y tomar en cuenta, a efectos de la deducción, un importe ficticio en concepto de "beneficios de gestión". Por consiguiente, en supuestos similares al caso extremo mencionado antes, no se tomarán en cuenta, para la determinación de los beneficios imponibles del establecimiento permanente, importes ficticios representativos de los beneficios imputables a la gestión.

39. Evidentemente, puede suceder que los países que tradicionalmente atribuyen parte de los beneficios totales de una empresa a su sede central, en concepto de beneficios de la buena gestión, deseen mantener esta práctica. Ninguna disposición del Artículo se opone a que lo hagan. No obstante, de lo dicho en el párrafo 38 se deduce que el país donde está situado el establecimiento permanente no está en modo alguno obligado a deducir ningún importe supuestamente representativo de los beneficios de gestión imputables a la sede central al calcular los beneficios atribuibles a dicho establecimiento permanente.

40. Es muy posible que, si el país donde está situada la sede central de una empresa imputa a dicha sede cierto porcentaje de los beneficios de la empresa en concepto de buena gestión, mientras que el país donde está situado el establecimiento permanente no lo hace, el importe total de los beneficios sometidos a imposición en los dos países sea superior al que debiera. En tales casos el país donde se encuentra la sede central de la empresa deberá tomar la iniciativa para efectuar los ajustes necesarios con el fin de eliminar la posible doble imposición al determinar el impuesto exigible en dicho país.

41. El tratamiento del pago de intereses plantea dificultades específicas. En primer lugar, pueden encontrarse ciertos importes que las sedes centrales carguen a sus establecimientos permanentes bajo la denominación de "intereses" en relación con "préstamos" internos concedidos por esta al establecimiento permanente. Excepto en el caso de las empresas financieras tales como bancos, existe el consenso general de que estos "intereses" internos no tienen que aceptarse como tales, debido a que:

- Desde el punto de vista jurídico, la transferencia de capital contra el pago de un interés y el compromiso de reembolso del importe íntegro en la fecha de vencimiento es un acto formal incompatible con la auténtica naturaleza jurídica de un establecimiento permanente.
- Desde el punto de vista económico, las deudas y créditos internos pueden resultar inexistentes, dado que si una empresa está financiada, sólo o principalmente, mediante fondos propios, no debe admitirse la deducción de unos intereses que evidentemente no ha tenido que pagar. Si bien es cierto que los cargos e ingresos simétricos no falsean el beneficio global de la empresa, no es menos cierto que los resultados parciales pueden alterarse arbitrariamente.

42. Por esa razón, la prohibición de practicar deducciones en relación con las deudas y créditos internos debe continuar aplicándose con carácter general, a reserva de la situación concreta de los bancos como se señala más adelante.

43. No obstante, el caso de la deducción de los intereses correspondientes a deudas realmente contraídas por la empresa es un caso distinto. Dichas deudas podrán estar relacionadas total o parcialmente con las actividades del establecimiento permanente. De hecho, los préstamos contraídos por una empresa servirán tanto a la sede central, como al establecimiento permanente, o a ambos. El problema que se plantea en relación con estas deudas es el de determinar la parte de los intereses que debe deducirse al calcular los beneficios imputables al establecimiento permanente.

44. El enfoque sugerido en estos Comentarios antes de 1994, consistente en el reparto a la vez directo e indirecto de las deudas efectivas, se ha demostrado que no es una solución en la práctica particularmente por las dificultades para su aplicación uniforme. Son bien conocidas, además, las dificultades prácticas que plantea el reparto indirecto de los pagos totales por intereses, o de la parte que resta después de ciertas imputaciones directas. Es igualmente bien conocido que el reparto directo de los gastos totales en concepto de intereses podría no reflejar los costes de financiación del establecimiento permanente porque el contribuyente puede controlar a dónde se afectan los préstamos y puede ser por ello necesario efectuar ajustes para reflejar la realidad económica, especialmente el hecho de que normalmente cabe esperar que una empresa independiente disponga de un cierto capital “libre”.

45. Teniendo en cuenta las consideraciones precedentes, la mayoría de los países miembros ha considerado que sería preferible buscar una solución factible que tome en consideración la estructura de capital adecuada, tanto para la organización como para las funciones realizadas. Esta estructura de capital adecuada tendrá en cuenta el hecho de que para poder desarrollar sus actividades, el establecimiento permanente precisa de ciertos importes para su financiación, constituido por capital “libre” y deuda con intereses. El objetivo que se pretende consiste por tanto en la atribución al establecimiento permanente de un importe de intereses de plena competencia después de habérsele atribuido un importe de capital “libre” suficiente para soportar sus funciones, activos y riesgos. En virtud del principio de plena competencia, un establecimiento permanente debe tener capital suficiente para soportar las funciones que realiza, los activos sobre los que posee la propiedad económica y los riesgos que asume. La regulación del sector financiero fija niveles mínimos de capital regulador destinado a servir de colchón en caso de que algunos de los riesgos inherentes a la actividad se conviertan en una pérdida financiera. El capital constituye una salvaguarda similar contra la materialización de riesgos en los sectores no financieros.

 © OCDE

46. Como se explica en el apartado D-2 (v) b) de la Parte I del *Informe sobre la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes*, existen distintos criterios aceptables para atribuir capital "libre" que pueden arrojar resultados de plena competencia. Cada uno de ellos presenta ventajas e inconvenientes, que se manifestarán en mayor o menor grado dependiendo de los hechos y circunstancias del caso concreto. Cada método adopta su punto de partida para determinar el capital "libre" atribuible al establecimiento permanente, concediendo mayor importancia a la estructura efectiva de la empresa de la que forma parte o, por el contrario, a las estructuras de capital de empresas independientes que resulten comparables. Para la atribución del capital "libre" es esencial valorar:

- La existencia de ventajas e inconvenientes en todos los criterios, así como los casos en los que puedan manifestarse.
- Que no existe un único importe de "capital libre" de plena competencia, sino una multiplicidad de atribuciones posibles entre las que se puede encontrar un importe de capital "libre" susceptible de satisfacer el criterio básico antes mencionado.

47. No deja de reconocerse, sin embargo, que la existencia de diversos criterios válidos para atribuir capital "libre" al establecimiento permanente, conducentes a un resultado de plena competencia, puede plantear problemas de doble imposición. La mayor preocupación, especialmente notable en el caso de las instituciones financieras, es que si existen diferencias en la normativa interna del Estado en que está ubicado el establecimiento permanente y la del Estado de la empresa en relación con lo que consideran criterios aceptables para la atribución de un importe de plena competencia de capital libre al establecimiento permanente, el importe de los beneficios calculado por el Estado del establecimiento permanente puede ser superior al importe de los beneficios calculado por el Estado de la empresa a los efectos de eliminar la doble imposición .

48. Dada la importancia de esta cuestión, el Comité optó por una solución práctica. Los países miembros de la OCDE acordaron por tanto aceptar, a los efectos de determinar el importe de la deducción por intereses que se utilizará para calcular la exención por doble imposición, la atribución de capital resultante de la aplicación del criterio utilizado por el Estado en que esté ubicado el establecimiento permanente cuando se satisfagan las dos condiciones siguientes: primero, que la diferencia en la atribución de capital entre ese Estado y el Estado de la empresa resulte de las diferencias en la elección de los métodos de atribución de capital debido a diferencias en la legislación y, segundo, que se esté de acuerdo en que el Estado en que está ubicado el establecimiento permanente ha utilizado un criterio autorizado para la atribución de capital y en que ese criterio, aplicado a ese caso concreto, arroja un resultado coherente con el principio de plena competencia. Los países miembros de la OCDE consideran que pueden llegar a ese resultado bien en virtud de sus legislaciones internas, a través de la interpretación de los Artículos 7 y 23, o bien en virtud de procedimientos amistosos al amparo del Artículo 25 y, en concreto, a través de la posibilidad recogida en ese Artículo en relación con la resolución de los problemas relacionados con la aplicación o la interpretación de sus convenios.

49. Como ya se ha mencionado anteriormente, en el caso de los intereses internos relacionados con "préstamos" entre distintas partes de una entidad financiera (por ej. un banco) se aplican ciertas consideraciones específicas, debido al hecho de que aportar y recibir "préstamos" es una actividad estrechamente relacionada con su actividad económica. Este problema, junto con otros relacionados con la aplicación del Artículo 7 a los establecimientos permanentes de bancos y empresas que realizan operaciones en el mercado mundial, son objeto de análisis en las Partes II y III del *Informe sobre la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes.*

50. La determinación de los activos de inversión imputables a un establecimiento permanente a través del que se realizan actividades de seguros plantea también problemas específicos, que se analizan en la Parte IV del Informe.

51. Generalmente existen, o pueden elaborarse, contabilidades apropiadas para cada parte o sección de la empresa, de forma que los beneficios y los gastos, ajustados cuando sea necesario, pueden atribuirse a una parte determinada de la misma con un alto grado de precisión. Como regla general, se considera que debe preferirse este método de imputación siempre que sea posible aplicarlo razonablemente. Sin embargo, pueden darse circunstancias en las que no sea así; los apartados 2 y 3 no implican en forma alguna que no puedan adoptarse válidamente otros métodos, cuando sea oportuno, para determinar los beneficios de un establecimiento permanente conforme al criterio de "empresa separada". Por ejemplo, es posible que para determinar los beneficios de una empresa de seguros pueda ser conveniente emplear métodos de cálculo especiales, tales como la aplicación de coeficientes adecuados a las primas brutas percibidas de los titulares de pólizas en el país considerado. Igualmente, en el caso de una empresa relativamente pequeña que realice actividades a ambos lados de la frontera entre dos países, puede ser que no exista una contabilidad separada para el establecimiento permanente, ni medios para elaborarla. Pueden también darse casos en que las actividades del establecimiento permanente estén tan estrechamente ligadas a las de la sede central que sea imposible disociarlas basándose estrictamente en la contabilidad de sucursales. En tales casos, cuando haya sido usual estimar el beneficio de plena competencia*, imputable al establecimiento permanente por medio de criterios adecuados, puede resultar razonable que tales métodos continúen aplicándose aunque el resultado al que se llegue pueda no alcanzar el grado de precisión que tendría la determinación del beneficio sobre la base de una contabilidad adecuada. Incluso en el caso de que tales procedimientos no fueran usuales puede ser necesario, excepcionalmente, acudir a una estimación de los beneficios de plena competencia*, basada en otros métodos, por razones prácticas.

Apartado 4

52. En algunos casos se ha seguido la práctica de calcular los beneficios imputables a un establecimiento permanente, no sobre la base de la contabilidad separada o la estimación de los beneficios conforme al principio de plena competencia*, sino efectuando simplemente un reparto de los beneficios totales de la empresa de acuerdo con diversas fórmulas. Este método difiere de los contemplados en el apartado 2, ya que no se trata de una atribución de beneficios según el principio de empresa independiente, sino de un reparto de los beneficios totales y, de hecho, puede conducir a un resultado diferente del que se alcanzaría mediante un cálculo basado en contabilidades separadas. El apartado 4 aclara que un Estado contratante puede continuar empleando un método de ese tipo si su utilización fuera usual en ese país, aunque los resultados difieran en cierta medida de los que se obtendrían de contabilidades separadas, siempre que pueda decirse con justicia que el resultado obtenido es conforme a los principios contenidos en el Artículo. Es necesario subrayar, sin embargo, que con carácter general los beneficios imputables a un establecimiento permanente deben determinarse a partir de la contabilidad de dicho establecimiento permanente si esta refleja los hechos reales. Se

* *N. del T.: En México: "principio de precios de mercado", y en Argentina: "principio del precio normal de mercado abierto".*

 © OCDE

considera que un método de imputación basado en el reparto de los beneficios totales es normalmente menos adecuado que otro que atienda sólo a las actividades del establecimiento permanente, y que debe utilizarse únicamente a título excepcional considera que un método de imputación basado en el reparto de los beneficios totales es normalmente menos adecuado que otro que atienda sólo a las actividades del establecimiento permanente, y que debe utilizarse únicamente a título excepcional cuando tradicionalmente se haya utilizado de forma usual en el pasado y tanto las autoridades fiscales como los contribuyentes lo consideren generalmente satisfactorio. Se entiende que el apartado 4 puede suprimirse cuando ninguno de los Estados utilice tal método. Sin embargo, cuando los Estados contratantes deseen reservarse la posibilidad de utilizar un método que no haya sido usual en el pasado, deberán modificar dicho apartado en las negociaciones bilaterales para expresar esa posibilidad.

53. No parece apropiado analizar detenidamente, en el marco de estos Comentarios, los numerosos y variados métodos que implican un reparto de los beneficios totales y que se utilizan para la atribución de beneficios en ámbitos determinados. Estos métodos se exponen detalladamente en tratados de imposición internacional. Sin embargo, parece pertinente resumir brevemente algunos de los tipos principales y enunciar algunas reglas muy generales para su utilización.

54. La característica esencial de los métodos que implican un reparto de los beneficios totales es la imputación de una parte proporcional de los beneficios del conjunto de la empresa a una parte de la misma por estimar que todas las partes de la empresa han contribuido, según el criterio o criterios adoptados, a la rentabilidad del conjunto. Lo que, por lo general, distingue estos métodos entre sí son los diversos criterios utilizados para determinar cuál es la proporción correcta de los beneficios totales. Los criterios adoptados generalmente pueden agruparse en tres grandes categorías, según se basen en los ingresos de la empresa, en sus gastos o en su estructura de capital. El primer grupo comprende los métodos de reparto basados en el volumen de negocios o en las comisiones; el segundo, los que se basan en los salarios; y el tercero, los que se fundan en el capital circulante de la empresa atribuido a cada sucursal o parte de aquella. Evidentemente, no es posible afirmar *in abstracto* que uno de estos métodos es intrínsecamente más preciso que los demás. Determinado método será más o menos adecuado según los supuestos a que se aplique. En ciertas empresas, especialmente las de servicios o las dedicadas a la fabricación de artículos exclusivos con alto margen de beneficios, el beneficio neto dependerá en gran medida del volumen de ventas. En el caso de empresas de seguros puede ser adecuado basar el reparto de los beneficios totales en las primas pagadas por los titulares de las pólizas en cada uno de los países. Tratándose de una empresa fabricante de productos con elevada participación en costes de materias primas o de mano de obra, los beneficios dependerán más estrechamente de los gastos. En el caso de bancos e instituciones financieras la participación en el capital circulante total puede ser el criterio más relevante. En general, los métodos de reparto de los beneficios totales persiguen la determinación de cifras de beneficios imponibles que se aproximen lo más posible a las que se obtendrían con contabilidades separadas; no sería oportuno a este respecto formular ninguna otra directriz particular aparte de la indicación de que corresponde a la autoridad fiscal, consultando a las autoridades de los demás países afectados, adoptar el método que parezca más adecuado para alcanzar ese resultado a la vista de las circunstancias de cada caso.

55. La utilización de métodos que imputan a una parte de la empresa una proporción del beneficio total del conjunto de la misma plantea, evidentemente, la cuestión del método que debe utilizarse para calcular el beneficio total de la empresa. Esta cuestión bien puede ser objeto de tratamientos distintos en virtud de la normativa interna de cada

país, por lo que no parece posible una solución basada en el establecimiento de reglas rígidas. No cabe esperar que se admita que los beneficios objeto de reparto hayan de ser aquellos que resulten conforme a la legislación de un país determinado; deberá admitirse que cada país calcule los beneficios de acuerdo con las disposiciones de su propia legislación.

Apartado 5

56. El apartado 4 del Artículo 5 relaciona ejemplos de actividades que no se consideran comprendidas en la expresión "establecimiento permanente" aun cuando se realicen en un lugar fijo de negocios. El más importante de estos ejemplos en relación con las reglas de imputación de beneficios a un establecimiento permanente es el que menciona el apartado 5 del presente Artículo, es decir, la oficina de compras.

57. Debe entenderse que el apartado 5 no se refiere a las organizaciones establecidas únicamente para la realización de compras; tales organizaciones no constituyen un establecimiento permanente y, por consiguiente, no les son aplicables las disposiciones sobre imputación de beneficios del presente Artículo. El apartado se refiere a los tipos de establecimiento permanente que, además de realizar otras actividades empresariales, efectúan compras para su sede central. El apartado establece que, en tal supuesto, los beneficios del establecimiento permanente no deben incrementarse en un importe estimado de los beneficios de la actividad compradora. Consecuentemente, para la determinación de los beneficios imponibles del establecimiento permanente tampoco se tomarán en consideración los gastos derivados de dichas actividades.

Apartado 6

58. En este apartado se ha querido indicar claramente que, una vez adoptado un método de imputación, no debe cambiarse simplemente porque en un año concreto otro método produzca resultados más favorables. Uno de los fines de los convenios de doble imposición es el de proporcionar a una empresa de un Estado contratante cierto grado de certeza respecto del régimen fiscal que se aplicará a su establecimiento permanente en el otro Estado contratante, así como a la parte de la empresa situada en el Estado donde se encuentra la sede central que se relaciona con el establecimiento permanente; por esta razón, el apartado 6 asegura una cierta continuidad y uniformidad en el tratamiento fiscal.

Apartado 7

59. Aunque no se ha considerado necesario definir el término "beneficios" en el Convenio, debe entenderse que el término empleado en este y otros artículos del Convenio tiene un sentido amplio y comprende todas las rentas procedentes de la explotación de una empresa. Esta acepción general coincide con el significado atribuido al término en la legislación tributaria de la mayor parte de los países miembros de la OCDE.

60. Tal interpretación del término "beneficios" puede producir cierta inseguridad en cuanto a la aplicación del Convenio. Si los beneficios de una empresa comprenden categorías de rentas tratadas separadamente en otros artículos del Convenio, como los dividendos, cabe preguntarse si la imposición de esos beneficios se rige por las normas del Artículo especial relativo a los dividendos, etc., o por las disposiciones del presente Artículo.

 © OCDE

61. La cuestión ofrece escaso interés práctico en la medida en que la aplicación del presente Artículo y de los Artículos especiales conduzcan al mismo tratamiento fiscal. Además, se ha de tener en cuenta que algunos de los Artículos especiales contienen disposiciones particulares dando prioridad a un determinado Artículo (véanse el apartado 4 del Artículo 6, los apartados 4 de los Artículos 10 y 11, el apartado 3 del Artículo 12 y el apartado 2 del Artículo 21).

62. Ha parecido deseable, sin embargo, formular una regla de interpretación a fin de precisar el campo de aplicación del presente Artículo en relación con otros que se refieren a una categoría particular de rentas. Conforme a la práctica generalmente seguida en los convenios bilaterales existentes, el apartado 7 da preferencia, en primer lugar, a los Artículos sobre dividendos, intereses, etc. En consecuencia, el presente Artículo será aplicable a los beneficios empresariales no comprendidos en los elementos de renta amparados por los Artículos específicos y, además, a los dividendos, intereses, etc. que, en virtud de los apartados 4 de los Artículos 10 y 11, del apartado 3 del Artículo 12 y del apartado 2 del Artículo 21, se sometan a las disposiciones del presente Artículo (véanse los párrafos 12 a 18 de los Comentarios al Artículo 12 sobre los principios determinantes de la consideración de los pagos relativos a aplicaciones informáticas –*computer software*– como beneficios empresariales sometidos al Artículo 7 o como ganancias de capital comprendidas en el ámbito del Artículo 13, por una parte, o como regalías sometidas al Artículo 12, por otra). Ha de entenderse que los elementos de renta regulados en Artículos específicos pueden someterse a imposición separadamente o como beneficios empresariales de acuerdo con la legislación tributaria de los Estados contratantes, sin perjuicio de las disposiciones del Convenio.

63. Los Estados contratantes son libres de adoptar bilateralmente explicaciones o definiciones particulares del término "beneficios" con el fin de precisar mejor la diferencia entre ese término y, por ejemplo, el concepto de dividendos. En especial, esto puede ser adecuado si, en un convenio en negociación, se introducen desviaciones respecto de las definiciones contenidas en los Artículos específicos sobre dividendos, intereses y regalías. Puede igualmente considerarse deseable si los Estados contratantes quieren subrayar que, de acuerdo con la legislación tributaria interna de uno o de ambos Estados, el término "beneficios" comprende categorías especiales de ingresos, como las rentas derivadas de la enajenación o del arrendamiento de una empresa o de propiedad mobiliaria utilizada por una empresa. A este respecto, podría considerarse la conveniencia de incluir, además, reglas adicionales para la imputación de beneficios especiales.

64. Además, se señala que, mientras la definición de "regalías" contenida en el apartado 2 del Artículo 12 del Proyecto de Convenio de 1963 y del Modelo de Convenio de 1977 comprendía los pagos "por el uso, o el derecho al uso, de equipos industriales, comerciales o científicos", la referencia a dichos pagos se ha suprimido posteriormente con el objeto de que las rentas del arrendamiento de equipos industriales, comerciales o científicos, incluidas las rentas del arrendamiento de contenedores, se sometan a las disposiciones del Artículo 7 y no a las del Artículo 12, lo que es adecuado por la naturaleza de las rentas según el Comité de Asuntos Fiscales.

Observaciones a los Comentarios

65. *Italia* y *Portugal* juzgan esencial tomar en consideración que –con independencia del significado dado a la cuarta frase del párrafo 2.1– en lo que se refiere al método de cálculo de los impuestos, los sistemas nacionales no están afectados por la eliminación del Artículo 14.

66. *Bélgica* no puede compartir los puntos de vista expresados en el párrafo 13 de los Comentarios. Bélgica considera que la aplicación de la legislación sobre transparencia fiscal internacional –*CFC*– es contraria a las disposiciones del apartado 1 del Artículo 7. Este es el caso, en particular, de un Estado contratante que grava a uno de sus residentes por la renta de una entidad extranjera, usando la ficción de atribuir a dicho residente la renta generada por esa entidad, en proporción a su participación en el capital de esta. Al hacerlo así, ese Estado aumenta la base imponible de su residente incluyendo en ella renta no obtenida por dicho residente sino por una entidad extranjera que no es imponible en ese Estado conforme al apartado 1 del Artículo 7. El citado Estado contratante no considera pues la personalidad legal de la entidad extranjera y actúa contrariamente al apartado 1 del Artículo 7.

67. *Luxemburgo* no comparte la interpretación dada en el párrafo 13 que afirma que el apartado 1 del Artículo 7 no restringe el derecho de un Estado a gravar a sus propios residentes aplicando su legislación nacional sobre transparencia fiscal internacional –CFC–, pues esta interpretación cuestiona el principio fundamental contenido en el apartado 1 del Artículo 7.

68. En relación con el párrafo 13, *Irlanda* recuerda su observación general contenida en el párrafo 27.5 de los Comentarios al Artículo 1.

69. En relación con el párrafo 45, *Grecia* hace observar que la legislación interna griega no contiene normas o métodos para la atribución de capital “libre” a los establecimientos permanentes. En relación con los préstamos contraídos por una empresa, relacionados total o parcialmente con las actividades del establecimiento permanente, Grecia permite la deducción de la parte de los intereses que corresponda al importe del préstamo contraído por la sede central y que haya remitido efectivamente al establecimiento permanente.

70. *Portugal* desea reservarse su derecho a no adherirse a la posición expresada en el párrafo 45 de los Comentarios al Artículo 7, excepto cuando su normativa interna recoja cláusulas específicas que prevean ciertos niveles de capital “libre” para los establecimientos permanentes.

71. En relación con el párrafo 46, *Suecia* desea aclarar que no considera que los distintos criterios para la atribución de capital “libre”, a los que se refiere el párrafo como “aceptables”, conduzcan necesariamente a un resultado conforme con el principio de plena competencia. Por tanto, al analizar los hechos y circunstancias de cada caso para poder determinar si el importe de la deducción por intereses resultante de la aplicación de estos criterios satisface el principio de plena competencia, Suecia considerará en muchos casos que el criterio aplicado por el otro Estado no se ajusta al principio de plena competencia. Por consiguiente, en opinión de Suecia, se producirán frecuentes casos de doble imposición que requerirán un procedimiento amistoso para su resolución.

72. *Portugal* desea reservarse su derecho a no seguir el criterio de “simétrico” descrito en el párrafo 48 de los Comentarios al Artículo 7, en tanto que la legislación interna portuguesa no contemple normas o métodos para la atribución de capital “libre” a los establecimientos permanentes. A fin de eliminar la doble imposición conforme al Artículo 23, Portugal, como país de origen, determina el importe de los beneficios imputables a los establecimientos permanentes de conformidad con su normativa interna.

 © OCDE

73. *Alemania*, *Estados Unidos* y *Japón*, aún estando de acuerdo con la solución práctica descrita en el párrafo 48, desean aclarar cómo se aplicaría el acuerdo. Ni Alemania, ni Estados Unidos, ni Japón pueden aceptar automáticamente, a todos los efectos, los cálculos efectuados por el Estado en que esté ubicado el establecimiento permanente. En los casos en que intervengan Alemania o Japón, la segunda condición descrita en el párrafo 48 debe satisfacerse, en aplicación del Artículo 25, mediante un procedimiento amistoso. En el caso de Estados Unidos y Japón, un contribuyente que pretenda obtener un aumento en la limitación del crédito fiscal por impuestos pagados en el extranjero deberá solicitarlo a través de un procedimiento amistoso, en el que deberá demostrar a la autoridad competente estadounidense o japonesa, según corresponda, que la doble imposición de los beneficios del establecimiento permanente, resultante de la divergencia entre las legislaciones internas respecto del método seguido para la atribución de capital, subsiste tras la aplicación de los mecanismos previstos en sus respectivas legislaciones internas, tales como la utilización de la limitación de los créditos fiscales por impuestos extranjeros generados por otras operaciones.

74. En relación con los párrafos 6 y 7, *Nueva Zelandia* observa que no está de acuerdo con el criterio planteado para la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes en general, como se refleja en la Parte I del *Informe sobre la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes*.

Reservas al Artículo

75. *Australia* *Chile*[1] y *Nueva Zelandia* se reservan el derecho a introducir una disposición que les permita aplicar su derecho interno a la tributación de las rentas de cualquier clase de seguro.

76. *Australia* y *Nueva Zelandia* se reservan el derecho a incluir una disposición aclarando su derecho a someter a gravamen la parte de los beneficios empresariales a la que tenga derecho un residente del otro Estado contratante como beneficiario efectivo, cuando esos beneficios los obtiene el fiduciario –*trustee*– de un patrimonio fiduciario –trust estate– (distinto de ciertos fondos de inversión abiertos –*unit trusts*– tratados como sociedades a los efectos de la imposición australiana y neozelandesa) de la realización de una actividad empresarial de un establecimiento permanente en Australia o en Nueva Zelandia.

77. *Corea* y *Portugal* se reservan el derecho a gravar a las personas que ejerzan una profesión liberal o cualquier otra actividad de carácter independiente cuando su estancia o estancias en su territorio tenga(n) en su conjunto una duración superior a 183 días en un período de doce meses, incluso si dichas personas no poseen un establecimiento permanente (o una base fija) para el ejercicio de sus actividades.

78. *Italia* y *Portugal* se reservan el derecho a gravar a las personas que ejerzan una profesión liberal en virtud de las disposiciones de un artículo distinto que se corresponde con las del Artículo 14 tal como estaba redactado antes de ser suprimido.

79. *Estados Unidos* se reserva el derecho a modificar el Artículo 7 con el fin de permitir, en aplicación de los apartados 1 y 2 del Artículo, que el Estado contratante en el que está situado el establecimiento permanente pueda gravar toda renta o ganancia imputable a este establecimiento durante su existencia, incluso si los pagos se difieren hasta después de su cierre. Estados Unidos también desea indicar que se reserva el derecho a aplicar esta misma regla a los Artículos 11, 12, 13 y 21.

[1] Chile suscribió esta reserva cuando se adhirió a la OCDE en 2010.

80. Turquía se reserva el derecho a gravar en la fuente las rentas obtenidas por el arrendamiento de contenedores, en todos los casos. Cuando sean aplicables los Artículos 5 y 7 a tales rentas, Turquía desea aplicar la regla del establecimiento permanente en los casos de simple depósito, de agencia de depósito y de sucursales operativas.

81. Estados Unidos y Noruega se reservan el derecho a tratar las rentas derivadas del uso, mantenimiento o arrendamiento de contenedores utilizados en el tráfico internacional conforme al Artículo 8, de la misma forma que las rentas obtenidas en el transporte marítimo y aéreo.

82. Australia y Portugal se reservan el derecho a proponer en las negociaciones bilaterales una disposición que permita a las autoridades competentes de un Estado contratante, cuando la información de que dispongan sea inadecuada para determinar los beneficios imputables al establecimiento permanente de una empresa, aplicar a dicha empresa las disposiciones de la legislación tributaria de ese Estado, puntualizando que dicha ley se aplicará con arreglo a los principios de este Artículo, en la medida que la información de que dispongan lo permita.

83. México se reserva el derecho a someter a imposición, en el Estado donde esté situado el establecimiento permanente, los beneficios comerciales e industriales de las ventas de bienes y mercancías, realizados directamente por la sede central situada en el otro Estado contratante, siempre que los bienes y mercancías sean idénticos o similares a los vendidos por medio de dicho establecimiento permanente. El Gobierno de México aplicará esta regla únicamente para evitar abusos y no como principio general y absoluto; así, la regla no será aplicable si la empresa demuestra que las ventas se han realizado por razones distintas de la obtención de los beneficios del Convenio.

 © OCDE

COMENTARIOS AL ARTÍCULO 8
RELATIVO A LA IMPOSICIÓN DE LOS BENEFICIOS PROCEDENTES DE LA NAVEGACIÓN MARÍTIMA, POR AGUAS INTERIORES Y AÉREA

Apartado 1

1. El objeto del apartado 1, relativo a los beneficios de la explotación en el tráfico internacional de buques o aeronaves, es asegurar que dichos beneficios se sometan a imposición en un solo Estado. La disposición se basa en el principio de que el poder tributario debe estar reservado al Estado contratante en que se encuentre la sede de dirección efectiva de la empresa. La expresión "tráfico internacional" se define en la letra d) del apartado 1 del artículo 3.

2. En determinadas circunstancias el Estado contratante donde se encuentra la sede de dirección efectiva puede no ser el Estado del que es residente la empresa que explota los buques o aeronaves y, por ello, algunos Estados prefieren atribuir el poder tributario, de manera exclusiva, al Estado de la residencia. Dichos Estados pueden sustituir las disposiciones previstas por una norma que podría ser la siguiente:

> «Los beneficios de una empresa de un Estado contratante obtenidas de la explotación en el tráfico internacional de buques o aeronaves sólo pueden someterse a imposición en ese Estado».

3. Otros Estados prefieren, por el contrario, combinar los criterios de residencia y sede de dirección efectiva, atribuyendo el derecho de gravamen en primer término al Estado donde se encuentra la sede de dirección efectiva, mientras el Estado de la residencia debe eliminar la doble imposición mediante la aplicación del artículo 23, a condición de que el Estado mencionado en primer lugar pueda gravar la totalidad de los beneficios de la empresa; cuando no pueda hacerlo, el derecho de imposición corresponderá, en primer lugar, al Estado de la residencia. Los Estados que deseen aplicar este principio pueden sustituir las disposiciones previstas por una norma que podría ser la siguiente:

> «Los beneficios de una empresa de un Estado contratante obtenidos en la explotación de buques o aeronaves, a excepción de las generadas en el transporte efectuado por buques o aeronaves explotados solamente entre puntos situados en el otro Estado contratante, sólo pueden someterse a imposición en el Estado mencionado en primer lugar. Sin embargo, si la sede de dirección efectiva de la empresa está situada en el otro Estado y siempre que este grave la totalidad de los beneficios de la empresa obtenidos en la explotación de buques o aeronaves, los beneficios obtenidos en tal explotación, distintos de las generadas en el transporte efectuado por buques o aeronaves explotados solamente entre lugares situados en el Estado mencionado en primer lugar, pueden someterse a imposición en ese otro Estado».

4. Los beneficios a las que se hace referencia son, en primer lugar, los beneficios que la empresa obtenga directamente del transporte de pasajeros o mercancías por buques o aeronaves (en propiedad, arrendados o a disposición de la empresa de cualquier modo) que esta explota para tráfico internacional. Ahora bien, la evolución del transporte internacional ha llevado a las compañías aéreas y navieras a realizar un amplio elenco de

actividades para permitir, facilitar o apoyar sus operaciones de transporte internacional. El apartado comprende igualmente beneficios de actividades directamente relacionadas con tales operaciones así como beneficios de actividades que no están directamente relacionadas con la explotación para tráfico internacional de los buques o aeronaves de la empresa, siempre que sean secundarias respecto a esa explotación.

4.1 Toda actividad relacionada principalmente con el transporte, por la empresa, de pasajeros o de mercancías por medio de buques o aeronaves que aquella explota en el tráfico internacional debería considerarse como directamente relacionada con este transporte.

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

4.3 A la vista de estos principios, los párrafos siguientes examinan hasta qué punto el apartado 1 es aplicable a algunos tipos de actividades que podrían ser realizadas por empresas dedicadas a la explotación de buques o aeronaves en el tráfico internacional.

5. Los beneficios obtenidos por el arrendamiento de un buque o aeronave completamente armado, tripulado y equipado deben tratarse de la misma manera que los beneficios del transporte de pasajeros o mercancías. De no ser así caería fuera del campo de aplicación de la disposición una gran parte del sector de transporte marítimo y aéreo. Sin embargo, se aplicará el artículo 7, y no el artículo 8, a los beneficios del arrendamiento de buques o de aeronaves a casco desnudo, salvo que constituyan una actividad secundaria para una empresa dedicada a la explotación internacional de buques o aeronaves.

6. Los beneficios obtenidos por una empresa de transporte de pasajeros o de mercancías distintas de las obtenidas por la explotación de buques o aeronaves para tráfico internacional están comprendidas en el apartado en la medida en que aquel transporte esté directamente relacionado con la explotación, por la empresa, de buques o aeronaves para tráfico internacional o que sea una actividad secundaria. Un ejemplo podría ser el de una empresa dedicada al transporte internacional, algunos de cuyos pasajeros o mercancías fueran transportados por buques o aeronaves explotados por otras empresas, por ejemplo, bajo acuerdos de código compartido o de disponibilidad de espacio –*slot-chartering*–, o para poder aprovechar una expedición anterior. Otro ejemplo sería el de una compañía aérea que explotara un servicio de autobús para conectar una ciudad a su aeropuerto, principalmente con el fin de permitir el acceso desde y hacia ese aeropuerto a los pasajeros de sus propios vuelos internacionales.

7. Un ejemplo más sería el de una empresa que transporta pasajeros o mercancía mediante buques o aeronaves explotados para tráfico internacional y que concierta la recogida de esos pasajeros o de esa mercancía en el país de origen del transporte o el traslado o la entrega en el país de destino por cualquier medio de transporte interior explotado por compañías terceras. En tal caso cualesquiera beneficios obtenidos por la empresa mencionada en primer lugar a consecuencia de esos pactos de transporte por

 © OCDE

otras empresas quedarían comprendidas en el apartado incluso si los beneficios obtenidos por las empresas que prestan ese servicio de transporte interior no lo estuvieran.

8. Una empresa venderá frecuentemente pasajes por cuenta de otras empresas de transporte en una ubicación que mantenga con el fin principal de vender pasajes para el transporte en buques o aeronaves que ella opera para tráfico internacional. Tales ventas de pasajes por cuenta de otras empresas estarán directamente relacionadas con viajes a bordo de buques o aeronaves que la empresa explota (por ejemplo la venta de un pasaje emitido por otra empresa para el tramo nacional de un vuelo internacional ofrecido por la empresa) o bien serán secundarias respecto a sus propias ventas. Por tanto, los beneficios obtenidos por la primera empresa por la venta de esos pasajes están cubiertos por este apartado.

8.1 La publicidad que la empresa pudiera hacer para otras empresas en las revistas disponibles a bordo de buques o aeronaves o en sus locales de negocio (por ejemplo, las oficinas de venta de pasajes) es secundaria respecto a su actividad de explotación de esos buques o aeronaves y los beneficios generados por esa publicidad caen dentro del apartado.

9. Los contenedores se utilizan ampliamente en el transporte internacional. Frecuentemente, esos contenedores se utilizan también en el transporte interior. Los beneficios del arrendamiento de contenedores obtenidas por una empresa dedicada al transporte internacional están, por lo general, directamente relacionadas o bien son secundarias respecto de su explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional y en tales casos quedan comprendidas en el ámbito de aplicación del apartado. Se puede alcanzar la misma conclusión con relación a los beneficios obtenidos por la empresa del almacenamiento de corto plazo de tales contenedores (por ejemplo, cuando la empresa cobra al cliente por el almacenamiento en un almacén de un contenedor cargado a la espera de su expedición) o por cantidades retenidas por la devolución tardía de contenedores.

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

10.1. Por ejemplo, empresas dedicadas al transporte internacional podrían mancomunarse con el fin de reducir los costes de mantenimiento de las instalaciones necesarias para la explotación de sus buques o aeronaves en otros países. Así, cuando una compañía aérea se compromete a suministrar, bajo un Acuerdo de mantenimiento entre aerolíneas internacionales –*International Airlines Technical Pool*–, piezas de repuesto o servicios de mantenimiento a otras aerolíneas que aterrizan en un lugar determinado (lo que le permite a su vez beneficiarse de esos servicios en otros lugares), las actividades

realizadas a consecuencia de ese acuerdo serán secundarias respecto a la explotación de aeronaves en tráfico internacional.

11. [Suprimido el 15 de julio de 2005]

12. El apartado no es de aplicación a un astillero de construcción naval explotado en un país por una empresa de transporte marítimo que tenga su sede de dirección efectiva en otro país.

13. [Renumerado el 15 de julio de 2005]

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

Apartado 2

15. Las consideraciones relativas al derecho de imposición del Estado de residencia formuladas en los párrafos 2 y 3 anteriores son igualmente aplicables a las disposiciones de este apartado del artículo.

16. Este apartado pretende aplicar al transporte por aguas interiores el mismo tratamiento que al transporte internacional marítimo y aéreo. La disposición se aplica no sólo al transporte por vías navegables entre dos o más países, sino igualmente al transporte por vías navegables efectuado por una empresa de un país determinado entre dos puntos situados en otro país.

16.1 Los párrafos 4 a 14 anteriores proporcionan una orientación acerca de los beneficios que pueden considerarse derivados de la explotación de buques o aeronaves en el tráfico internacional. Los principios y los ejemplos contenidos en esos párrafos son aplicables, mutatis mutandis, para determinar los beneficios que podrían considerarse obtenidos de la explotación de embarcaciones para la navegación por aguas interiores.

17. La disposición no excluye que los problemas impositivos particulares que pueda plantear la navegación por aguas interiores, principalmente entre países limítrofes, sean objeto de una regulación especial mediante acuerdo bilateral.

 © OCDE

17.1 También podría acordarse que los beneficios derivados de la explotación de navíos dedicados a la pesca, el dragado o el arrastre en alta mar tuvieran el tratamiento de renta comprendida en este artículo.

Empresas que no se dedican exclusivamente al transporte marítimo, por tierra, por aguas interiores o aéreo

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

19. Si una empresa tiene, en un país extranjero, un establecimiento permanente dedicado exclusivamente a la explotación de sus buques o aeronaves, no hay razón para tratar dicho establecimiento permanente de forma diferente a los de las empresas dedicadas exclusivamente a la navegación marítima, por aguas interiores o aérea.

20. En el caso de que la empresa considerada tenga, en otro Estado, un establecimiento permanente que no se dedique exclusivamente a la navegación marítima, por aguas interiores o aérea, tampoco plantea ningún problema la aplicación de las disposiciones de los apartados 1 y 2. Si los buques transportan mercancías de la empresa a uno de sus establecimientos permanentes situado en un país extranjero es correcto, en efecto, considerar que no procede gravar parte alguna del beneficio obtenido en el Estado en el que está situado el establecimiento permanente por el hecho de que la empresa realice su transporte por sus propios medios. La misma regla debe aplicarse cuando el establecimiento permanente disponga de instalaciones para la explotación de buques o aeronaves (por ejemplo, muelles de expedición) o asuma otros gastos relativos a dicho transporte (por ejemplo, gastos de personal). En tal caso, aún cuando el establecimiento permanente pueda llevar a cabo ciertas funciones relacionadas con la explotación de los buques y aeronaves en tráfico internacional, los beneficios imputables a dichas funciones pueden someterse a imposición exclusivamente en el Estado en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa. Los gastos, o parte de los mismos, en los que se incurra por razón del desarrollo de tales funciones deben deducirse al calcular la parte del beneficio que no puede gravarse en el Estado en el que está situado el establecimiento permanente y, por tanto, no minorarán los beneficios imputables al establecimiento permanente que puedan someterse a imposición en ese Estado de conformidad con el artículo 7.

21. Cuando los buques o aeronaves se explotan en el tráfico internacional, la aplicación del artículo a los beneficios derivados de esta explotación no se verán afectados por el hecho de que los citados buques o aeronaves lo son por un establecimiento permanente que no es la sede de dirección efectiva de la empresa en su conjunto; así, aún cuando dichos beneficios pudieran imputarse al establecimiento permanente en aplicación del artículo 7, únicamente podrían someterse a imposición en el Estado en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa (resultado corroborado por el apartado 4 del artículo 7).

Apartado 3

22. Este apartado trata el caso particular de que la dirección efectiva de la empresa se encuentre a bordo de un buque o una embarcación. En tal caso el impuesto será exigible solamente por el Estado en cuyo territorio se encuentre el puerto base del buque o la embarcación. Se prevé que, si no pudiera determinarse el puerto base, el impuesto sólo será exigible por el Estado contratante del que sea residente la empresa que explote el buque o la embarcación.

Apartado 4

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

24. Para aclarar la situación fiscal de los participantes en un consorcio –pool–, en una empresa conjunta o en una agencia de explotación internacional y evitar eventuales dificultades, los Estados contratantes pueden, si fuera necesario, añadir bilateralmente lo siguiente:

> «pero únicamente a la parte de los beneficios así realizados imputable a cada partícipe en proporción a su participación en la empresa conjunta».

25. [Modificado y renumerado el 31 de marzo de 1994]

Observaciones a los Comentarios

26. [Modificado y renumerado el 28 de enero de 2003]

27. [Suprimido el 15 de julio de 2005]

28. *Grecia* y *Portugal* se reservan su posición con relación a la aplicación de este artículo a las rentas derivadas de actividades secundarias (véanse los párrafos 4 a 10.1).

29. *Alemania*, *Grecia* y *Turquía* reservan su posición respecto de la aplicación del artículo a las rentas generadas por el transporte interior de pasajeros o mercancía y por el arrendamiento de contenedores (véanse los párrafos 4, 6, 7 y 9 anteriores).

30. *Grecia* aplicará el artículo 12 a los pagos por el arrendamiento de buques o aeronaves a casco desnudo.

30.1 [Suprimido el 15 de julio de 2005]

Reservas al artículo

31. *Canadá*, *Hungría*, *México* y *Nueva Zelandia* se reservan el derecho a someter a imposición, como beneficios del transporte por aguas interiores, los beneficios obtenidos en el transporte de pasajeros o mercancías embarcados en un lugar del respectivo país y desembarcados en otro lugar del mismo país. Nueva Zelandia se reserva igualmente el derecho a gravar como beneficios del transporte por aguas interiores, los beneficios generados por otras actividades realizadas en la costa o en la plataforma continental.

 © OCDE

32. *Bélgica*, *Canadá*, *Grecia*, *México*, *Reino Unido*, *Turquía*, y *Estados Unidos* se reservan el derecho a no extender en sus convenios bilaterales el ámbito de aplicación del artículo al transporte por aguas interiores (apartado 2 del artículo).

33. *Dinamarca*, *Noruega* y *Suecia* se reservan el derecho a incluir disposiciones especiales relativas a los beneficios obtenidos por el consorcio de transporte aéreo "*Scandinavian Airlines System*" (SAS).

34. [Suprimido el 15 de julio de 2005]

35. En atención a su particular situación en materia de transporte marítimo, *Grecia* mantendrá su libertad de acción en lo referente a las disposiciones del Convenio relativas a los beneficios de la explotación de buques en el tráfico internacional.

36. *México* se reserva el derecho a gravar en la fuente los beneficios obtenidos en la prestación de servicios de alojamiento.

37. [Suprimido el 15 de julio de 2005]

38. *Australia* se reserva el derecho a gravar los beneficios obtenidos en el transporte de pasajeros que suban a bordo en un punto de Australia y bajen en otro; o de mercancías cargadas en un punto de su territorio y descargadas en otro.

39. *Estados Unidos* se reserva el derecho a incluir en el ámbito del apartado 1 la renta del arrendamiento de buques y aeronaves equipadas o a casco desnudo, en el caso de que los buques o aeronaves los emplee el arrendatario en el tráfico internacional; o si la renta derivada del arrendamiento es accesoria a la explotación de los buques o aeronaves en el tráfico internacional. Estados Unidos se reserva igualmente el derecho a incluir en el ámbito de aplicación de este apartado la renta derivada de la utilización, mantenimiento o arrendamiento de contenedores utilizados en el tráfico internacional.

40. La *República Eslovaca* se reserva el derecho a gravar, en virtud del artículo 12, los beneficios obtenidos del alquiler de buques, aeronaves y contenedores.

41. *Irlanda* se reserva el derecho a incluir, en el ámbito de aplicación del artículo, la renta procedente del alquiler de barcos o de aeronaves a casco desnudo cuando estos son explotados en el tráfico internacional por el arrendatario o cuando dicha renta es accesoria a los beneficios de la explotación de los buques o aeronaves en el tráfico internacional.

42. *Turquía* se reserva el derecho a aplicar, en casos excepcionales, el principio de establecimiento permanente a la imposición de los beneficios obtenidos en el tráfico internacional. Turquía se reserva el derecho a ampliar el ámbito del artículo para cubrir el transporte por carretera y a hacer los cambios correspondientes en la definición de "tráfico internacional" del artículo 3.

43. *Chile y Eslovenia* se reservan el derecho a no ampliar en los convenios bilaterales el ámbito de aplicación del artículo al transporte por aguas interiores, y es libre de realizar las modificaciones que resulten oportunas en los terceros párrafos de los artículos 13, 15 y 22.

COMENTARIOS AL ARTÍCULO 9
RELATIVO A LA IMPOSICIÓN DE LAS EMPRESAS ASOCIADAS

1. Este artículo se refiere a los ajustes de los beneficios a efectos fiscales en el caso de que las condiciones en que se hayan efectuado las operaciones entre empresas asociadas (sociedades matrices y sus filiales, y sociedades sometidas a un control común) difieran de las normales de mercado entre partes independientes (plena competencia•). El Comité ha dedicado tiempo y esfuerzo considerables (y continúa haciéndolo) a examinar las condiciones para la aplicación de este artículo, sus consecuencias y los diversos métodos aplicables para el ajuste de beneficios en el caso de operaciones realizadas en condiciones distintas de las de plena competencia•. Sus conclusiones se recogen en el informe titulado "Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y Administraciones tributarias" –*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations / Principes applicables en matière de prix de transfert à l´intention des entreprises multinatinales et des Administrations fiscales*–[1], que se actualiza periódicamente con objeto de reflejar los resultados del trabajo del Comité en la materia. Dicho informe refleja principios internacionalmente aceptados y ofrece directrices para la aplicación del principio de plena competencia•. cuya enunciación autorizada se contiene en este artículo.

Apartado 1

2. Este apartado establece que las autoridades fiscales de un Estado contratante podrán, con el fin de calcular las deudas tributarias de las empresas asociadas, rectificar la contabilidad de las empresas si, por las relaciones especiales existentes entre ellas, sus libros no reflejaran los beneficios imponibles reales generados en ese Estado. Es evidente la oportunidad de autorizar dicho ajuste en tales supuestos. Las disposiciones de este apartado sólo son aplicables cuando se hayan convenido o impuesto condiciones especiales entre las dos empresas. No será admisible la rectificación de la contabilidad de las empresas asociadas si las operaciones entre ellas se han producido en condiciones normales de plena competencia•.

3. De acuerdo con las consideraciones del informe del Comité de Asuntos Fiscales sobre subcapitalización[2], existe una interacción entre los convenios tributarios y las normas nacionales sobre subcapitalización que afecta al ámbito del artículo. El Comité considera:

• *N. del T.: En México: "principio de precios de mercado", y en Argentina: "principio del precio normal de mercado abierto".*

[1] La versión original del informe fue aprobada por el Consejo de la OCDE el 27 de junio de 1995. El documento ha sido publicado en formato de hojas cambiables bajo el título "Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y Administraciones tributarias" – *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration / Principes applicables en matière de prix de transfert à l´intention des entreprises multinationales et des Administrations fiscales*, OCDE, Paris, 1995–.

[2] Aprobado por el Consejo de la OCDE el 26 de noviembre de 1986 y reproducido en el volumen II, página R(4)-1 de la versión del Modelo presentada en forma de carpeta de hojas cambiables.

a) que el artículo no impide la aplicación de las normas nacionales sobre subcapitalización en la medida en que tengan por objeto la asimilación de los beneficios del prestatario a la cuantía que hubiera realizado en condiciones normales de mercado;

b) que el artículo afecta no sólo a la determinación de si la tasa de interés establecida en un contrato de préstamo es una tasa de mercado, sino también a la cuestión de si lo que se presenta como un préstamo puede ser considerado como tal o si debe considerarse como una entrega de fondos de otro tipo y, en particular, como una aportación de capital;

c) que la aplicación de las normas sobre subcapitalización no debe conducir normalmente a aumentar los beneficios imponibles de la empresa nacional considerada, más allá de la cuantía correspondiente a los beneficios de plena competencia•, y que ese principio debe seguirse igualmente al aplicar los convenios tributarios existentes.

4. Se plantea la cuestión de determinar si las normas procedimentales especiales establecidas por algunos países para tratar las operaciones entre partes asociadas son compatibles con el Convenio. Podemos preguntarnos, por ejemplo, si la inversión de la carga de la prueba o las presunciones de cualquier clase que se encuentran en ocasiones en las legislaciones nacionales son compatibles con el principio de plena competencia•. Algunos países interpretan el artículo en el sentido de que en ningún caso prohíbe el ajuste de beneficios previsto por la legislación interna en condiciones diferentes de las previstas en el artículo, siendo su función elevar el principio de plena competencia• al nivel del convenio. Además, casi todos los países miembros consideran que la exigencia de información adicional más gravosa que la requerida normalmente e, incluso, la inversión de la carga de la prueba no constituyen discriminación en el sentido del artículo 24. Sin embargo, en algunos casos la aplicación de la legislación interna de algunos países puede dar lugar a ajustes de beneficios no conformes a los principios del artículo. El artículo permite a los Estados contratantes abordar dichas situaciones mediante los ajustes correlativos (véase más adelante) y el procedimiento amistoso.

Apartado 2

5. La rectificación en la contabilidad de las operaciones entre empresas asociadas en la situación contemplada en el apartado 1 puede dar lugar a una doble imposición económica (imposición de la misma renta en manos de personas diferentes) en la medida en que una empresa del Estado A, cuyos beneficios se revisen al alza, se somete a imposición por una cuantía de beneficios que ya se ha gravado como renta de la empresa asociada en el Estado B. El apartado 2 establece que, en tales circunstancias, el Estado B procederá a practicar un ajuste apropiado para evitar la doble imposición.

6. Debe señalarse, sin embargo, que el Estado B no deberá realizar automáticamente un ajuste por el simple hecho de que se hayan corregido los beneficios en el Estado A; sólo se practicará el ajuste si el Estado B considera que la cifra de beneficios rectificada refleja

• *N. del T.: En México: "principio de precios de mercado", y en Argentina: "principio del precio normal de mercado abierto".*

correctamente la que se habría obtenido si las operaciones se hubiesen realizado en condiciones de total independencia. Dicho de otra manera, el apartado no podrá invocarse ni será aplicable cuando los beneficios de una empresa asociada se incrementen hasta un nivel que exceda del que hubieran alcanzado si se hubiesen calculado correctamente en plena competencia•. Por consiguiente, el Estado B sólo deberá practicar el ajuste de los beneficios de la empresa asociada si considera que el ajuste realizado en el Estado A está justificado, tanto en sí mismo como en su importe.

7. El apartado no especifica el método a emplear para efectuar el ajuste. Los países miembros de la OCDE aplican métodos diferentes para asegurar la desgravación en estos casos y, consecuentemente, los Estados contratantes quedan libres para determinar bilateralmente las reglas precisas que deseen añadir al artículo. Algunos Estados, por ejemplo, preferirán el sistema según el cual, cuando los beneficios de la empresa X situada en el Estado A se incrementen hasta la cuantía que hubieran alcanzado en una situación de plena competencia•, el ajuste se realiza revisando la liquidación del impuesto sobre la empresa asociada Y del Estado B que incluye los beneficios que han soportado la doble imposición, de manera que se reduzca el beneficio imponible en el importe apropiado. Por su parte, otros Estados preferirán establecer, a los efectos del artículo 23, que los beneficios gravadas doblemente se traten en manos de la empresa Y del Estado B como rentas sometidas a imposición en el Estado A; en consecuencia, la empresa del Estado B tendrá derecho a desgravación en el Estado B, con arreglo al artículo 23, por el impuesto pagado por su empresa asociada en el Estado A.

8. El apartado no pretende abordar la cuestión de lo que pudieran denominarse "ajustes secundarios". Supongamos que se haya practicado una revisión al alza de los beneficios imponibles de la empresa X en el Estado A con arreglo a los principios establecidos en el apartado 1, y que además se hayan rectificado los beneficios de la empresa Y del Estado B de conformidad con los principios establecidos en el apartado 2. Aun en ese caso, no se habrá restablecido exactamente la situación que habría existido si las operaciones se hubiesen realizado en condiciones de plena competencia• porque, de hecho, los fondos que representan los beneficios objeto del ajuste se encuentran en manos de la empresa Y, y no en las de la empresa X. Podría argumentarse que si las operaciones se hubiesen efectuado a precios de plena competencia• y la empresa X hubiese querido transferir posteriormente esos beneficios a la empresa Y lo habría hecho, por ejemplo, bajo la forma de un dividendo o de una regalía (si la empresa Y fuera la matriz de la empresa X) o bajo la forma, por ejemplo, de un préstamo (si la empresa X fuera la matriz de la empresa Y), y que en esas circunstancias podrían haberse producido otras consecuencias fiscales (por ejemplo, la aplicación de un impuesto retenido en la fuente) dependiendo del tipo de renta considerado y de las disposiciones del artículo relativas a tal renta.

9. Tales ajustes secundarios, que procedería realizar para restablecer una situación idéntica a la que habría existido si las operaciones se hubieran realizado en condiciones de plena competencia•, dependerán de las circunstancias de hecho propias de cada caso. Debe

• *N. del T.: En México: "principio de precios de mercado", y en Argentina:"principio del precio normal de mercado abierto".*

 © OCDE

señalarse que ninguna disposición del apartado 2 impide efectuar tales ajustes secundarios cuando sean posibles conforme a la legislación interna de los Estados contratantes.

10. El apartado tampoco responde a la cuestión de si debería existir un plazo al término del cual el Estado B no estaría obligado a efectuar un ajuste apropiado de los beneficios de la empresa Y como consecuencia de una revisión al alza de los beneficios de la empresa X en el Estado A. Algunos Estados consideran que la obligación del Estado B no debe limitarse en el tiempo; o en otras palabras, que cualquiera que sea el número de años que retroceda el Estado A para revisar liquidaciones impositivas, la empresa Y debe, en justicia, tener la seguridad de que se efectuará el ajuste apropiado en el Estado B. Otros Estados consideran que una obligación ilimitada de este tipo no parece razonable desde el punto de vista de la práctica administrativa. En estas circunstancias, consiguientemente, no se ha abordado esta cuestión en el texto del artículo, si bien los Estados contratantes quedan libres para incluir en sus convenios bilaterales, si lo desean, disposiciones relativas al plazo de tiempo durante el cual el Estado B está obligado a efectuar un ajuste apropiado (véanse sobre esta cuestión los párrafos 39, 40 y 41 de los Comentarios al artículo 25).

11. Si las partes interesadas no estuvieran de acuerdo acerca de la cuantía y naturaleza del ajuste apropiado, se acudirá al procedimiento amistoso establecido por el artículo 25; los Comentarios a ese artículo contienen algunas consideraciones aplicables al ajuste de los beneficios de las empresas asociadas efectuado sobre la base del presente artículo (como consecuencia, en particular, de un ajuste de precios de transferencia) y a los ajustes correlativos que deberán hacerse con arreglo a su apartado 2 (véanse, en particular, los párrafos 10, 11, 12, 33, 34, 40 y 41 de los Comentarios al artículo 25).

Observaciones a los Comentarios

12. [Modificado y renumerado el 31 de marzo de 1994]

13. [Suprimido el 31 de marzo de 1994]

14. [Suprimido el 22 de julio de 2010]

15. *Estados Unidos* señala que puede haber formas razonables de abordar casos de subcapitalización distintas del cambio de la naturaleza del instrumento financiero de deuda a capital y del carácter del pago de interés a dividendo. Así, cuando sea oportuno, el carácter del instrumento (como deuda) y el carácter del pago (como interés) puede mantenerse, pero el Estado con derecho de gravamen puede diferir la deducción de los intereses pagados que, de otra forma, habría de admitirse para determinar la renta neta del deudor.

Reservas al artículo

16. *Hungría* y la *República Checa* se reservan el derecho a no incluir en sus convenios el apartado 2. No obstante, están dispuestas a aceptar este apartado en el curso de las negociaciones, añadiendo al mismo tiempo un tercer apartado para limitar la posibilidad de ajuste correlativo a los casos de buena fe.

17. *Alemania* se reserva el derecho a no incluir en sus convenios el apartado 2 -aunque esté dispuesta a aceptarlo en el transcurso de las negociaciones- sobre la base de su

tradicional e inalterada interpretación del mismo, en el sentido de que el otro Estado contratante únicamente está obligado a realizar el ajuste de la cuantía del impuesto en la medida en que esté de acuerdo, unilateralmente o a través de un procedimiento amistoso, con el ajuste de los beneficios realizado por el Estado mencionado en primer lugar.

17.1 *Italia* se reserva el derecho a incluir en sus convenios una disposición según la cual practicará ajustes en virtud del apartado 2 del artículo únicamente de acuerdo con el procedimiento establecido en el artículo referido al acuerdo amistoso del convenio pertinente.

18. *Australia* se reserva el derecho a proponer una disposición al efecto de que, si las informaciones disponibles para la autoridad competente de un Estado contratante fueran inadecuadas para determinar los beneficios imputables a una empresa, la autoridad competente pueda, a esos efectos, aplicar a dicha empresa las disposiciones de la legislación tributaria de ese Estado, siempre que tal legislación se aplique, en la medida en que lo permita la información disponible para la autoridad competente, conforme a los principios de este artículo.

19. *Eslovenia* se reserva el derecho a especificar en el apartado 2 que un únicamente se practicará el ajuste correlativo cuando considere que al ajuste inicial está justificado

 © OCDE

COMENTARIOS AL ARTÍCULO 10
RELATIVO A LA IMPOSICIÓN DE LOS DIVIDENDOS

I. Observaciones preliminares

1. Generalmente se entiende por "dividendos" las distribuciones de beneficios hechas a los accionistas o socios por las sociedades anónimas, comanditarias por acciones, sociedades de responsabilidad limitada u otras sociedades de capitales. Según las legislaciones de todos los países miembros de la OCDE, estas sociedades de capitales son sujetos de derecho con personalidad jurídica propia y distinta de la de los accionistas. En este aspecto se distinguen de las sociedades de personas –*partnerships*– carentes de personalidad jurídica en la mayoría de los países.

2. Los beneficios de las sociedades de personas –*partnerships*– se consideran beneficios de los socios obtenidos en el ejercicio de su actividad; estos beneficios son, por tanto, beneficios empresariales. Por tanto el socio es gravado, de ordinario, individualmente por su participación en el capital y en los beneficios de la sociedad de personas –*partnership*–.

3. Con el accionista ocurre otra cosa; no es empresario y los beneficios de la sociedad no son los suyos propios, por ello no se le pueden atribuir. Tales beneficios no pueden gravarse como renta del accionista hasta que no son distribuidos por la sociedad (con excepción de las disposiciones de ciertas legislaciones relativas a la imposición de beneficios no distribuidos en casos especiales). Para los accionistas, los dividendos son rentas del capital aportado a la sociedad como tales accionistas.

II. Comentarios a las disposiciones del artículo

Apartado 1

4. Este apartado no establece el derecho exclusivo a gravar los dividendos ni en el Estado de residencia del beneficiario ni en el de residencia de la sociedad que abona los dividendos.

5. La imposición exclusiva de los dividendos en el Estado de la fuente no es aceptable como principio general. Además, existe un cierto número de Estados que no grava los dividendos en la fuente, mientras que, como regla general, todos los Estados gravan a los residentes por los dividendos que obtienen de sociedades no residentes.

6. Tampoco es posible establecer como regla general la imposición exclusiva de los dividendos en el Estado de residencia del beneficiario. Esta imposición correspondería mejor al carácter de dividendos que tienen las rentas de capitales mobiliarios. Pero no sería realista esperar que se renunciase totalmente a la imposición de los dividendos en la fuente.

7. Por esta razón, el apartado 1 se limita a declarar que los dividendos pueden someterse a imposición en el Estado de residencia del beneficiario. El término "pagados" reviste un sentido muy amplio ya que el concepto de pagar significa ejecutar la obligación de poner los fondos a disposición del accionista en la forma prevista por el contrato o los usos.

8. El artículo no trata más que de los dividendos abonados por una sociedad residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante. Estas disposiciones no se aplican, pues, a los dividendos pagados por una sociedad residente de un tercer Estado ni a los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a un establecimiento permanente que una empresa de dicho Estado posea en el otro Estado contratante (para un examen de estos dos supuestos véanse los párrafos 4 a 6 de los Comentarios al artículo 21).

Apartado 2

9. El apartado 2 reserva algún poder tributario al Estado de la fuente de los dividendos, es decir, al Estado de residencia de la sociedad que paga los dividendos; sin embargo, este derecho de percibir el impuesto está limitado considerablemente. La tasa del impuesto no puede exceder del 15 por 100, que parece ser una tasa máxima razonable. Una tasa más elevada no se justificaría, dado que el Estado de la fuente ha podido ya gravar los beneficios de la sociedad.

10. Por otra parte, para los dividendos pagados por una sociedad filial a su sociedad matriz se prevé expresamente una tasa inferior (el 5 por 100). Para evitar una cascada impositiva y facilitar las inversiones internacionales, cuando una sociedad de un Estado posee una participación directa de al menos el 25 por 100 en una sociedad del otro Estado, está justificado gravar menos las distribuciones de beneficios de esta última sociedad a la sociedad matriz extranjera. La consecución de este objetivo depende del régimen fiscal de los dividendos en el Estado de residencia de la sociedad matriz. (Véanse los párrafos 49 a 54 de los Comentarios a los artículos 23 A y 23 B).

11. Si una sociedad de personas –*partnership*– es tratada como persona jurídica de acuerdo con la legislación interna que le sea aplicable, los dos Estados contratantes pueden convenir la modificación de la letra a) del apartado 2 en el sentido de que tal sociedad de personas –*partnership*– pueda igualmente beneficiarse de la tasa reducida prevista para una sociedad matriz.

12. La condición de beneficiario efectivo se incorporó al apartado 2 del artículo 10 para explicar el significado de las palabras “pagados a un residente” tal y como se utilizan en el apartado 1 del artículo. El término establece que el Estado de la fuente no está obligado a renunciar a su derecho a percibir un impuesto sobre unos dividendos por el mero hecho de que dichos ingresos hayan pasado inmediatamente a manos de un residente de un país con el que el Estado de la fuente tiene suscrito un convenio. El concepto “beneficiario efectivo” no se utiliza en su sentido técnico más estricto, sino que debe más bien interpretarse en su contexto y a la luz de los objetivos e intenciones del Convenio, incluyendo la voluntad de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y la elusión fiscales.

12.1 Si un elemento de renta es percibido por un residente de un Estado contratante que actúa en su calidad de agente o de mandatario, sería contradictorio con los objetivos e intenciones del Convenio que el Estado de la fuente concediera una desgravación o una exención fiscal basándose exclusivamente en el estatus de residente de otro Estado contratante del receptor inmediato de la renta. En estas circunstancias el receptor inmediato de la renta merece la consideración de residente, sin que por ello se plantee

ningún problema de doble imposición como resultado de su estatus puesto que a efectos fiscales en el Estado de residencia no se considera al receptor como el propietario de la renta. También sería contradictorio con los objetivos e intenciones del Convenio que el Estado de la fuente concediera una desgravación o una exención de impuesto a un residente de un Estado contratante que, sin tener calidad de agente o de mandatario, actúa simplemente como intermediario de otra persona que de hecho es el beneficiario de la renta implicada. Por los motivos expuestos, el informe del Comité de Asuntos Fiscales titulado "Convenios de doble imposición y utilización de sociedades instrumentales" – *Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies / Les Conventions prèventives de la double imposition et l'utilisation des societés relais*–[1] llega a la conclusión de que una sociedad instrumental no puede ser considerada normalmente como beneficiario efectivo si, pese a ser el propietario de hecho a efectos prácticos, cuenta con poderes muy restringidos que la convierten, con respecto a la renta en cuestión, en un mero fiduciario o administrador que actúa por cuenta de las partes interesadas.

12.2. A reserva de otras condiciones que se establezcan en este artículo, la limitación del impuesto del Estado de la fuente se mantiene cuando un intermediario, por ejemplo un agente u otro mandatario, con sede en un Estado contratante o en un tercer Estado, se interpone entre el acreedor y el deudor, pero el beneficiario efectivo es residente del otro Estado contratante. (El texto del Modelo se modificó en 1995 para aclarar esta cuestión, conforme a la posición sistemática de los Estados miembros). Los Estados que deseen una formulación más explícita podrán dársela en el curso de las negociaciones bilaterales.

13. Las tasas que fija el artículo para el impuesto en el Estado de la fuente son tasas máximas. Los Estados pueden convenir en las negociaciones bilaterales tasas inferiores e incluso la imposición exclusiva en el Estado de residencia del beneficiario. La reducción de las tasas prevista en el apartado 2 se refiere únicamente a la imposición de los dividendos y no a la imposición de los beneficios de la sociedad que paga los dividendos.

13.1 De acuerdo con las leyes internas de muchos Estados, los fondos de pensiones y entidades similares quedan exentos con carácter general de impuestos sobre los réditos derivados de sus inversiones. Con el fin de que estas entidades puedan conseguir un tratamiento neutral de sus inversiones nacionales y extranjeras, algunos Estados prevén, de forma bilateral, que las rentas obtenidas por una de estas entidades residente del otro Estado, incluyendo los dividendos, queden exentas de tributación en la fuente. Los Estados que deseen proceder de este modo podrían convenir bilateralmente una disposición redactada sobre la base de la disposición que se halla en el párrafo 69 de los comentarios al artículo 18.

13.2 De forma similar, algunos Estados se abstienen de gravar los dividendos pagados a otros Estados y a algunas de sus entidades públicas, al menos en la medida en que tales dividendos procedan de actividades de naturaleza pública. Algunos Estados pueden otorgar esa exención en virtud de su interpretación del principio de inmunidad soberana (véanse los párrafos 6.38 y 6.39 de los Comentarios al artículo 1), otros pueden hacerlo siguiendo las disposiciones de su normativa interna. Los Estados que deseen proceder de este modo

[1] El informe se reproduce en la página R(6)-1 del volumen II de la versión del Modelo de Convenio tributario que se presenta en forma de hojas cambiables.

pueden confirmar o aclarar en sus convenios bilaterales el alcance de las exenciones o conceder la exención en los casos en los que no pueda optarse a ella de otro modo. Puede obtenerse este resultado mediante un párrafo adicional redactado en los siguientes términos:

> No obstante las disposiciones del apartado 2, los dividendos a los que se hace referencia en el apartado 1 podrán someterse exclusivamente a imposición en el Estado contratante en el que resida el perceptor cuando el beneficiario efectivo de los dividendos sea ese Estado, una subdivisión política o una entidad local del mismo.

14. Vía negociaciones bilaterales, los dos Estados contratantes pueden asimismo convenir un porcentaje de participación inferior al que se fija en el artículo. Un porcentaje inferior está justificado, por ejemplo, en los casos en que el Estado de residencia de la sociedad matriz conceda a esta, conforme a su derecho interno, una exención para los dividendos correspondientes a una participación inferior al 25 por 100 en una subsidiaria no residente.

15. En la letra a) del apartado 2 el término "capital" se utiliza a propósito del tratamiento fiscal de los dividendos, es decir, de las distribuciones de beneficios hechas a los accionistas. El uso de dicho término en este contexto exige que el mismo sea empleado en el sentido utilizado a efectos de las distribuciones al accionista (en este caso, la sociedad matriz), a los efectos de la letra *a)*.

a) Como regla general, el término "capital" de la letra *a*) debe entenderse tal como se hace en el derecho de sociedades. Otros elementos, particularmente las reservas, no se toman en consideración.

b) El capital, como en el derecho de sociedades, deberá indicarse por el valor nominal total de las acciones, que aparecerá dentro de la rúbrica "capital" del balance de la sociedad en la mayor parte de los casos.

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

d) Cuando un préstamo o cualquier otra aportación a la sociedad no constituya capital, en el sentido estricto de la legislación de sociedades, pero según el derecho o los usos internos (subcapitalización, asimilación de un préstamo al capital social) la renta que proceda de los mismos se considere como dividendo en virtud del artículo 10, el valor de este préstamo o de esta aportación debe considerarse también como "capital" en el sentido de la letra *a)*.

e) En el caso de entidades que no tengan capital según la legislación de sociedades, se comprenderá en este término, para la aplicación de la letra *a)*, el total de las aportaciones que se tomen en consideración a los efectos de distribución de beneficios.

 © OCDE

Los Estados contratantes, en sus negociaciones bilaterales, pueden separarse del criterio del "capital" contenido en la letra *a)* del apartado 2 y utilizar, por ejemplo, el criterio del "derecho de voto".

16. La letra a) del apartado 2 no exige que la sociedad beneficiaria de los dividendos haya poseído el 25 por 100, al menos, del capital durante un período relativamente largo antes de la fecha de la distribución. Ello significa que, con relación a la participación, sólo cuenta la situación existente en el momento en que nace la sujeción al impuesto al que se aplica el apartado 2; es decir, en la mayor parte de los casos, la situación existente en el momento en que los dividendos son legalmente puestos a disposición de los accionistas. La razón esencial de este proceder debe buscarse en el deseo de tener una disposición que sea aplicable de la manera más amplia posible. Imponer a la sociedad matriz la necesidad de poseer la participación mínima con un cierto tiempo de antelación a la distribución de beneficios podría exigir pesquisas considerables. La legislación interna de ciertos países miembros de la OCDE establece que el beneficio de la exención o de la desgravación no se acordará para los dividendos correspondientes a una participación más que si esta ha sido poseída por la sociedad beneficiaria durante un período mínimo. En consecuencia, los Estados contratantes podrán incluir en sus convenios una condición similar.

17. La reducción prevista en la letra *a)* del apartado 2 no deberá concederse en el caso de uso abusivo de esta disposición; por ejemplo, cuando una sociedad que posee una participación inferior al 25 por 100 ha adquirido, poco tiempo antes del pago de los dividendos, un complemento de su participación con el fin esencial de aprovecharse de la disposición en cuestión o cuando la participación se ha aumentado principalmente para obtener el beneficio de la reducción. Con el fin de contrarrestar tales maniobras, los Estados contratantes pueden juzgar oportuno añadir a la letra a) del apartado 2 una disposición del siguiente tenor:

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

18. El apartado 2 no se pronuncia sobre la forma de imposición en el Estado de la fuente. Deja a este Estado la facultad de aplicar su legislación interna y, en particular, de recaudar el impuesto por vía de retención en la fuente o por vía de autodeclaración.

19. El apartado no regula las cuestiones de procedimiento. Cada Estado debe adoptar el procedimiento contenido en su propia legislación. Puede optar entre reducir los impuestos a las tasas previstas en el artículo o exigirlos íntegramente devolviendo la diferencia (véase el párrafo 26.2 de los Comentarios al artículo 1). Se plantean cuestiones específicas en relación con los casos triangulares (véase el párrafo 71 de los Comentarios al artículo 24).

20. No se ha determinado si la limitación en el Estado de la fuente debe o no supeditarse a la imposición de los dividendos en el Estado de residencia. Esta cuestión puede resolverse a través de negociaciones bilaterales.

21. El artículo no contiene disposición alguna referente a cómo el Estado de residencia del beneficiario deberá tener en cuenta el impuesto pagado en el Estado de la fuente. Esta cuestión se trata en los artículos 23 A y 23 B.

22. Conviene llamar la atención sobre el siguiente caso: el beneficiario de los dividendos procedentes de un Estado contratante es una sociedad residente del otro Estado

contratante cuyo capital pertenece, en todo o en parte, a accionistas no residentes de este último Estado; normalmente, esta sociedad no distribuye sus beneficios en forma de dividendos y goza de un régimen fiscal preferencial (sociedad privada de inversiones, sociedad controlada). Puede plantearse la cuestión de si está justificado que el Estado de la fuente de los dividendos conceda a esta sociedad la limitación de tasa impositiva prevista en el apartado 2. En las negociaciones bilaterales pueden estipularse, en su caso, derogaciones especiales a la regla de imposición establecida por las disposiciones de este artículo para definir el tratamiento aplicable a dichas sociedades.

Apartado 3

23. Dada la diversidad de legislaciones de los países miembros de la OCDE, no es posible ofrecer una definición completa y exhaustiva del concepto de dividendo. Por ello, la definición del artículo se limita a mencionar los ejemplos que figuran en la mayor parte de estas legislaciones y que, en todo caso, no son tratados en ellas de manera diferente. La enumeración se completa con una fórmula general. Con ocasión de la revisión del Proyecto de Convenio de 1963 se emprendió un estudio completo con el fin de encontrar una solución en la que no se hiciera referencia a la legislación interna. En los términos de este estudio no pareció posible, dadas las divergencias que subsisten entre los países miembros en materia de legislación sobre sociedades y de legislación tributaria, ofrecer una definición de dividendos independiente de la legislación interna. Mediante las negociaciones bilaterales los Estados contratantes pueden tener en cuenta las particularidades de sus legislaciones y convenir la ampliación de la definición de "dividendos" a otros pagos hechos por las sociedades a las cuales se aplica el artículo.

24. El concepto de dividendo se refiere esencialmente a las distribuciones hechas por las sociedades en el sentido de la letra *b)* del apartado 1 del artículo 3. La definición alude, en primer lugar, a las distribuciones de beneficios a que dan derecho las acciones; es decir, las participaciones en una sociedad cuya responsabilidad está limitada a sus acciones (sociedad de capitales). La definición asimila a las acciones los títulos emitidos por las sociedades que den derecho a una participación en los beneficios de la sociedad sin ser créditos: es el caso, por ejemplo, de las "acciones o bonos de disfrute", partes de fundador u otros derechos con participación en los beneficios. Esta enumeración puede ciertamente adaptarse en los convenios bilaterales al derecho de los Estados contratantes. En particular, esto puede resultar necesario con respecto a las rentas procedentes de acciones de disfrute y partes de fundador. En cambio, los créditos que dan derecho a participar en los beneficios no entran en esta categoría (véase el párrafo 19 de los Comentarios al artículo 11); asimismo, los intereses de obligaciones convertibles tampoco se consideran dividendos.

25. El artículo 10 contempla no solamente los dividendos en sentido estricto, sino también los intereses de préstamos en la medida en que el prestamista comparta efectivamente los riesgos incurridos por la sociedad; es decir, cuando el reembolso depende en una gran medida del éxito de la empresa. Los artículos 10 y 11 no impiden, en consecuencia, el tratamiento de este tipo de intereses como dividendos, en aplicación de la normativa interna del país del prestatario relativa a la subcapitalización. La cuestión de precisar cuándo el prestamista comparte los riesgos de la empresa debe apreciarse en cada caso particular a la luz del conjunto de circunstancias, como, por ejemplo, las siguientes:

 © OCDE

- el préstamo supera, en gran medida, las restantes aportaciones al capital de la empresa (o ha sido concertado para reemplazar una parte importante del capital que se ha perdido) y su cuantía no guarda una proporción razonable con los activos amortizables;
- el acreedor participa en los beneficios de la sociedad;
- el reembolso del préstamo está subordinado al reembolso de las deudas correspondientes a otros acreedores o al pago de dividendos;
- la cuantía o el pago de los intereses depende de los beneficios de la sociedad;
- el contrato de préstamo no contiene ninguna cláusula que prevea el reembolso en un plazo determinado.

26. La legislación de numerosos Estados asimila las participaciones en una sociedad de responsabilidad limitada a las acciones. Asimismo, las distribuciones de beneficios efectuadas por las sociedades cooperativas se consideran, generalmente, dividendos.

27. Las distribuciones de beneficios realizadas por sociedades de personas –*partnerships*– no tienen el carácter de dividendos, tal como se han definido, a menos que las sociedades de personas –*partnerships*– estén sujetas, en el Estado donde se encuentre su dirección efectiva, a un régimen fiscal análogo, en sustancia, al que se aplica a las sociedades anónimas (como es el caso, por ejemplo, de Bélgica, España, Portugal y también Francia para las distribuciones hechas a los socios comanditarios en las sociedades comanditarias simples). Por otra parte, pueden ser necesarias ciertas precisiones en los convenios bilaterales en el caso de que la legislación tributaria de un Estado contratante otorgue al propietario de participaciones en una sociedad el derecho a optar, bajo ciertas condiciones, por una imposición análoga a la de un socio de una sociedad de personas –*partnership*– o, inversamente, conceda al socio de una sociedad de personas –*partnership*– el derecho a elegir el gravamen como propietario de una participación en una sociedad.

28. Se consideran dividendos no sólo las distribuciones de beneficios aprobadas cada año por la Junta General de Accionistas, sino también otros beneficios valorables en dinero, tales como acciones gratuitas, bonos, beneficios de liquidación y distribuciones encubiertas de beneficios. Pero las desgravaciones previstas en el presente artículo se aplican sólo cuando el Estado de residencia de la sociedad deudora grave los citados beneficios como dividendos. No es determinante, en manera alguna, el hecho de que estas prestaciones procedan de beneficios sociales del ejercicio o provengan, por ejemplo, de reservas; esto es, de beneficios de ejercicios anteriores. Normalmente, las distribuciones hechas por una sociedad que reduzcan la importancia de los derechos de los socios no se consideran como dividendos. Por ejemplo, no se consideran como dividendos los pagos que constituyen un reembolso del capital, cualquiera que sea la forma que adopten.

29. Las ventajas a que da derecho una participación social no se atribuyen, por regla general, más que a los propios accionistas. Algunas de estas atribuciones en beneficio de personas que no son accionistas en el sentido del derecho de sociedades pueden, sin embargo, considerarse dividendos cuando:

- las relaciones jurídicas entre estas personas y la sociedad se asimilan a una participación social ("participaciones ocultas") y

– las personas que se benefician de estas ventajas se encuentran ligadas por lazos estrechos a un accionista; así, por ejemplo, cuando el beneficiario es un pariente del accionista o bien una sociedad perteneciente al mismo grupo que la sociedad titular de las acciones.

30. Cuando el accionista y la persona a quien se atribuye estos beneficios (ventajas) son residentes de dos Estados diferentes con los cuales el Estado de la fuente ha suscrito convenios, pueden producirse divergencias de opinión en cuanto a la determinación del convenio aplicable. Un problema idéntico puede plantearse cuando el Estado de la fuente ha firmado un convenio con uno de los Estados, pero no con el otro. Se trata, sin embargo, de un conflicto que también puede afectar a otros tipos de renta y cuya solución sólo puede encontrarse en un procedimiento amistoso.

Apartado 4

31. Algunos Estados estiman que los dividendos, intereses y regalías que proceden de fuentes situadas en su territorio y se abonan a personas físicas o jurídicas residentes de otros Estados no entran en el campo de aplicación de las disposiciones adoptadas para evitar su imposición al mismo tiempo en el Estado de la fuente y en el Estado de residencia del beneficiario cuando este último posea un establecimiento permanente en el primero de estos Estados. El apartado 4 no se inspira en semejante concepción, llamada a veces "fuerza de atracción del establecimiento permanente". No establece que los dividendos que recibe un residente de un Estado contratante de una fuente situada en el otro Estado deban, en virtud de una especie de presunción o incluso ficción legal, atribuirse al establecimiento permanente que este residente tenga eventualmente en dicho último Estado, de manera que este Estado no quede obligado a limitar su imposición en tal caso. El citado apartado se limita a establecer que el Estado de la fuente puede gravar los dividendos como beneficios del establecimiento permanente situado en dicho país y propiedad del beneficiario residente del otro Estado si dichos dividendos son producidos por participaciones que forman parte del activo de ese establecimiento permanente o, de una u otra forma, están efectivamente vinculados al citado establecimiento. En este caso, el apartado 4 libera al Estado de la fuente de los dividendos de toda limitación prevista en el artículo. Las explicaciones precedentes coinciden con las que figuran en los Comentarios al artículo 7.

32. Se ha hecho constar que el apartado podría dar a lugar a abusos, adquiriendo estos la forma de una transferencia de acciones a establecimientos permanentes creados exclusivamente con tal propósito en países que ofrecen tratamiento preferente a los dividendos. Independientemente del hecho de que dichas operaciones abusivas puedan desencadenar la aplicación de disposiciones antiabuso nacionales, se ha de reconocer que un determinado emplazamiento sólo constituye un establecimiento permanente si en él se realiza una actividad o negocio; y, como se explica a continuación, la exigencia de que la participación en el capital ha de estar "vinculada efectivamente" con este emplazamiento implica algo más que la mera contabilización del capital en los libros del establecimiento permanente a los simples efectos contables.

32.1 Una participación respecto de la que se paguen dividendos estará vinculada efectivamente al establecimiento permanente y formará por tanto parte de los activos empresariales si la propiedad "económica" de la participación se atribuye a ese

establecimiento permanente conforme a los principios desarrollados en el informe del Comité titulado "Atribución de beneficios a los establecimientos permanentes"[1] (véanse en particular los párrafos 72 a 97 de la Parte I del informe) a los efectos de la aplicación del apartado 2 del artículo 7. En el contexto de ese apartado, la propiedad "económica" de la participación tiene un significado equivalente a la propiedad a los efectos del impuesto sobre la renta por una entidad independiente, con los beneficios y cargas que conlleva (por ej. el derecho a los dividendos imputables a la propiedad de la participación y la potencialidad de ganancias o pérdidas derivadas del incremento o reducción del valor de la participación).

32.2 En el caso de un establecimiento permanente de una empresa que desarrolle actividades de seguros, debe procederse a la determinación de la vinculación de la participación al establecimiento permanente siguiendo las pautas contenidas en la Parte IV del Informe del Comité respecto de si la renta o la ganancia procedente de dicha participación se debe tener en cuenta para determinar el rendimiento del establecimiento permanente derivado del importe de los activos de inversión que se le hayan atribuido (véanse en concreto los párrafos 165-170 de la Parte IV). Al tratarse de unas pautas generales, las autoridades fiscales deben considerar la aplicación de un criterio pragmático y flexible que admita un seguimiento coherente y razonable de esas pautas por parte de la empresa en la identificación de los activos concretos efectivamente vinculados al establecimiento permanente.

Apartado 5

33. El artículo trata sólo de los dividendos que una sociedad residente de un Estado contratante abona a un residente del otro Estado. Sin embargo, algunos Estados no gravan sólo los dividendos pagados por una sociedad residente de este Estado, sino también las distribuciones de beneficios generados en el mismo, efectuadas por sociedades no residentes. No hace falta decir que cada Estado puede gravar los beneficios que obtengan en su territorio las sociedades no residentes en la medida que lo prevea el Convenio (en particular, en el artículo 7). Pero no deberá gravarse, además, a los accionistas de esta sociedad, salvo si son residentes de este Estado y están, por esta razón, sometidos a la soberanía fiscal del mismo.

34. El apartado 5 excluye la imposición extraterritorial de los dividendos; es decir, la práctica de los Estados que gravan los dividendos distribuidos por una sociedad no residente exclusivamente porque los beneficios sociales que sirven a tal distribución de dividendos proceden de su territorio (por ejemplo, si son producidos por medio de un establecimiento permanente situado en este territorio). El problema de la imposición extraterritorial no se plantea, evidentemente, cuando el país de la fuente de los beneficios sociales grava los dividendos porque son abonados a un accionista residente de este Estado o a un establecimiento permanente situado en este Estado.

---

[1] *"Attribution of Profits to Permanent Establishments, OECD, Paris, 2010"*, disponible también en francés con el título *"Rapport de 2010 sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables"* (Atribución de Beneficios a los Establecimientos Permanentes, OCDE, París, 2010) *[(N. de la T.) traducido al castellano por el patrocinio de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos en el marco de colaboración con la OCDE del Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid. España.*]

35. Además, puede decirse que tal disposición no tiene por finalidad y no puede tener como efecto impedir que un Estado someta a una retención en la fuente los dividendos, distribuidos por sociedades extranjeras, que se hacen efectivos en su territorio. De hecho, en este caso el criterio de sujeción es la operación material de pago de los dividendos y no el origen de los beneficios sociales afectos a la distribución de estos dividendos. Si la persona que cobra los dividendos en un Estado contratante es residente del otro Estado contratante (del que la sociedad distribuidora es residente), podrá, en cambio, en virtud de las disposiciones del artículo 21, obtener la exención o el reembolso de la retención en la fuente en el primer Estado. Asimismo, si el beneficiario de los dividendos es un residente de un tercer Estado que ha firmado un convenio de doble imposición con el Estado donde los dividendos son cobrados, también podrá, conforme a las disposiciones del artículo 21 del Modelo de Convenio, obtener la exención o el reembolso de la retención en la fuente de este último Estado.

36. El apartado 5 dispone, además, que las sociedades no residentes no sean sometidas a impuestos especiales sobre los beneficios no distribuidos.

37. Podría argumentarse que, cuando el país de residencia del contribuyente utiliza una legislación sobre transparencia fiscal internacional –*CFC*– u otras reglas con similares efectos para gravar los beneficios que no han sido distribuidos, está contraviniendo lo dispuesto en el apartado 5. Sin embargo, es necesario señalar que este último apartado únicamente contempla la imposición en el lugar de la fuente de las rentas y que, en consecuencia, no afecta a la imposición en el lugar de residencia del accionista, en virtud de esta clase de legislación o de estas reglas. Además, el apartado se refiere solamente a la imposición de la sociedad, y no del accionista.

38. Sin embargo, la aplicación de esta clase de legislación o de estas reglas puede dificultar la aplicación del artículo 23. Si las rentas se atribuyeran al contribuyente, cada elemento de renta debería someterse al régimen previsto en las disposiciones correspondientes del Convenio (beneficios empresariales, intereses, regalías). Si este importe se asimila a un dividendo presunto, es evidente que se tratará de rentas que se originan en la sociedad controlada y, por ello, con fuente en el país de dicha sociedad. Aun así no está nada claro si el citado importe sujeto a gravamen debe considerarse como un dividendo en el sentido del artículo 10 o como "otras rentas" en el sentido del artículo 21. Algunas de estas disposiciones o reglas tratan la suma sujeta a gravamen como un dividendo, con el resultado de que una exención prevista en un convenio tributario, por ejemplo el "privilegio de afiliación", también le será aplicable (verbigracia, en Alemania). Sin embargo, es dudoso que los convenios así lo exijan. Si el país de residencia considera que no es el caso, posiblemente se enfrentará a la acusación de que está impidiendo la aplicación normal del privilegio de afiliación al gravar el dividendo por anticipado (a título de "dividendo presunto").

39. Cuando la sociedad controlada distribuye efectivamente dividendos, las disposiciones de un convenio tributario relativas a los dividendos han de aplicarse normalmente ya que se trata de rentas que tienen el carácter de dividendos en el sentido del convenio. El país de la sociedad controlada puede, en consecuencia, someter el dividendo a una retención en la fuente. El país de residencia del accionista aplicará los métodos normales para evitar la doble imposición (otorgando un crédito fiscal o una

exención). Esto supone que el impuesto retenido en la fuente sobre el dividendo debería imputarse en el país de residencia del accionista aun cuando los beneficios distribuidos (los dividendos) se hayan gravado años atrás en aplicación de la legislación sobre transparencia fiscal internacional –CFC– o de otras reglas con efectos similares. Sin embargo, es dudoso que el convenio obligue, en este supuesto, a otorgar el crédito fiscal. Generalmente, el dividendo como tal está exento de imposición (dado que se habría gravado con anterioridad en aplicación de la legislación o reglas en cuestión), por lo que podría argumentarse que no existe fundamento para el reconocimiento de un crédito fiscal. Por otra parte, sería contrario a los fines del convenio que pudiera evitarse la deducción del impuesto extranjero simplemente anticipando el gravamen del dividendo mediante la adopción de normas que contrarrestan los abusos. El principio general, expuesto anteriormente, sugiere que debe concederse el crédito fiscal (crédito por impuestos pagados), aunque las modalidades puedan variar en función de los aspectos técnicos de este tipo de disposiciones o reglas y de las modalidades de imputación de impuestos extranjeros, así como de las circunstancias de cada caso particular (por ejemplo, el tiempo transcurrido desde el gravamen del "dividendo presunto"). En consecuencia, los contribuyentes que recurren a sistemas artificiales corren un riesgo frente al cual las autoridades fiscales no pueden concederles una protección íntegra.

III. Consecuencias de las particularidades de las legislaciones fiscales internas de determinados países

40. Algunas legislaciones tienden a evitar o a atenuar la doble imposición económica; es decir, la imposición simultánea, por un lado, de los beneficios a nivel de la sociedad y, por otro, de los dividendos a nivel del propio accionista. Para hacerlo existen diversos procedimientos:

- el impuesto sobre sociedades correspondiente a los beneficios distribuidos se percibe a una tasa inferior a la que corresponde a los beneficios no distribuidos;
- puede concederse una desgravación al computarse el impuesto personal del accionista;
- los dividendos son gravados por un solo impuesto, ya que los beneficios distribuidos no han sido gravados a nivel de la sociedad.

El Comité de Asuntos Fiscales ha examinado si las particularidades de las legislaciones fiscales de los países miembros justificarían la adopción de soluciones diferentes a las que se contemplan en el Modelo de Convenio.

A. *Dividendos distribuidos a personas físicas*

41. A diferencia de la noción de doble imposición jurídica, que generalmente tiene un sentido preciso, el concepto de doble imposición económica es más incierto. Algunos Estados no reconocen la validez de este último concepto y otros, más numerosos, no estiman necesario atenuar la doble imposición económica en el plano nacional (dividendos distribuidos por sociedades residentes a accionistas residentes). En consecuencia, como el concepto de doble imposición económica no quedaba suficientemente bien definido para ser el punto de partida del análisis, pareció oportuno estudiar el problema desde una óptica económica más amplia; es decir, en cuanto a los efectos que los diversos sistemas de

desgravación pueden ejercer sobre los movimientos internacionales de capitales. Desde esta perspectiva se creyó conveniente investigar particularmente las distorsiones y discriminaciones que pudieran resultar de los diversos sistemas nacionales, considerando también el aspecto presupuestario de los Estados y la eficacia del control fiscal, sin perder de vista la reciprocidad base de todo convenio. Con este criterio parece que no se puede hacer una total abstracción de la carga que representa el impuesto sobre sociedades.

1. *Estados con sistema clásico*

42. El Comité ha admitido que la doble imposición económica no debe ser evitada en el plano internacional cuando subsiste a nivel nacional. Estima, en consecuencia, que en las relaciones entre dos Estados con sistema clásico (es decir, que no mitigan la doble imposición económica) los niveles respectivos del impuesto de sociedades en vigor en los Estados contratantes no deben influir en la tasa de retención a efectuar sobre el dividendo en el Estado de la fuente (tasa máxima del 15 por 100 para la letra b) del apartado 2 del artículo 10). Por consiguiente, la solución recomendada en el Modelo de Convenio sigue siendo totalmente aplicable en el presente caso.

2. *Estados que aplican un doble tipo en el impuesto de sociedades*

43. Los Estados en cuestión perciben el impuesto sobre sociedades a tasas diferentes según el destino dado a los beneficios: la tasa alta se aplica a el beneficio no distribuido y la tasa inferior al beneficio distribuido.

44. Ninguno de estos Estados, en los convenios de doble imposición, ha obtenido, a la vista de la doble tasa de su impuesto sobre sociedades, el derecho a una retención de impuesto superior al 15 por 100 (véase la letra b) del apartado 2 del artículo 10) sobre los dividendos distribuidos por sus sociedades a un accionista, que es una persona física, residente del otro Estado.

45. El Comité ha analizado si los Estados que pertenecen a esta categoría podrían estar facultados para efectuar una retención superior al 15 por 100 sobre los dividendos distribuidos por sus sociedades a residentes de un Estado con sistema clásico (Estado A), entendiéndose que el porcentaje de retención que sobrepase el 15 por 100, y que se destine a compensar, a nivel de este accionista, los efectos de la tasa reducida del impuesto sobre las sociedades que grava los beneficios distribuidos de las sociedades del Estado B, no deberá deducirse del impuesto debido por el accionista en el Estado A del que es residente.

46. La mayor parte de los países miembros ha estimado que, en el Estado B, hay que considerar la carga fiscal media del impuesto sobre sociedades y que esta carga media debe ser considerada como la contrapartida de la que se percibe bajo la forma de un impuesto de tasa única a cargo de las sociedades residentes del Estado A. La percepción por el Estado B de una retención complementaria sin derecho a crédito en el Estado A crearía, además, una doble discriminación: por una parte, los dividendos distribuidos por una sociedad residente de B serían más fuertemente gravados en el caso de que fuesen distribuidos a residentes de A frente a residentes de B, y, por otra, el residente de A pagaría un impuesto personal más elevado sobre los dividendos procedentes de B que sobre los dividendos procedentes de A. En consecuencia, la idea de un “impuesto compensatorio” no la ha tomado en consideración el Comité.

 © OCDE

3. *Estados que otorgan una desgravación a nivel del accionista*

47. En estos Estados la sociedad está sujeta al impuesto por el conjunto de sus beneficios, distribuidos o no, y los dividendos están sujetos a impuesto cuando están en manos del accionista residente (persona física), pero este último tiene derecho a una desgravación, normalmente en la forma de un crédito por impuestos pagados, contra su impuesto personal, basándose en que –normalmente al menos– el dividendo ha estado sujeto al impuesto de sociedades como beneficio societario.

48. El derecho interno de estos Estados no prevé la extensión de la desgravación en el plano internacional. La desgravación se reserva a sus residentes y sólo en relación con dividendos de fuente nacional. Sin embargo, como se indica posteriormente, determinados Estados han extendido en algunos convenios el beneficio del crédito fiscal, previsto en su legislación nacional, a los residentes del otro Estado contratante.

49. En varios Estados que otorgan una desgravación a nivel del accionista, el accionista residente recibe un crédito en consideración al hecho de que los beneficios, con cargo a los cuales se pagan los dividendos, han sido ya gravados a nivel de la sociedad. El accionista residente es gravado sobre el dividendo incrementado por el crédito por impuestos pagados; este crédito es compensado contra el tributo debido y puede, eventualmente, dar lugar a un reembolso. En algunos convenios de doble imposición determinados Estados que aplican este sistema han acordado extender el crédito fiscal a accionistas que son residentes del otro Estado contratante. Aunque la mayor parte de los Estados que han acordado la extensión del crédito a no residentes lo han hecho sobre una base de reciprocidad, algunos países han suscrito convenios en los que han extendido unilateralmente los beneficios del crédito a residentes del otro Estado contratante.

50. Algunos Estados, que también otorgan una desgravación a nivel del accionista, argumentan que, en sus sistemas, el impuesto sobre sociedades constituye íntegramente un auténtico impuesto sobre sociedades en el sentido de que es percibido e ingresado en el Tesoro según las circunstancias específicas de la sociedad y sin consideración alguna a la persona y residencia del accionista. El crédito fiscal concedido al accionista se considera como una deducción a tanto alzado de la carga fiscal personal de este y no constituye, de modo alguno, una revisión del impuesto sobre sociedades. En consecuencia, no hay reembolso si el crédito fiscal es superior al importe del impuesto personal.

51. El Comité no ha podido llegar a un acuerdo general en cuanto a determinar si los sistemas de los Estados a los que se hace referencia en el párrafo 50 anterior presentan una diferencia fundamental que pueda justificar soluciones diferentes en el plano internacional.

52. Determinados países miembros mantuvieron el parecer de que no había diferencia fundamental. Por ello se podría concluir que los Estados a los que se refiere el párrafo 50 anterior deberían extender el beneficio del crédito fiscal a los accionistas no residentes, al menos sobre una base de reciprocidad, de la misma manera que lo hacen algunos de los países a los que se refiere el párrafo 49 anterior. Esta solución pretende asegurar la neutralidad en cuanto a los dividendos distribuidos por las sociedades de estos países, otorgando un mismo trato a los accionistas residentes y a los accionistas no residentes. Por otro lado, para los accionistas residentes de un Estado contratante (en particular, un Estado

con sistema clásico) constituiría un estímulo invertir en un Estado que otorga desgravación a nivel del accionista, puesto que los residentes del primer Estado se beneficiarían de un crédito fiscal (de hecho, un reembolso del impuesto sobre sociedades) por los dividendos procedentes del otro Estado, en tanto que no se beneficiarían de él por los dividendos obtenidos en su propio país. Sin embargo, estas consecuencias son similares a las que se producirían entre un Estado que aplicase una doble tasa de impuesto sobre sociedades y un Estado con sistema clásico, o entre dos Estados con sistema clásico de los que uno gravase a las sociedades a una tasa menos elevada que el otro (párrafos 42 y 43 a 46 anteriores).

53. Por otra parte, muchos países miembros observaron que, si se pretende determinar la verdadera naturaleza de la desgravación fiscal acordada en los sistemas fiscales de los Estados a que se refiere el párrafo 50 anterior, se comprueba que existe simplemente una disminución del impuesto sobre la renta del accionista, dado que normalmente el dividendo por él percibido ha soportado ya el impuesto sobre sociedades. El crédito fiscal, al ser a tanto alzado, no se determina exactamente en función de la fracción de impuesto sobre sociedades correspondiente a los beneficios utilizados para el pago del dividendo. No hay reembolso si el crédito fiscal excede del importe del impuesto personal sobre la renta.

54. Puesto que la desgravación no constituye por sí misma un reembolso del impuesto sobre sociedades, sino una reducción del impuesto sobre la renta de las personas físicas, no se tiene en cuenta la extensión de su beneficio a los accionistas no residentes que no están sujetos al citado impuesto en los países en cuestión. Por el contrario, merece ser estudiada la cuestión de determinar si los Estados que otorgan una desgravación a nivel del accionista deberían concederla respecto del impuesto que sus residentes deben satisfacer por los dividendos de origen extranjero. A este respecto, es preciso señalar que la respuesta es afirmativa desde el punto de vista de la neutralidad en cuanto al origen de los dividendos; en caso contrario, los residentes de estos Estados se verían incitados a adquirir acciones en su propio país antes que en el extranjero. Pero tal extensión del crédito fiscal sería contraria al principio de la reciprocidad: el Estado considerado no sólo consentiría así un sacrificio presupuestario unilateral (imputación del crédito fiscal, además de la retención en la fuente efectuada en el otro Estado), sino que además lo haría sin compensación en el plano económico pues no estimularía a los residentes del otro Estado a adquirir acciones en su propio territorio.

55. Para hacer frente a estas objeciones podría imaginarse, entre otras posibilidades, que el Estado de la fuente, que ha percibido el impuesto de sociedades sobre los dividendos distribuidos por las sociedades residentes, tome a su cargo, a través de una transferencia de fondos en beneficio del Estado que otorga una desgravación a nivel del accionista, la imputación del crédito fiscal que concedería este último Estado. Pero como tales transferencias apenas gozan del favor de los Estados, se podría realizar de una manera más simple a través de un arreglo "híbrido", por el cual el Estado de la fuente renunciaría a toda retención en la fuente sobre los dividendos distribuidos a los residentes del otro Estado, y este último imputaría entonces sobre su propio impuesto, no ya la retención en la fuente del 15 por 100 (suprimida en el Estado de la fuente), sino un crédito fiscal análogo a aquel que concede por los dividendos de fuente nacional.

56. Considerado todo lo anterior, el problema sólo se resolverá adecuadamente a nivel de las negociaciones bilaterales, donde se está mejor situado para apreciar la importancia

de los respectivos sacrificios y de las ventajas que el Convenio implica para cada Estado contratante.

57. [Suprimido el 31 de marzo de 1994]

58. [Suprimido el 31 de marzo de 1994]

B. *Dividendos distribuidos a sociedades*

59. Lo anteriormente dicho para los dividendos abonados a personas físicas es, en general, aplicable a los dividendos pagados a sociedades que tengan la titularidad de menos del 25 por 100 del capital de la sociedad que abona los dividendos. El tratamiento de los dividendos abonados a instituciones de inversión colectiva plantea conflictos específicos que se abordan en los párrafos 6.8 a 6.34 de los Comentarios al artículo 1.

60. Para los dividendos pagados a sociedades que posean la titularidad de al menos el 25 por 100 del capital de la sociedad que paga los dividendos, el Comité ha examinado las incidencias que los sistemas especiales de imposición de sociedades citados en los párrafos 42 y siguientes tienen en el régimen fiscal aplicable a los dividendos abonados por la subsidiaria.

61. Se expresaron diversas opiniones a lo largo de la discusión. Las divergencias surgieron incluso cuando la discusión se limitó al examen de la imposición de las sociedades filiales y de las sociedades matrices. Estas diferencias se acentúan aún más si se tienen en cuenta consideraciones más generales y se incluye también en el examen la imposición de los accionistas de la sociedad matriz.

62. En sus convenios bilaterales, los Estados han adoptado diferentes soluciones que han venido determinadas por los objetivos económicos y las particularidades de la situación jurídica de estos Estados, por las incidencias presupuestarias y por otra serie de factores. No se ha llegado, por tanto, a la formulación de principios de aceptación general. Sin embargo, el Comité ha examinado la situación de los sistemas más usuales de imposición de sociedades.

1. *Sistema clásico en el Estado de la filial (párrafo 42 anterior)*

63. Las disposiciones del Convenio han sido elaboradas para ser aplicadas al supuesto de que el Estado donde resida la sociedad distribuidora tenga un sistema de imposición de sociedades del tipo clásico; es decir, un sistema en el cual los beneficios distribuidos no tienen ningún beneficio fiscal, al nivel de la sociedad o del accionista (salvo para evitar la imposición en cascada de los dividendos intersocietarios).

2. *Sistema de doble tipo del impuesto de sociedades en el Estado de la filial (párrafos 43 al 46 anteriores)*

64. Los Estados de este tipo perciben el impuesto de sociedades sobre los beneficios distribuidos a una tasa inferior a la que se aplica a los beneficios destinados a reservas, de donde resulta una carga fiscal menos elevada para los beneficios distribuidos por una subsidiaria a su sociedad matriz. Teniendo en cuenta esta situación, la mayoría de estos Estados ha conseguido en sus convenios mantener la tasa impositiva en la fuente al 10 ó 15 por 100, e incluso en ciertos casos a más del 15 por 100. No ha sido posible llegar, en el seno

del Comité, a un punto de vista común sobre este tema, el cual deberá solucionarse mediante negociaciones bilaterales.

3. *Sistema de imputación en el Estado de la filial (párrafos 47 y siguientes)*

65. En estos Estados la sociedad está sometida al impuesto por el total de sus beneficios, se distribuyan o no; el accionista residente del Estado, del que la sociedad distribuidora es también residente, está sujeto al impuesto por los dividendos que le han sido distribuidos, pero disfruta de un crédito fiscal por el hecho de que los beneficios distribuidos han sido gravados a nivel de la sociedad.

66. El tema que se ha de considerar es si los Estados de este tipo deberían transferir el beneficio del crédito fiscal a los accionistas de las sociedades matrices residentes de otro Estado, o incluso reconocer directamente el crédito fiscal a estas sociedades matrices. No ha sido posible llegar, en el seno del Comité, a una unidad de criterios en esta cuestión, la cual deberá solucionarse mediante negociaciones bilaterales.

67. Si en tal sistema los beneficios, sean o no distribuidos, se gravan a la misma tasa, el sistema en cuestión no se distingue, a nivel de la sociedad distribuidora, del sistema clásico. En consecuencia, el Estado del que la sociedad filial es residente debe limitar su retención en la fuente a la tasa prevista en la letra a) del apartado 2.

IV. Distribuciones procedentes de fideicomisos de inversiones inmobiliarias (FII) –*Real Estate Investment Trusts*–

67.1 En muchos Estados, una gran parte de las inversiones en carteras de bienes inmuebles se realiza a través de los fideicomisos de inversiones inmobiliarias (FII). Un FII puede describirse sin demasiada precisión como una sociedad, fideicomiso o acuerdo contractual o fiduciario con pluralidad de propietarios o partícipes, que obtiene sus rentas fundamentalmente de la inversión a largo plazo en bienes inmuebles, de la que distribuye anualmente la mayor parte, y que no paga impuesto sobre la renta por razón de esas rentas así distribuidas relacionadas con los bienes inmuebles. El hecho de que este instrumento FII no pague impuesto alguno sobre esas rentas es el resultado de la normativa tributaria que establece un único nivel de imposición que corresponde al de los inversores en el FII.

67.2 La importancia y la globalización de las inversiones en los FII y a través de ellos han llevado al Comité de Asuntos Fiscales a examinar las implicaciones de dichas inversiones sobre los convenios. Los resultados de este trabajo se recogen en el Informe titulado "*Tax Treaty Issues Related to REITs*" (*Cuestiones tributarias relacionadas con los Fideicomisos de Inversiones Inmobiliarias*)[1].

67.3 Una cuestión debatida en el Informe es el tratamiento tributario de las distribuciones transfronterizas efectuadas por los FII. En el caso de un pequeño inversor en un FII, este no tiene ni control sobre los bienes inmuebles adquiridos por el FII ni relación con el bien. No obstante el hecho de que el FII no pague impuestos respecto de sus rentas distribuidas, puede ser adecuado considerar que dicho inversor no ha invertido en bienes inmuebles, sino que simplemente ha invertido en una sociedad, por lo que debe ser tratado

[1] OCDE, París, 2009. Reproducido en el volumen II de la versión del Modelo editada en hojas cambiables, en la página R(23)1.

como perceptor de un dividendo de una cartera de inversiones. Al considerarlo de este modo se estaría atendiendo a la composición mixta de las inversiones del FII, que combina acciones y obligaciones. Por el contrario, un gran inversor en un FII tendría un interés más concreto en el bien inmueble adquirido por el FII; para ese inversor, la inversión en el FII puede verse como sustitutiva de la inversión en el bien subyacente al FII. En tal situación no parece adecuado restringir la tributación en fuente de la distribución efectuada por el FII, dado que el FII, por sí mismo, no pagaría impuestos sobre sus rentas.

67.4 Los Estados que deseen obtener este resultado pueden acordar bilateralmente la sustitución del apartado 2 del artículo por el siguiente:

> "2. Sin embargo, dichos dividendos pueden someterse también a imposición en el Estado contratante en que resida la sociedad que paga los dividendos y según la legislación de ese Estado; pero, si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado contratante (distinto del beneficiario efectivo de los dividendos pagados por un fideicomiso de inversión inmobiliaria (FII) en el que dicha persona posea, directa o indirectamente, una participación en el capital de la sociedad que constituya al menos el 10 por ciento del valor de todo el capital invertido), el impuesto así exigido no podrá exceder del:
>
> *a)* 5 por 100 del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad (excluidas las sociedades de personas –*partnerships*–) que posea directamente al menos el 25 por 100 del capital de la sociedad que paga los dividendos (excluidas la sociedades pagadoras constituidas como FII);
>
> *b)* 15 por 100 del importe bruto de los dividendos en todos los demás casos."

Conforme a esta disposición, un gran inversor en un FII es un inversor que posee, directa o indirectamente, un capital que representa al menos el 10 por ciento del valor de todo el capital del FII. Naturalmente, los Estados pueden acordar bilateralmente utilizar un umbral distinto. Asimismo, la disposición se aplica a todas las distribuciones efectuadas por un FII; sin embargo, en el caso de distribuciones de ganancias de capital, la legislación interna de algunos países establece distintos umbrales para diferenciar entre un gran inversor y un pequeño inversor que pueda acogerse a la tasa impositiva aplicable a los dividendos de inversiones en cartera. Estos países podrán modificar la disposición a fin de conservar tal distinción en sus convenios. Finalmente, dado que resultaría inadecuado restringir la tributación en la fuente en las distribuciones efectuadas por los FII a los grandes inversores, la redacción del subapartado a) excluye de su ámbito de aplicación a los dividendos pagados por un FII. Por consiguiente, este subapartado no podría aplicarse nunca a tales dividendos, aún cuando una sociedad que no poseyera capital constitutivo del 10 por ciento o más del valor del capital total de un FII poseyera al menos el 25 por ciento de su capital, calculado conforme al párrafo 15 anterior. Por tanto, el Estado de la fuente podría someter a imposición tales distribuciones realizadas a grandes inversores, con independencia de las restricciones impuestas por los subapartados a) y b).

67.5 Sin embargo, cuando el FII constituido en uno de los Estados contratantes no pueda considerarse una sociedad residente del mismo, será necesario modificar la disposición a fin de garantizar su aplicación a las distribuciones efectuadas por tal FII.

67.6 Por ejemplo, si el FII es una sociedad que no puede considerarse residente del Estado, los apartados 1 y 2 del artículo tendrán que modificarse como sigue a fin de lograr ese resultado:

> "1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante, o por un FII constituido conforme a su legislación interna, a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
>
> 2. Sin embargo, dichos dividendos pueden someterse también a imposición en el Estado contratante en que resida la sociedad que paga los dividendos y según la legislación de ese Estado o, en el caso de un FII, según la legislación en virtud de la que se haya constituido; pero, si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado contratante (distinto del beneficiario efectivo de los dividendos pagados por una sociedad que constituya un fideicomiso de inversión inmobiliaria (FII) en el que dicha persona posea, directa o indirectamente, una participación en el capital de la sociedad que constituya al menos el 10 por ciento del valor de todo el capital invertido), el impuesto así exigido no podrá exceder del:
>
> a) 5 por 100 del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad (excluidas las sociedades de personas –*partnerships*–) que posea directamente al menos el 25 por 100 del capital de la sociedad que paga los dividendos (excluidas las sociedades pagadoras constituidas como un FII);
>
> b) 15 por 100 del importe bruto de los dividendos en todos los demás casos."

67.7 De forma similar, para poder obtener ese mismo resultado cuando el FII está estructurado en forma de fideicomiso o de acuerdo contractual o fiduciario, y no pueda considerársele como una sociedad, los Estados pueden acordar bilateralmente la inclusión en la versión alternativa al apartado 2, expuesta en el párrafo 67.4 anterior, de una disposición adicional redactada siguiendo la siguiente propuesta:

> "A los efectos del presente Convenio, cuando un FII constituido de conformidad con la legislación de un Estado contratante distribuya rentas a un residente del otro Estado contratante y este sea el beneficiario efectivo de la distribución, tal distribución de renta se tratará como un dividendo pagado por una sociedad residente del Estado mencionado en primer lugar".

En virtud de esta disposición adicional, la distribución en cuestión recibiría el tratamiento reservado a los dividendos y no, por tanto, el correspondiente a otros tipos de renta (por ej. rentas procedentes de bienes inmuebles o ganancias de capital) a los efectos de la aplicación del artículo 10 y los restantes artículos del Convenio. No obstante, es obvio que tal disposición no modifica la caracterización de la distribución de dividendos a los efectos de la legislación nacional, de modo que el tratamiento otorgado por esta no se vería afectado salvo por lo que respecta a la aplicación de las limitaciones impuestas por las disposiciones pertinentes del Convenio.

Observaciones a los Comentarios

68. *Canadá* y el *Reino Unido* no se adhieren al párrafo 24 anterior. Bajo sus leyes, ciertos intereses son considerados como distribuciones de beneficios y por ello se incluyen en la definición de dividendos.

68.1 *Bélgica* no puede compartir los puntos de vista expresados en el párrafo 37 de los Comentarios. Bélgica considera que el apartado 5 del artículo 10 es una aplicación particular de un principio general en el que se basan diversas disposiciones del Modelo (apartado 7 del artículo 5, apartado 1 del artículo 7, artículo 9, apartados 1 y 5 del artículo 10) y que radica en prohibir que un Estado contratante, excepto en circunstancias excepcionales previstas en el Modelo, grave con un impuesto sobre la renta los beneficios distribuidos o no de una empresa que resida en el otro Estado contratante. Este apartado, que trata de la imposición allí donde la renta se genera, confirma esta prohibición general y prevé que se aplique incluso a los beneficios no distribuidos de una entidad residente en el otro Estado contratante y generados en el primer Estado o Estado de la fuente. El apartado 5 prohíbe la imposición de los beneficios no distribuidos de la sociedad extranjera incluso cuando el Estado donde se generan los grava al nivel de accionista residente. El hecho de que un Estado contratante grave a uno de sus residentes por unos beneficios cuyo beneficiario efectivo es residente del otro Estado, no puede modificar ni la naturaleza de estos beneficios, ni su beneficiario, ni, por consiguiente, el reparto de los poderes de gravar dichos beneficios.

68.2 En relación con el párrafo 37, *Irlanda* recuerda la observación que formuló en el párrafo 27.5 de los Comentarios al artículo 1.

Reservas al artículo

Apartado 2

69. [Suprimido el 22 de julio de 2010]

70. [Suprimido el 29 de abril de 2000]

71. [Suprimido el 29 de abril de 2000]

72. *Estados Unidos* se reserva el derecho a negar a los accionistas de entidades transparentes, tales como las sociedades de inversión reglamentadas y fideicomisos de inversiones inmobiliarias –*Real Estate Investment Trusts*–, la tasa correspondiente a los dividendos procedentes de inversiones directas, aun cuando les corresponda por el porcentaje de su participación.

73. [Suprimido el 22 de julio de 2010]

74. A la vista de este particular régimen impositivo, *Chile* se reserva su libertad de acción en lo que respecta a las disposiciones del Convenio relacionadas con el porcentaje y método de distribución de los beneficios por las sociedades.

75. *México*, *Portugal* y *Turquía* formulan una reserva sobre las tasas impositivas previstas en el apartado 2.

76. [Suprimido el 22 de julio de 2010]

77. *Polonia* reserva su posición sobre el porcentaje mínimo de participación (25 por ciento) y sobre las tasas impositivas (5 por ciento y 15 por ciento).

Apartado 3

78. *Bélgica* se reserva el derecho a completar la definición de los dividendos del apartado 3, de manera que su legislación nacional incluya expresamente las rentas – incluso las abonadas en forma de intereses– sujetas al mismo régimen tributario que las rentas de las acciones.

79. *Dinamarca* se reserva el derecho a considerar, en ciertos casos, como dividendos las cantidades obtenidas de la venta de acciones.

80. *Francia* y *México* se reservan el derecho a extender la definición de dividendo en el apartado 3, de manera que abarque todas las rentas sujetas al régimen tributario de las distribuciones.

81. *Alemania* y *Canadá* se reservan el derecho a ampliar la definición de dividendos del apartado 3, con el fin de incluir ciertos pagos de intereses considerados como distribuciones de dividendos en su legislación nacional.

81.1 *Portugal* se reserva el derecho a ampliar la definición de dividendos del apartado 3, con el fin de incluir ciertos pagos, efectuados bajo acuerdos de participación en los beneficios, que se consideran como distribuciones de dividendos en su legislación nacional.

81.2 *Chile* y *Luxemburgo* se reservan el derecho a ampliar la definición de dividendos en el apartado 3 para incluir ciertos pagos tratados como reparto de dividendos en sus legislaciones nacionales.

82. [Suprimido el 22 de julio de 2010].

Apartado 5

83. *Canadá* y *Estados Unidos* se reservan el derecho a gravar con su impuesto sobre sucursales las rentas de una sociedad atribuibles a un establecimiento permanente situado en sus territorios. Asimismo, Canadá se reserva el derecho de gravar con el citado impuesto los beneficios atribuibles a la enajenación de propiedad inmobiliaria situada en Canadá realizada por una sociedad dedicada al negocio inmobiliario.

84. [Suprimido el 21 de septiembre de 1995]

85. *Turquía* se reserva el derecho a gravar, según las modalidades previstas en el apartado 2 del artículo, la parte restante (después de aplicar el impuesto conforme a las disposiciones del artículo 7) de los beneficios de una sociedad del otro Estado contratante que efectúe operaciones empresariales a través de un establecimiento permanente situado en Turquía.

86. [Suprimido el 29 de abril de 2000].

 © OCDE

COMENTARIOS AL ARTÍCULO 11
RELATIVO A LA IMPOSICIÓN DE LOS INTERESES

I. Observaciones preliminares

1. En su acepción general, el término "intereses" designa las rentas de las cantidades prestadas que deben incluirse en la categoría de "rentas de los capitales mobiliarios". A diferencia de lo que sucede en materia de dividendos, los intereses no soportan la doble imposición económica; es decir, no tributan al mismo tiempo en manos del deudor y del acreedor. Salvo que se pacte lo contrario, el pago del impuesto que grava los intereses corresponde al beneficiario de los mismos. Si el deudor se compromete a veces a tomar a su cargo el pago del impuesto exigido en la fuente sobre los intereses, es lo mismo que si aceptase pagar a su acreedor un suplemento de interés equivalente a dicho impuesto.

2. Lo mismo que en materia de dividendos, el impuesto correspondiente a los intereses de bonos, de obligaciones o de préstamos se exige normalmente por retención en el momento de su pago. Este procedimiento se emplea de ordinario por razones de orden práctico, pudiendo considerarse el pago en la fuente como un pago a cuenta del impuesto al que está sujeto el beneficiario por la totalidad de sus rentas o beneficios. Si este reside en el país que efectúa la retención en la fuente, las disposiciones internas prevén medidas para evitar la doble imposición que se produce en su perjuicio. Pero el problema es distinto cuando es residente de otro país: entonces está expuesto a soportar dos veces el impuesto correspondiente a los intereses percibidos, una en beneficio del Estado de la fuente y otra en el del Estado de residencia. Es evidente que esta duplicidad de carga fiscal tiende a reducir considerablemente la renta de los fondos prestados y a perjudicar, por el mismo motivo, el movimiento de capitales y el desarrollo de las inversiones internacionales.

3. Una fórmula que reservase la imposición exclusiva de los intereses, ya sea al Estado de residencia del beneficiario, ya sea al Estado de la fuente, no podría garantizar su aprobación general. En consecuencia, se adopta una solución de compromiso. Esta prevé que los intereses se sometan a imposición en el Estado de residencia, pero deja al Estado de la fuente el derecho a gravarlos si su legislación se lo permite; tratándose de una facultad, el Estado de la fuente puede renunciar a toda exacción fiscal sobre los intereses pagados a no residentes. Si utiliza su derecho a establecer un impuesto, el ejercicio de este derecho comporta, sin embargo, una limitación resultante de la fijación de un techo que su imposición no puede sobrepasar; pero es evidente que los Estados contratantes pueden acordar una imposición aún más reducida en el Estado de la fuente. El sacrificio, que este último Estado consentirá en tales condiciones, se compensará con la desgravación que el Estado de residencia concederá para tener en cuenta el impuesto percibido en el Estado de la fuente (véase el artículo 23 A o el 23 B).

4. En lo que respecta a la imposición del deudor, algunos países sólo permiten la deducción de los intereses pagados si su perceptor reside en el mismo Estado o está sujeto a imposición en esa jurisdicción. No la admiten en caso contrario. En el apartado 4 del artículo 24 se trata la cuestión de dilucidar si la deducción referida debe acordarse igualmente en el supuesto de que los intereses sean pagados por un residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado.

II. Comentarios a las disposiciones del artículo

Apartado 1

5. El apartado 1 formula el principio de que los intereses procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en este último Estado. Al proceder de este modo no establece un derecho exclusivo de gravamen en favor del Estado de residencia. El término "pagados" reviste un sentido muy amplio ya que el concepto de pago significa ejecutar la obligación de poner los fondos a disposición del acreedor en la forma prevista por el contrato o por los usos.

6. El artículo trata sólo de los intereses procedentes de un Estado contratante y abonados a un residente del otro Estado contratante. Sus disposiciones no se aplican, pues, a los intereses procedentes de un tercer Estado ni a los intereses procedentes de un Estado contratante que sean atribuibles a un establecimiento permanente que una empresa del citado Estado posea en el otro Estado contratante (para un examen de estos dos supuestos, véanse los párrafos 4 a 6 de los Comentarios al artículo 21).

Apartado 2

7. El apartado 2 reserva algún derecho a gravar los intereses al Estado de donde proceden; pero limita el ejercicio de este derecho fijando un límite máximo a la imposición que no puede sobrepasar el 10 por ciento. Esta tasa parece constituir un máximo razonable si se considera que el Estado de la fuente puede ya gravar los beneficios o rentas producidas en su territorio por las inversiones financiadas con ayuda de los capitales tomados en préstamo. Los Estados contratantes pueden acordar, vía negociaciones bilaterales, una tasa impositiva inferior o incluso la imposición exclusiva en el Estado de residencia del beneficiario de los intereses de toda categoría de interés o, según se explica a continuación, de determinadas categorías de interés.

7.1 En determinados casos, el enfoque adoptado en el apartado 2, de permitir la tributación en la fuente de los pagos por intereses, puede significar un obstáculo para el comercio internacional o puede considerarse inadecuado por otros motivos. Por ejemplo, cuando el beneficiario tiene que acudir al crédito para financiar la operación que produce los intereses, no se realizará más que un beneficio muy inferior al importe nominal cobrado; si los intereses deudores y acreedores se equilibran, no habrá beneficio en absoluto o incluso una pérdida. El problema, en este supuesto, no puede solucionarse por el Estado de residencia, puesto que este no percibirá nada o casi nada al gravar al beneficiario sobre el beneficio neto derivado de la operación. El problema surge porque el impuesto en el Estado de la fuente se exige sobre el importe bruto de los intereses, con independencia de los gastos incurridos en la obtención de ese interés. Con el fin de evitar el inconveniente señalado, el acreedor tenderá, en la práctica, a desplazar al deudor la carga impositiva establecida por el Estado de la fuente sobre los intereses y, por consiguiente, a aumentar la tasa de interés cargada al deudor, para quien la carga financiera se encontraría entonces agravada en una cuantía correspondiente al impuesto pagadero en el Estado de la fuente.

7.2 Los Estados contratantes podrían desear añadir un apartado adicional para regular la tributación exclusiva de determinados intereses en el Estado de residencia del beneficiario efectivo. El inciso general de ese apartado, al que seguirían los subapartados

que describen los distintos intereses sometidos a esa tributación (véase más adelante) bien podría redactarse como lo siguiente.

> «3. No obstante las disposiciones del apartado 2, los intereses mencionados en el apartado 1 sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante del que su perceptor sea residente, si el beneficiario efectivo de los intereses es un residente de ese Estado y:
>
> *a) [descripción de la oportuna categoría de intereses]...»*

7.3 A continuación se enumeran algunas categorías de interés que los Estados contratantes podrían querer tomar en cuenta a los efectos del párrafo anterior.

Interés pagado a un Estado o sus subdivisiones políticas y a los Bancos centrales

7.4 Algunos Estados se abstienen de gravar la renta obtenida por otros Estados y por algunas de sus entidades públicas (por ejemplo un banco central constituido como entidad independiente), al menos en la medida en que esa renta se obtenga de actividades de naturaleza pública. Algunos Estados pueden otorgar esa exención en virtud de su interpretación del principio de inmunidad soberana (véanse los párrafos 6.38 y 6.39 de los Comentarios al artículo 1), otros pueden hacerlo siguiendo las disposiciones de su normativa interna. Muchos Estados desean confirmar o aclarar el alcance de esas exenciones con relación a los intereses o conceder la exención en los casos en los que no pueda optarse a ella de otro modo en sus convenios bilaterales. Los Estados que deseen proceder de esa manera podrían acordar la inclusión de la siguiente categoría de intereses en un apartado que establezca la exención de ciertos intereses en el Estado de la fuente:

> *«a) es ese Estado o el Banco Central, una subdivisión política o una entidad local de aquel;»*

Interés pagado por un Estado o sus subdivisiones políticas

7.5 Cuando el pagador de los intereses resulta ser el propio Estado, una subdivisión política de este o una entidad de Derecho Público, el resultado final podría ser que el impuesto exigido en la fuente podría ser soportado de hecho por ese Estado si el prestamista incrementara la tasa de interés para resarcirse del impuesto en la fuente. En ese caso, cualquier beneficio para el Estado que somete el interés a un gravamen en la fuente será compensado por el incremento en su coste de financiamiento. Por ese motivo, muchos Estados establecen que ese interés estará exento de tributación en la fuente. Los Estados que deseen proceder de esa manera podrían acordar la inclusión de la siguiente categoría de intereses en un apartado que establezca la exención de ciertos intereses en el Estado de la fuente:

> *«b) si el interés fuera satisfecho por el Estado en el que se origina ese interés, o por una subdivisión política o entidad local del mismo, o una entidad de Derecho Público;»*

En esta disposición propuesta, la expresión “entidad de Derecho Público” hace referencia a cualquier Institución del sector público. Algunos Estados preferirán las expresiones de “Agencia u Organismo” o “persona de derecho público” para referirse a esas instituciones.

Interés derivado de programas de financiación de las exportaciones

7.6 Muchos Estados, con el fin de promover el comercio internacional, han establecido programas de fomento de la exportación o agencias dedicadas a conceder préstamos directamente o a asegurar o garantizar préstamos concedidos por prestamistas comerciales. Dado que este tipo de financiación se asienta sobre fondos públicos, algunos Estados establecen bilateralmente que el interés derivado de préstamos acogidos a estos programas debe quedar exento de tributación en la fuente. Los Estados que deseen proceder de esa manera podrían acordar la inclusión de la siguiente categoría de intereses en un apartado que establezca la exención de ciertos intereses en el Estado de la fuente:

«c) Si el interés se pagara respecto de un préstamo, una deuda o un crédito que se deba a o haya sido concedido, garantizado o asegurado por ese Estado, o subdivisión política o entidad local, o por una agencia de financiación de exportaciones del mismo;»

Interés pagado a instituciones financieras

7.7 El problema descrito en el párrafo 7.1, que esencialmente nace del hecho que la tributación en la fuente se exige habitualmente sobre el importe bruto del interés y por consiguiente hace caso omiso del verdadero montante de la renta obtenida en la operación que origina el interés, cobra especial importancia en el caso de instituciones financieras. Por ejemplo, un banco por lo general financia el préstamo que concede con fondos que le han sido prestados y, en particular, por fondos tomados en forma de depósito. Desde el momento en que el Estado de la fuente, al determinar el volumen de impuesto a pagar sobre los intereses, pasara por alto el coste de los recursos para el banco, el monto del impuesto podría dar al traste con la operación, salvo que el monto de ese impuesto sea soportado por el deudor. Por esta razón, muchos Estados establecen que el interés satisfecho a una institución financiera, tal que un banco, estará exento de cualquier gravamen en la fuente. Los Estados que deseen proceder de esa manera podrían acordar la inclusión de la siguiente categoría de intereses en un apartado que establezca la exención de ciertos intereses en el Estado de la fuente:

«d) es una institución financiera;»

Interés en las ventas a crédito

7.8 Los inconvenientes descritos en el párrafo 7.1 también surgen frecuentemente en el caso de ventas a crédito de bienes de equipo y de otras ventas comerciales a crédito. En estos casos el proveedor se limita frecuentemente a repercutir sobre el comprador, sin ninguna carga adicional, el precio del crédito que ha obtenido él mismo de un banco o de una entidad de financiación de exportaciones. En estos supuestos, el interés es más un elemento del precio de venta que la renta de una colocación de capital. De hecho, en muchos casos, el interés incorporado en los distintos vencimientos de pago será difícilmente deslindable del precio de venta propiamente dicho. Por este motivo, los Estados podrían acordar la inclusión del interés proveniente de estas ventas a crédito en un apartado que establezca la exención de ciertos intereses en el Estado de la fuente, lo que podría lograrse por medio del siguiente subapartado:

«e) si el interés fuera satisfecho en relación con cualquier forma de endeudamiento que surgiera como consecuencia de la venta a crédito de cualquier equipo, mercancía o servicios;»

7.9 Las ventas a crédito contempladas en esta disposición sugerida anteriormente comprenden no solamente las ventas de un equipo completo, sino también de aquellas que recaen sobre componentes aislados destinados a formar parte de un equipo. Las ventas financiadas a través de una línea de crédito concedida por un vendedor a un cliente constituyen igualmente ventas a crédito a los efectos de esta disposición. Además, es indiferente que el interés se estipule separadamente en adición al precio o que esté comprendido desde el principio en el precio a pagar en plazos escalonados.

Interés satisfecho a determinadas entidades exentas (por ejemplo, fondos de pensiones)

7.10 De acuerdo con las leyes internas de muchos Estados, los fondos de pensiones y entidades similares quedan exentos con carácter general de impuestos sobre los réditos derivados de sus inversiones. Con el fin de que estas entidades puedan conseguir un tratamiento neutral de sus inversiones nacionales y extranjeras, algunos Estados prevén, de forma bilateral, que las rentas obtenidas por una de estas entidades residente del otro Estado, incluyendo los intereses, queden también exentas de tributación en la fuente. Los Estados que deseen proceder de este modo podrían convenir bilateralmente una disposición redactada sobre la base de la disposición que se halla en el párrafo 69 de los comentarios al artículo 18.

7.11 Si los Estados contratantes no desearan dejar totalmente exentas todas o alguna de las categorías de interés mencionadas previamente, sí que podrían querer aplicar a las mismas una tasa impositiva inferior a la establecida en el apartado 2 (esta alternativa no parece sin embargo la más práctica en el caso del interés pagado por el Estado mismo, o sus subdivisiones políticas o entidades de Derecho Público). En este caso, el apartado 2 podría redactarse como sigue:

«2. Sin embargo, dichos intereses pueden someterse también a imposición en el Estado contratante del que procedan y según la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los intereses es un residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder:

a) [tasa impositiva inferior] por ciento del importe bruto de los intereses pagados [descripción de la categoría de intereses en cuestión] ...

b) del 10 por 100 del importe bruto de los intereses en todos los demás casos.

Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán de mutuo acuerdo las modalidades de aplicación de estos límites.»

Si los Estados contratantes estuvieran de acuerdo en dejar exentas algunas de las categorías de interés citadas, esta disposición alternativa vendría seguida de un apartado 3 según lo indicado en el párrafo 7.2 anterior.

7.12 Los Estados contratantes pueden añadir a las categorías de intereses enumeradas en los párrafos anteriores otras clases de intereses sobre los que la percepción de un impuesto en el Estado de la fuente podría parecer contraindicada.

8. Conviene llamar la atención sobre el caso de que el beneficiario efectivo de los intereses procedentes de un Estado contratante sea una sociedad residente del otro Estado contratante con las siguientes características: su capital pertenece, en todo o en parte, a accionistas no residentes de este último Estado; habitualmente no distribuye sus beneficios en forma de dividendos y goza de un régimen fiscal preferencial (sociedad privada de inversión, sociedad controlada). Puede plantearse la cuestión de si está justificado conceder a esta sociedad, en el Estado de la fuente de los intereses, la limitación del impuesto prevista en el apartado 2. En las negociaciones bilaterales pueden estipularse, en su caso, derogaciones especiales a la regla de imposición contenida en las disposiciones de este artículo para definir el régimen aplicable a estas sociedades.

8.1. [Renumerado el 15 de julio de 2005]

8.2. [Renumerado el 15 de julio de 2005]

9. La condición de beneficiario efectivo se incorporó al apartado 2 del artículo 11 para explicar el significado de las palabras "pagados a un residente" tal y como se utilizan en el apartado 1 del artículo. El término establece que el Estado de la fuente no está obligado a renunciar a su derecho a percibir un impuesto sobre unos ingresos por intereses por el mero hecho de que dichos ingresos pasaron inmediatamente a manos de un residente de un país con el que el Estado de la fuente tiene suscrito un convenio. El concepto "beneficiario efectivo" no se utiliza en su sentido técnico más estricto, sino que debe más bien interpretarse en su contexto y a la luz de los objetivos e intenciones del Convenio, incluyendo la voluntad de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y la elusión fiscales.

10. El Estado de la fuente aplicará a un residente de otro Estado contratante la desgravación o exención del impuesto que corresponda a un elemento de renta para evitar total o parcialmente la doble imposición que se derivaría en caso contrario de la imposición concurrente a la que está sujeta esta misma renta en el Estado de residencia. Cuando un elemento de renta sea percibido por un residente de un Estado contratante que actúa en su calidad de agente o de mandatario, sería contradictorio con los objetivos e intenciones del Convenio que el Estado de la fuente aplicara una desgravación o exención basándose únicamente en el estatus de residente en otro Estado contratante del receptor inmediato de la renta. En estas circunstancias, cabe considerar al receptor inmediato de la renta como residente, sin que se plantee un problema de doble imposición como resultado de este hecho, puesto que a efectos fiscales en el Estado de residencia no se considera al receptor como propietario de la renta. También sería contradictorio con los objetivos e intenciones del Convenio que el Estado de la fuente concediera una desgravación o exención del impuesto a un residente de un Estado contratante que, sin tener calidad de agente o de mandatario, actúa simplemente como intermediario de otra persona que de hecho es el beneficiario de la renta implicada. Por los motivos expuestos, el informe del Comité de Asuntos Fiscales titulado "Convenios de doble imposición y utilización de sociedades instrumentales"[1] –*Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies*– llega a la conclusión de que una sociedad instrumental no puede ser considerada normalmente

[1] El informe se reproduce en la página R(6)-1 del volumen II de la versión del Modelo de Convenio tributario que se presenta en forma de hojas cambiables.

como beneficiario efectivo si, pese a ser el propietario de hecho a efectos prácticos, cuenta con poderes muy restringidos que la convierten, con respecto a la renta en cuestión, en un mero fiduciario o administrador que actúa por cuenta de las partes interesadas.

11. A reserva de otras condiciones que se establezcan en este artículo, la limitación del impuesto del Estado de la fuente se mantiene cuando un intermediario, por ejemplo un agente u otro mandatario, con sede en un Estado contratante o en un tercer Estado, se interpone entre el acreedor y el deudor, pero el beneficiario efectivo es residente del otro Estado contratante. (El texto del Modelo se modificó en 1995 para aclarar esta cuestión, conforme a la posición sistemática de los Estados miembros). Los Estados que deseen una formulación más explícita podrán dársela en el curso de las negociaciones bilaterales.

12. El apartado no se pronuncia sobre el modo de imposición en el Estado de la fuente. Deja, pues, a este Estado la facultad de aplicar su legislación interna y, principalmente, de exigir el impuesto mediante retención en la fuente o autodeclaración. Las cuestiones de procedimiento no se regulan en el presente artículo. Cada Estado debe poder aplicar el procedimiento previsto en su derecho interno para devolver (no obstante, véase el párrafo 26.2. de los Comentarios al artículo 1). Se plantean cuestiones específicas en relación con los casos triangulares (véase el párrafo 53 de los Comentarios al artículo 24).

13. El apartado no especifica si la limitación en el Estado de la fuente debe quedar o no subordinada a la imposición efectiva de los intereses en el Estado de residencia. Esta cuestión puede resolverse por la vía de negociaciones bilaterales.

14. El artículo no contiene ninguna disposición relativa a la manera en que el Estado de residencia del beneficiario deberá tomar en cuenta la imposición en el Estado de la fuente de los intereses. Esta cuestión se trata en los artículos 23 A y 23 B.

15. [Suprimido el 15 de julio de 2005]

16. [Renumerado el 15 de julio de 2005]

17. [Renumerado el 15 de julio de 2005]

Apartado 3

18. El apartado 3 precisa el alcance que debe atribuirse al término “intereses” para la aplicación del régimen de imposición definido por el artículo. Este término designa, en general, las rentas de créditos de cualquier naturaleza vayan o no acompañados de garantía hipotecaria o de una cláusula de participación en los beneficios. La expresión “créditos de cualquier naturaleza” engloba evidentemente los depósitos en efectivo y los valores en numerario, así como los títulos públicos, y los bonos y obligaciones, aunque estos tres últimos se mencionen especialmente por razón de su importancia y de ciertas particularidades que pueden comportar. Se admite, por una parte, que los intereses de préstamos hipotecarios entran en la categoría de rentas de capitales mobiliarios, aunque determinados países los asimilen a las rentas inmobiliarias. Por otra parte, los créditos y, particularmente, los bonos y las obligaciones, que otorgan un derecho de participación en los beneficios del deudor, no dejan por ese hecho de ser considerados como préstamo si el contrato reviste en su conjunto el carácter de un préstamo con intereses.

19. Normalmente, los intereses procedentes de obligaciones con derecho a participar en los beneficios, no deberán considerarse como dividendos, ni tampoco deberán

considerarse como tales los intereses procedentes de obligaciones convertibles hasta que las obligaciones no se hayan convertido efectivamente en acciones. Sin embargo, los intereses de tales obligaciones deben considerarse como dividendos si los fondos prestados comparten efectivamente los riesgos incurridos por la sociedad prestataria (véase, entre otros, el párrafo 25 de los Comentarios al artículo 10). En situaciones de presunta subcapitalización, en determinadas ocasiones resulta difícil distinguir entre los dividendos y los intereses, y con el fin de evitar cualquier posibilidad de solapamiento entre las categorías de rentas comprendidas, respectivamente, en el artículo 10 y en el artículo 11, debe entenderse que el término "interés" empleado en el artículo 11 no incluye elementos de renta que caen bajo la aplicación del artículo 10.

20. En lo que respecta más en particular a los títulos públicos y a los bonos y las obligaciones representativas de empréstitos, el texto precisa que las primas y los premios unidos a estos títulos constituyen intereses. De forma general, son intereses producidos por las obligaciones y, por tanto, susceptibles de ser gravados como tales en el Estado de la fuente, todo lo que el establecimiento emisor del empréstito abona por encima del montante pagado por el suscriptor y, en consecuencia, el interés corriente más, en su caso, las primas de amortización o de emisión. De ello se infiere que, cuando un bono o una obligación se emiten por encima de la par, el exceso de importe pagado por el suscriptor sobre la cantidad reembolsable constituye un interés negativo que debe deducirse de los intereses sujetos a gravamen. Por otro lado, el beneficio o la pérdida que un tenedor de obligación obtenga por la venta a un tercero no entran dentro del concepto de interés. Según los casos, puede tratarse de un resultado comercial, de una ganancia o de una pérdida de capital, o de una renta que caiga bajo la aplicación del artículo 21.

21. Por otro lado, la definición de intereses contenida en la primera frase del apartado 3 tiene, en principio, un carácter exhaustivo. Ha parecido preferible no añadir al texto una fórmula de reenvío subsidiario a las legislaciones internas; esta manera de operar se justifica por las siguientes consideraciones:

a) la definición abarca prácticamente todas las clases de rentas que las diferentes legislaciones internas consideran como intereses;

b) la fórmula empleada ofrece una mayor seguridad jurídica y pone los convenios al abrigo de cambios efectuados ulteriormente en las legislaciones internas;

c) en el Convenio Modelo los reenvíos a las legislaciones internas deben evitarse siempre que sea posible.

Queda, sin embargo, entendido que en un convenio bilateral dos Estados contratantes pueden ampliar la fórmula adoptada para abarcar cualquier elemento de renta gravado a título de interés por una de las legislaciones internas afectadas pero no cubierto por la definición, y en estas condiciones pueden preferir hacer referencia a sus legislaciones internas.

21.1 La definición de intereses de la primera frase del apartado 3 no es aplicable normalmente a los pagos efectuados respecto de ciertos instrumentos financieros no tradicionales en ausencia de una deuda subyacente (por ejemplo, de los swaps de tasa de interés). Sin embargo, la definición será aplicable en la medida en que se presuma la

existencia de un préstamo en virtud de reglas de primacía de fondo sobre forma, del principio de abuso del derecho o de otra doctrina similar.

22. La segunda frase del apartado 3 excluye de la definición de interés las penalizaciones por mora en el pago, pero los Estados contratantes tienen libertad para omitir esta frase y considerar dichas penalizaciones como intereses en sus convenios bilaterales. Estas penalizaciones, que resultan del contrato, de los usos o de una sentencia judicial, consisten en abonos calculados a *prorrata temporis* o en unas cantidades fijas; en ciertos casos, estas dos formas de pago pueden combinarse. Aun cuando estos abonos se establecen en función del tiempo transcurrido, constituyen más una forma particular de indemnización al acreedor, para compensarle del cumplimiento tardío imputable al deudor, que una renta del capital. Por lo demás se recomienda, por razones de seguridad jurídica y orden práctico, someter a un mismo régimen fiscal todas las penalizaciones de este tipo, cualquiera que sea la modalidad de pago. Por otra parte, dos Estados contratantes pueden excluir de la aplicación del artículo 11 las clases de intereses que consideren sujetas 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. En efecto, por un lado, las pensiones vitalicias concedidas en consideración a anteriores trabajos realizados por cuenta ajena caen bajo el artículo 18 y se someten al régimen de las pensiones. Por otro lado, si bien es cierto que las anualidades de las rentas vitalicias constituidas a título oneroso contienen, a la vez, el interés del capital entregado y la amortización de este capital, constituyendo por tanto estas anualidades "frutos civiles" que se devengan día a día, sería difícil para muchos países trazar la distinción entre la parte de la renta que representa una renta de capital y la que constituye amortización a efectos de gravar sólo la primera como renta de los capitales mobiliarios. Las legislaciones fiscales, a menudo, contienen disposiciones especiales que incluyen las rentas vitalicias en las categorías de sueldos, salarios y pensiones, gravándolas en consecuencia.

Apartado 4

24. Algunos Estados estiman que a los dividendos, intereses y regalías procedentes de fuentes situadas en su territorio y abonados a personas físicas o jurídicas residentes de otros Estados no les son de aplicación las disposiciones adoptadas para evitar su imposición, a la vez en el Estado de la fuente y en el Estado de residencia del beneficiario, cuando este último posea un establecimiento permanente en el primero de los Estados citados. El apartado 4 no se inspira en semejante concepción, llamada a veces "fuerza de atracción del establecimiento permanente". No establece que los intereses que reciba un residente de un Estado contratante de una fuente situada en el otro Estado deban, en virtud de una especie de presunción o incluso ficción legal, atribuirse al establecimiento permanente que este residente tenga eventualmente en este último Estado, de manera que este Estado no queda obligado a limitar su imposición en tal hipótesis. El citado apartado se limita a establecer que el Estado de la fuente puede gravar los intereses como beneficios del establecimiento permanente situado en dicho país y propiedad del beneficiario residente del otro Estado, si dichos intereses se derivan de créditos que formen parte del activo del establecimiento permanente o que de una u otra manera se vinculan efectivamente a este

establecimiento. En este caso, el apartado 4 libera al Estado de la fuente de los intereses de toda limitación prevista en el artículo. Las explicaciones precedentes coinciden con las que figuran en los Comentarios al artículo 7.

25 Se ha sugerido que el apartado podría dar lugar a abusos, transfiriéndose préstamos a establecimientos permanentes creados exclusivamente con este propósito en países que ofrecen un tratamiento preferente a los intereses. Independientemente del hecho de que dichas operaciones abusivas podrían provocar la aplicación de disposiciones antiabuso, se ha de reconocer que un determinado emplazamiento sólo constituye un establecimiento permanente si en él se realiza una actividad o un negocio y, como se explica a continuación, la exigencia de que este crédito ha de estar "vinculado efectivamente" con dicho emplazamiento implica algo más que la mera contabilización del crédito en los libros del establecimiento permanente a los simples efectos contables.

25.1 Un crédito respecto del que se paguen intereses estará vinculado efectivamente al establecimiento permanente, y formará por tanto parte de los activos empresariales, si la propiedad "económica" del crédito se atribuye a ese establecimiento permanente conforme a los principios desarrollados en el informe del Comité titulado "Atribución de beneficios a los establecimientos permanentes"[1] (véanse en particular los párrafos 72 a 97 de la Parte I del informe) a los efectos de la aplicación del apartado 2 del artículo 7. En el contexto de ese apartado, la propiedad "económica" del crédito tiene un significado equivalente a la propiedad a los efectos del impuesto sobre la renta por una entidad independiente, con los beneficios y cargas que conlleva (por ej. el derecho a los intereses imputables a la propiedad del crédito y la potencialidad de ganancias o pérdidas derivadas del incremento o reducción del valor del crédito).

25.2 En el caso de un establecimiento permanente de una empresa que desarrolle actividades de seguros, debe procederse a la determinación de la vinculación del crédito al establecimiento permanente siguiendo las pautas contenidas en la Parte IV del Informe del Comité respecto de si la renta o la ganancia procedente de dicho crédito se debe tener en cuenta para determinar el rendimiento del establecimiento permanente derivado del importe de los activos de inversión que se le hayan atribuido (véanse en concreto los párrafos 165-170 de la Parte IV). Al tratarse de unas pautas generales, las autoridades fiscales deben considerar la aplicación de un criterio pragmático y flexible que admita un seguimiento coherente y razonable de esas pautas por parte de la empresa en la identificación de los activos concretos efectivamente vinculados al establecimiento permanente.

Apartado 5

26. Este apartado establece el principio de que el Estado de la fuente de los intereses es el Estado en el que reside el deudor de los mismos. Sin embargo, prevé una derogación a este principio para el caso de préstamos productores de intereses que tengan un vínculo

[1] *"Attribution of Profits to Permanent Establishments, OECD, Paris, 2010"*, disponible también en francés con el título *"Rapport de 2010 sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables"* (Atribución de Beneficios a los Establecimientos Permanentes, OCDE, París, 2010) *[(N. de la T.) traducido al castellano por el patrocinio de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos en el marco de colaboración con la OCDE del Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid. España.*]

económico evidente con un establecimiento permanente que el deudor posea en el otro Estado contratante. Si el préstamo ha sido contraído para las necesidades del establecimiento permanente y este soporta la carga de los intereses, el apartado establece que la fuente de los intereses se encuentra en el Estado contratante donde esté situado el establecimiento permanente, abstracción hecha del lugar de la residencia del propietario del establecimiento y aun cuando tal propietario fuera residente de un tercer Estado.

27. Si no existe un nexo económico entre el préstamo productor de los intereses y el establecimiento permanente, el Estado donde esté situado este no puede ser considerado, por esta circunstancia, como el Estado de donde proceden los intereses; no está autorizado a gravar estos intereses, ni siquiera dentro de los límites de una "cuota imponible" correspondiente a la importancia del establecimiento permanente. Tal práctica sería incompatible con el apartado 5. Además, la derogación de la regla establecida en la primera frase del apartado 5 no se justifica más que en el caso de que la vinculación económica entre el préstamo y el establecimiento permanente sea suficientemente clara. Bajo este punto de vista deben distinguirse varias hipótesis:

a) La dirección del establecimiento permanente ha contraído un préstamo que utiliza para sus propias necesidades y que anota en su pasivo y cuyos intereses paga directamente al acreedor.

b) La sede de la empresa ha contraído un préstamo cuyo producto se destina únicamente a las necesidades de un establecimiento permanente situado en otro país. El servicio de pago de intereses lo asegura la sede de la empresa, pero la carga definitiva la soporta el establecimiento permanente.

c) El préstamo lo contrae la sede de la empresa y su producto es utilizado por varios establecimientos permanentes situados en diferentes países.

En las hipótesis *a)* y *b)* las condiciones impuestas por la segunda frase del apartado 5 se cumplen y el Estado donde está situado el establecimiento se considera como Estado de la fuente de los intereses. Por el contrario, la hipótesis *c)* cae fuera de las previsiones del apartado 5, cuyo texto no permite atribuir una pluralidad de fuentes a un mismo préstamo. Tal solución daría lugar, por otra parte, a grandes complicaciones administrativas y colocaría a los prestamistas en situación de no poder calcular por anticipado las cargas fiscales que gravan los intereses. Sin embargo, dos Estados contratantes pueden restringir la aplicación de la disposición final del apartado 5 a la hipótesis a) o extenderla a la hipótesis *c)*.

28. El apartado 5 no contiene solución para el supuesto, que queda fuera de sus previsiones, de que acreedor y deudor sean residentes de los Estados contratantes y que el motivo del préstamo sea satisfacer las necesidades del establecimiento permanente que el deudor tenga en un tercer Estado, establecimiento que soporta la carga de los intereses. Tal como está actualmente redactado el apartado 5, en este caso sólo se aplicará su primera frase. Los intereses se considerarán procedentes del Estado contratante donde resida el deudor y no del tercer Estado en cuyo territorio se encuentre el establecimiento permanente por cuenta del cual se ha contraído el préstamo y que deberá pagar los intereses. De esta manera, los intereses serán gravados a la vez en el Estado contratante de residencia del deudor y en el de residencia del beneficiario. Aunque la doble imposición

puede suprimirse en las relaciones entre estos dos Estados de acuerdo con las modalidades previstas en el artículo, no se eliminará en las relaciones entre estos dos Estados y el tercer Estado afectado si este último grava en la fuente los intereses del préstamo cuando el pago esté a cargo del establecimiento permanente situado en su territorio.

29. Se ha decidido no abordar ese caso en el Modelo de Convenio. El Estado contratante de residencia del deudor no está por tanto obligado a renunciar a su imposición en la fuente en beneficio del tercer Estado donde se encuentre el establecimiento permanente por cuenta del cual se ha contraído el préstamo y que soporta la carga de los intereses. Si este no fuera el caso y el tercer Estado no sometiera el interés soportado por el establecimiento permanente a tributación en la fuente, podrían producirse intentos de evitar la imposición en fuente en el Estado contratante mediante el uso de un establecimiento permanente situado en un tercer Estado de esa índole. Aquellos Estados para los cuales esto no es motivo de preocupación y que deseen abordar la cuestión descrita en el párrafo anterior pueden hacerlo acordando utilizar, en su convenio bilateral, la formulación alternativa del apartado 5 propuesta en el párrafo 30 siguiente. El riesgo de doble imposición que acaba de mencionarse podría también evitarse por medio de un convenio multilateral que contenga una disposición semejante. Además, si en el caso descrito en el párrafo 28, el Estado de residencia del pagador y el tercer Estado, donde se encuentra el establecimiento permanente por cuenta del cual se ha contraído el préstamo y que soporta el pago de los intereses, reivindican a la vez el derecho a gravar en la fuente los citados intereses, nada se opone a que los dos Estados, así como, eventualmente, el Estado de residencia del beneficiario de los intereses, se pongan de acuerdo para remediar la doble imposición que resultaría de esta situación, utilizando, en su caso, el procedimiento amistoso (según lo previsto en el apartado 3 del artículo 25).

30. Según se mencionó en el párrafo 29, una doble imposición de ese tipo podría evitarse mediante un convenio multilateral o, si el Estado de residencia del beneficiario efectivo y el Estado de residencia del pagador acordasen redactar el texto de la segunda frase del apartado 5 de la siguiente forma, lo cual supondría asegurar que los apartados 1 y 2 del artículo no se aplican al interés, que en ese caso se subsumiría normalmente en los artículos 7 ó 21:

> «Sin embargo, cuando el deudor de los intereses, sea o no residente de un Estado contratante, tenga en un Estado distinto del que es residente un establecimiento permanente por cuya cuenta se ha contraído la deuda generadora de los intereses y que soporte el pago de los mismos, dichos intereses se considerarán procedentes del Estado donde esté situado el establecimiento permanente.»

31. Si dos Estados contratantes, en sus negociaciones bilaterales, se ponen de acuerdo para reservar al Estado de residencia del beneficiario de las rentas el derecho exclusivo a gravarlas, inmediatamente pierde todo interés insertar, en el convenio que regule sus relaciones, la disposición del apartado 5 que define el Estado de la fuente de dichas rentas. Pero también es evidente que, en este caso, la doble imposición no se eliminaría completamente si el deudor de los intereses poseyese un establecimiento permanente, por cuya cuenta se hubiera contraído el préstamo y asumiera la carga de los intereses, en un tercer Estado que gravase en la fuente los citados intereses. Nos encontraríamos así de nuevo en la hipótesis contemplada en los párrafos 28 a 30 anteriores.

 © OCDE

Apartado 6

32. Este apartado tiene por objeto limitar el campo de aplicación de las disposiciones relativas a la imposición de los intereses en el caso de que el importe de estos, en virtud de relaciones especiales que deudor y beneficiario efectivo mantengan entre sí o con terceros, exceda del que se habría convenido si el deudor y el beneficiario efectivo hubiesen contratado con total independencia. Prevé que, en tal caso, las disposiciones del artículo sólo se aplicarán a este último importe y que el exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de los dos Estados contratantes y teniendo en cuenta las demás disposiciones del Convenio.

33. De su texto resulta claramente que, para que se aplique esta disposición, es necesario que el interés considerado excesivo proceda de relaciones especiales que existan entre el deudor y el beneficiario efectivo o que ambos mantengan con terceras personas. A título de ejemplo pueden citarse los casos de intereses pagados a una persona física o jurídica que controle directa o indirectamente al deudor, que sea controlada directa o indirectamente por él o que dependa de un grupo que tenga intereses comunes con el mismo. Por lo demás, estos ejemplos son similares o análogos a las hipótesis previstas en el artículo 9.

34. Por otra parte, la noción de relaciones especiales comprende también las relaciones de parentesco por consanguinidad o por 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 aplicable al exceso de los intereses, habrá que apreciar su naturaleza exacta, en función de las circunstancias de cada caso particular, para determinar la categoría de renta en que debe catalogarse con vistas a la aplicación de las disposiciones de la legislación tributaria de los Estados interesados y del Convenio. Este apartado solamente permite el ajuste de la tasa de interés y no una recalificación del préstamo que le otorgue el carácter de una participación en el capital. Para que dicho ajuste se pueda hacer conforme al apartado 6 del artículo 11 sería necesario como mínimo suprimir la frase restrictiva “habida cuenta del crédito por el que se paguen”. Si se considera pertinente aclarar esta intención, se podía añadir después de “exceda” una expresión análoga a “por cualquier otra razón”. Estas dos versiones se aplicarían a las situaciones en las que parte o la totalidad de los intereses pagados es excesiva porque la cuantía del préstamo o los términos de este (incluyéndose la tasa de interés) difieren de lo que se hubiera convenido en ausencia de una relación especial. Sin embargo, este apartado puede afectar no sólo al perceptor, sino también al pagador de intereses excesivos y, si la legislación del Estado de la fuente lo permite, podrá denegarse la deducción de las cantidades en exceso, teniendo en cuenta las otras disposiciones aplicables del Convenio. En el caso de que dos Estados contratantes encontrasen dificultades para determinar las otras disposiciones del Convenio aplicables, según el caso, al exceso de los intereses, nada les impediría añadir, a la última frase del apartado 6, algunas precisiones suplementarias a condición de no alterar la pretensión general.

36. En el supuesto de que los principios y reglas de sus legislaciones internas lleven a cada uno de los Estados contratantes a aplicar artículos diferentes del Convenio a efectos

de gravar el referido exceso, será necesario acudir al procedimiento amistoso previsto en el Convenio para resolver el problema.

Observaciones a los Comentarios

37. *Canadá* y el *Reino Unido* no se adhieren al párrafo 18 anterior. Bajo sus leyes ciertos intereses se consideran como distribuciones de beneficios y se encuentran comprendidos en el artículo 10.

Reservas al artículo

Apartado 2

38. *Chile*, *Hungría*, *México*, *Portugal*, la *República Eslovaca* y *Turquía* reservan su posición en lo relativo a la tasa impositiva prevista en el apartado 2.

39. [Suprimido el 28 de enero de 2003]

40. *Estados Unidos* se reserva el derecho a gravar ciertas formas de interés asociadas al volumen de operaciones o los resultados del deudor –*contingent interest*– a la tasa aplicable a los dividendos de inversiones en cartera en virtud de la letra b) del apartado 2 del artículo 10. También se reserva el derecho a gravar, de acuerdo con su legislación, una determinada distribución residual de interés a los titulares de determinadas participaciones hipotecarias –*an excess inclusion with respect to residual interest in a real estate mortgage investment conduit*–.

Apartado 3

41. *México* se reserva el derecho a considerar como intereses otros tipos de renta, tales como las rentas procedentes del arrendamiento financiero y de los contratos de *factoring*.

42. *Canadá*, *Bélgica* e *Irlanda* se reservan el derecho a modificar la definición de intereses, de manera que los pagos de intereses considerados como distribuciones de dividendos según su legislación interna estén comprendidos dentro del artículo 10.

43. *Canadá*, *Chile* y *Noruega* se reservan el derecho a suprimir la referencia a los créditos con cláusula de participación en los beneficios del deudor.

44. *España*, *Grecia* y *Portugal* se reservan el derecho a extender la definición de intereses incluyendo una referencia a su derecho interno conforme a la definición que figuraba en el Proyecto de Convenio de 1963.

45. [Suprimido el 22 de julio de 2010]

Apartado 6

46. *México* se reserva el derecho a incluir una disposición relativa al tratamiento de los préstamos respaldados, como salvaguardia contra un posible abuso.

 © OCDE

COMENTARIOS AL ARTÍCULO 12
RELATIVO A LA IMPOSICIÓN DE LAS REGALÍAS

I. Observaciones preliminares

1. Las regalías 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 último puede efectuarse en relación con una empresa (por ejemplo, la concesión de los derechos sobre una obra literaria por un editor o la concesión por parte del inventor del derecho a utilizar una patente) o con total independencia de las actividades del cedente (por ejemplo, la concesión por los herederos del inventor del uso de una patente de invención).

2. Algunos países, a efectos de la imposición del deudor, no permiten que se deduzcan los pagos de regalías más que en el caso de que el perceptor resida o esté sujeto a imposición en el mismo Estado que aquel. No la admiten en el caso contrario. Se aborda en el apartado 4 del artículo 24 la cuestión de saber si la deducción de que se trata debe igualmente acordarse en el supuesto de que las regalías sean pagadas por un residente del otro Estado.

II. Comentarios a las disposiciones del artículo

Apartado 1

3. El apartado 1 adopta el principio de la imposición exclusiva de las regalías en el Estado de residencia del beneficiario efectivo. Únicamente se hace una excepción para los casos a que se refiere el apartado 3.

4. La condición de beneficiario efectivo se incorporó al apartado 2 del artículo 12 para explicar la aplicación de las palabras “pagados a un residente”. El término establece que el Estado de la fuente no está obligado a renunciar a su derecho a percibir un impuesto sobre unos ingresos por regalías por el mero hecho de que dichos ingresos pasaron inmediatamente a manos de un residente de un país con el que el Estado de la fuente tiene suscrito un convenio. El concepto “beneficiario efectivo” no se utiliza en su sentido técnico más estricto, sino que debe más bien interpretarse en su contexto y a la luz de los objetivos e intenciones del Convenio, incluyendo la voluntad de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y la elusión fiscales.

4.1 El Estado de la fuente aplicará a un residente de otro Estado contratante la desgravación o exención del impuesto que corresponda a un elemento de renta para evitar total o parcialmente la doble imposición que se derivaría en caso contrario de la imposición concurrente a la que está sujeta esta misma renta en el Estado de residencia. Cuando un elemento de renta sea percibido por un residente de un Estado contratante que actúa en su calidad de agente o de mandatario, sería contradictorio con los objetivos e intenciones del Convenio que el Estado de la fuente concediera una desgravación o exención basándose únicamente en el estatus de residente de otro Estado contratante del receptor inmediato de la renta. En estas circunstancias, cabe considerar al receptor inmediato de la renta como residente, sin que se plantee un problema de doble imposición como resultado de este hecho, puesto que a efectos fiscales en el Estado de residencia no se considera al receptor

como propietario de la renta. También sería contradictorio con los objetivos e intenciones del Convenio que el Estado de la fuente concediera una desgravación o exención del impuesto a un residente de un Estado contratante que, sin tener calidad de agente o de mandatario, actúa simplemente como intermediario de otra persona que de hecho es el beneficiario de la renta implicada. Por los motivos expuestos, el informe del Comité de Asuntos Fiscales titulado "Convenios de doble imposición y utilización de sociedades instrumentales"[1] llega a la conclusión de que una sociedad instrumental no puede ser considerada normalmente como beneficiario efectivo si, pese a ser el propietario de hecho a efectos prácticos, cuenta con poderes muy restringidos que la convierten, con respecto a la renta en cuestión, en un mero fiduciario o administrador que actúa por cuenta de las partes interesadas.

4.2 A reserva de otras condiciones que se establezcan en este artículo, la limitación del impuesto del Estado de la fuente se mantiene cuando un intermediario, por ejemplo un agente u otro mandatario, con sede en un Estado contratante o en un tercer Estado, se interpone entre el acreedor y el deudor, pero el beneficiario efectivo es residente del otro Estado contratante. (El texto del Modelo se modificó en 1995 para aclarar esta cuestión, conforme a la posición sistemática de los Estados miembros). Los Estados que deseen una formulación más explícita podrán dársela en el curso de las negociaciones bilaterales.

5. El artículo no trata más que de las regalías que se generan en un Estado contratante, siendo además su beneficiario efectivo un residente del otro Estado contratante. Sus disposiciones no se aplican, pues, a las regalías procedentes de un tercer Estado ni a las regalías procedentes de un Estado contratante atribuibles a un establecimiento permanente que una empresa de dicho Estado posea en el otro Estado contratante (para un examen de estos supuestos véanse los párrafos 4 a 6 de los Comentarios al artículo 21). Las cuestiones de procedimiento no se regulan en el presente artículo. Cada Estado debería poder aplicar el procedimiento previsto en su propio ordenamiento. Se plantean cuestiones específicas en relación con los casos triangulares (véase el párrafo 71 de los Comentarios al artículo 24).

6. El apartado no precisa si la exención en el Estado de la fuente debe o no subordinarse a la imposición efectiva de las regalías en el Estado de residencia. Esta cuestión puede resolverse por vía de la negociación bilateral.

7. Conviene llamar la atención sobre el siguiente caso: el beneficiario efectivo de las regalías procedentes de un Estado contratante es una sociedad residente del otro Estado contratante cuyo capital pertenece, en todo o en parte, a accionistas no residentes de este último Estado; esta normalmente no distribuye sus beneficios en forma de dividendos y goza de un régimen fiscal preferencial (sociedad de inversiones, sociedad controlada). Puede plantearse la cuestión de saber si está justificado que el Estado de la fuente de las regalías conceda a esta sociedad la exención impositiva que prevé el apartado 1. En las negociaciones bilaterales pueden estipularse, en su caso, derogaciones especiales a la regla de imposición contenida en las disposiciones de este artículo con objeto de definir el régimen aplicable a estas sociedades.

[1] El informe se reproduce en la página R(6)-1 del volumen II de la versión del Modelo de Convenio tributario que se presenta en forma de hojas cambiables.

 © OCDE

Apartado 2

8. El apartado 2 contiene una definición del término "regalías". En general, se refiere a bienes o derechos que forman parte de las diferentes modalidades de la propiedad literaria y artística, a los elementos de la propiedad intelectual especificados en el texto, así como a la información relativa a la experiencia adquirida en el campo industrial, comercial o científico. La definición se aplica a las cantidades pagadas por el uso o la concesión de uso de uno de los derechos anteriormente mencionados, tanto si ha sido o no inscrito en un registro público, como si es o no susceptible de inscripción. La definición comprende tanto los pagos realizados en ejecución de un contrato de cesión como las cantidades que una persona resulte obligada a pagar por la falsificación o uso abusivo de este tipo de derechos.

8.1 Sin embargo, la definición no se aplica a los pagos que, a pesar de tener su fundamento en el número de veces que se utiliza un derecho perteneciente a una persona, se abonan a otra que no tiene el derecho en sí o el derecho a utilizarlo (véase por ejemplo, el párrafo 18 más adelante).

8.2 Cuando se realiza un pago en contraprestación por la transmisión de la plena propiedad de un derecho incluido en la definición, el pago no se realiza por "el uso o la concesión de uso" del derecho y, por tanto, no puede constituir una regalía. Como se señala en los párrafos 15 y 16 más adelante, por lo que respecta a las aplicaciones informáticas –*software*–, pueden plantearse problemas en el caso de una transmisión de derechos que puedan considerarse integrantes de un elemento de propiedad recogido en la definición cuando la forma que adopte la transferencia sea la enajenación. Por ejemplo, puede tratarse de la concesión en exclusiva de todos los derechos sobre una propiedad intelectual durante un plazo limitado o de todos los derechos sobre la propiedad en un área geográfica limitada, habiendo estructurado la operación como una venta. Cada caso dependerá de sus circunstancias concretas y deberá examinarse en función de la legislación nacional sobre la propiedad intelectual que resulte aplicable al bien en cuestión y de la normativa interna para la determinación de las operaciones que constituyen una enajenación; no obstante, en términos generales, si el pago se realiza como contraprestación de la enajenación de los derechos que constituyen un bien distinguible y concreto (lo que es más probable en el caso de derechos limitados geográfica que temporalmente), tales pagos pueden constituir beneficios empresariales amparados en el artículo 7, o ganancias de capital comprendidas en el artículo 13 en lugar de regalías contempladas en el artículo 12. Esta calificación se desprende del hecho de que cuando se enajena la propiedad de los derechos la contraprestación no puede considerarse efectuada por el uso de esos derechos. La naturaleza esencial de la enajenación no puede alterarse por la forma que adopte la contraprestación, su pago a plazos o, en opinión de la mayoría de los países, por el hecho de que los pagos estén vinculados a una contingencia.

8.3 El término "pagadas" reviste en la definición un sentido muy amplio, significando el concepto de "pago" el acto de dar cumplimiento a la obligación de poner los fondos a disposición del acreedor en la forma prevista por el contrato o por los usos.

8.4 A título indicativo, se ofrecen a continuación ciertas explicaciones a fin de delimitar el campo de aplicación del artículo 12 en relación con el de otros artículos del Convenio, en lo que respecta particularmente al suministro de la información disponible.

8.5 Cuando se suministre información de la mencionada en el apartado 2 o se conceda el uso o el derecho a usar algún tipo de propiedad a la que se refiere ese mismo apartado, la persona titular de esa información o de esa propiedad podría convenir el no suministrar o no conceder a nadie más esa información o ese derecho. Los pagos que se hagan como contraprestación de ese acuerdo constituyen pagos hechos para asegurar la exclusividad de esa información o del uso de esa propiedad, según los casos. Al tratarse estos pagos de "cantidades de cualquier clase pagadas por […] la concesión de uso, de" un derecho, "o por informaciones", se incluyen en la definición de regalías.

9. Mientras la definición del término "regalías", en el Proyecto del Convenio de 1963 y en el Modelo de Convenio de 1977, comprendía los pagos "por el uso o la concesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico", la mención a dichos pagos en esta definición ha sido suprimida. Habida cuenta de la naturaleza de las rentas procedentes del arrendamiento de equipos industriales, comerciales o científicos, incluyendo las rentas procedentes del arrendamiento de contenedores, el Comité de Asuntos Fiscales ha decidido excluir estas rentas de la definición de regalías y, en consecuencia, del campo de aplicación del artículo 12, a fin de asegurar que dichas rentas estén comprendidas dentro de las disposiciones referentes a la imposición de los beneficios de las empresas y de las actividades profesionales comprendidas en los artículos 5 y 7.

9.1 Los operadores de satélites y sus clientes (que comprenden las empresas de radiodifusión y telecomunicaciones) concluyen a menudo contratos de "arrendamiento de transpondedores" en virtud de los que el operador del satélite permite al cliente utilizar la capacidad del transpondedor de un satélite para transmitir señal a un área geográfica extensa. Los pagos efectuados por los clientes en cumplimiento de un contrato tipo de "arrendamiento de transpondedor" responden a la contraprestación por la capacidad de transmisión del transpondedor y no constituyen una regalía con arreglo a la definición del apartado 2: estos pagos no se hacen como contraprestación por el uso o la concesión de uso de un bien, ni por información, que son los conceptos a los que se hace referencia en la definición (no pueden verse como, por ejemplo, pagos efectuados por información o por el uso o el derecho de uso de procesos secretos, dado que la tecnología del satélite no se transfiere al cliente). Por lo que respecta a los convenios que incluyen el arrendamiento de equipos industriales, comerciales o científicos en su definición de regalías, la caracterización del pago dependerá en gran medida de los acuerdos contractuales pertinentes. Si bien en los contratos pertinentes suelen referirse al "arrendamiento" de un transpondedor, en la mayoría de los casos el cliente no adquiere la posesión física de este, sino simplemente su capacidad de transmisión: el arrendador suele operar el satélite y el arrendatario no tiene acceso al transpondedor que se le ha asignado. En estos casos, los pagos efectuados por los clientes serán pagos por servicios, a los que resulta aplicable el artículo 7, y no pagos por el uso o la concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos. Una operación distinta, pero mucho menos frecuente, sería aquella en la que el propietario del satélite se lo arrendara a otra parte para que esta lo explote, de forma que lo utilice para sus propios fines, o que ofrezca su capacidad de transmisión de datos a terceros. En tal caso, el pago efectuado por el operador del satélite al propietario del mismo podría considerarse como un pago por el arrendamiento de equipos industriales, comerciales o científicos. Estas mismas consideraciones son extensivas a los pagos

 © OCDE

efectuados por el arrendamiento o la adquisición de la capacidad de cables para la transmisión de energía eléctrica o comunicaciones (por ej. a través de un contrato que otorgue un derecho irrevocable de utilización de dicha capacidad) o de conductos (para la conducción de gas o petróleo).

9.2 Del mismo modo, los pagos efectuados por un operador de redes de telecomunicaciones a otro operador en virtud de un contrato de "itinerancia" (*roaming*) (véase el párrafo 9.1 de los Comentarios al artículo 5) no constituirá una regalía tal como se definen en el apartado 2, dado que estos pagos no se hacen como contraprestación por el uso o la concesión de uso de un bien, o por información, que son los conceptos a los que se hace referencia en la definición (no pueden verse como, por ejemplo, pagos efectuados por el uso o la concesión de uso de procedimientos secretos, dado que el operador no utiliza ni transfiere tecnología secreta alguna). Esta conclusión sigue siendo válida incluso en el caso de convenios que incluyen el arrendamiento de equipos industriales, comerciales o científicos en su definición de regalías, dado que el operador que paga un precio por razón del contrato de itinerancia, no está remunerando el uso o la concesión de uso de la red que presta el servicio, a la que la no tiene acceso físico, sino el servicio de telecomunicación que le proporciona el operador de la red extranjera.

9.3 Los pagos efectuados por el uso o la concesión de uso de todo o parte del espectro de radiofrecuencia (por ej. en virtud de la denominada "licencia de espectro" que permite a los medios de comunicación beneficiarios transmitir contenidos en rangos de frecuencia determinados del espectro electromagnético) no constituyen pagos por el uso o la concesión de uso de un bien, ni por información, que son los conceptos a los que se hace referencia en la definición de regalías del apartado 2. Esta conclusión sigue siendo válida incluso en el caso de convenios que incluyen el arrendamiento de equipos industriales, comerciales o científicos en su definición de regalías, dado que el pago no se efectúa por el uso o la concesión de uso de equipo alguno.

10. Las cantidades en concepto de alquiler o de concesión de películas cinematográficas se consideran regalías si las películas se proyectan tanto en salas de espectáculos como en la televisión. Sin embargo, puede acordarse en las negociaciones bilaterales que las regalías pagadas por la concesión de películas cinematográficas serán tratadas como beneficios empresariales y de actividades profesionales y sometidas, en consecuencia, a las disposiciones de los artículos 7 y 9.

10.1 Los pagos efectuados únicamente como contraprestación por la obtención de derechos exclusivos de distribución de un producto o servicio en un territorio concreto, no constituyen regalías, dado que no se realizan por el uso o la concesión de uso de una categoría de los derechos comprendidos en la definición. Estos pagos, respecto de los que es más adecuado considerar que se efectúan para incrementar las ventas, están mejor enmarcados en el artículo 7. Un ejemplo de este tipo de pagos sería el de un distribuidor de ropa, residente en un Estado contratante, que paga una cierta cantidad de dinero a un fabricante de camisas de marca, residente del otro Estado contratante, en contraprestación por el derecho exclusivo de venta en el primer Estado contratante de las camisas de marca confeccionadas en el extranjero por ese fabricante. En este ejemplo, el distribuidor residente no paga por el derecho de uso de la marca de fábrica o marca comercial con la

que se venden las camisas; lo que obtiene es meramente el derecho exclusivo a vender en su Estado de residencia las camisas que comprará al fabricante.

10.2 Un pago no puede considerarse efectuado "por el uso o la concesión de uso" de un diseño, modelo o plano cuando se consigne al desarrollo de un diseño, modelo o plano inexistente en ese momento. En tal caso, el pago se efectúa como contraprestación por los servicios conducentes al desarrollo de tal diseño, modelo o plano y, por tanto, estaría comprendido en el artículo 7. Y sería así aún cuando el creador del diseño, modelo o plano (por ej. un arquitecto) retuviera todos los derechos, comprendidos los de su autoría, respecto de dicho diseño, modelo o plano. Sin embargo, cuando el titular de la propiedad intelectual sobre planos previamente desarrollados se limite a otorgar a un tercero el derecho a modificarlos o reproducirlos, sin realizar ningún trabajo ulterior, el pago percibido por dicho propietario en contraprestación por la concesión del derecho de uso de los planos constituiría una regalía.

11. Al calificar como regalías las cantidades pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, el apartado 2 se refiere al concepto de conocimientos prácticos –*know-how*–. Ciertos grupos y autores especializados han formulado definiciones de este concepto. La expresión "pagos […] por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas" se utiliza en el contexto de la transmisión de cierta información no patentada y que, por lo general, no recae en el ámbito de otras categorías de derechos sobre la propiedad intelectual. Normalmente se trata de información de carácter industrial, comercial o científico, nacida de experiencias previas, que tiene aplicaciones prácticas en la explotación de una empresa, y de cuya comunicación puede derivarse un beneficio económico. Dado que la definición está relacionada con información relativa a experiencias previas, el artículo no es aplicable a los pagos efectuados por información nueva obtenida como resultado de la prestación de unos servicios a instancia del pagador.

11.1 En el contrato de conocimientos prácticos –*know-how*–, una de las partes se obliga a comunicar a la otra parte sus conocimientos y experiencias especializados, no revelados al público, de manera que pueda utilizarlos por su cuenta. Se admite que el cedente no tiene que intervenir en el uso que el cesionario haga de las fórmulas cedidas y no garantiza el resultado.

11.2 Este contrato difiere, pues, de aquellos otros de prestaciones de servicios, donde una de las partes se obliga, apoyada en los conocimientos usuales de su profesión, a hacer ella misma una obra para la otra parte. Los pagos hechos en virtud de estos contratos los regula en general el artículo 7.

11.3 La necesidad de distinguir entre dos tipos de pagos –los pagos de provisión de conocimientos prácticos –*know-how*– y los pagos de provisión de servicios– a veces da lugar a dificultades prácticas. Los siguientes criterios son relevantes para establecer esta distinción:

– Los contratos de provisión de conocimientos prácticos –*know-how*– se refieren al tipo de información descrita en el párrafo 11 que ya existe o al suministro de este tipo de información después de desarrollarla o de crearla e incluyen disposiciones relativas a la confidencialidad de estas informaciones.

 © OCDE

- En los casos de contratos de provisión de servicios, el proveedor presta los servicios que pueden requerir que el proveedor haga uso de conocimientos expertos, habilidades y conocimientos especiales, pero que no los transfiera a la otra parte.
- En la mayoría de los casos que impliquen la provisión de conocimientos prácticos –*know-how*–, generalmente el proveedor habrá de hacer muy poco, de acuerdo con el contrato, además de aportar la información disponible o reproducir el material existente. Por otra parte, un contrato de prestación de servicios supondrá, en la mayoría de los casos, que el proveedor tiene un nivel mucho más elevado de gasto para poder cumplir con sus obligaciones contractuales. Como ejemplo, atendiendo a la naturaleza de los servicios que se ha de prestar, el proveedor puede incurrir en gastos de salarios de empleados asignados a la investigación, diseño, pruebas, delineación y a otras actividades conexas o para remunerar los subcontratistas encargados de garantizar servicios similares.

11.4 Los ejemplos siguientes describen pagos que, por lo tanto, no deben atribuirse a la provisión de conocimientos prácticos –*know-how*– sino a la de servicios:

- las remuneraciones obtenidas por los servicios posventa,
- las remuneraciones de los servicios prestados por un vendedor en el marco de la garantía debida al comprador,
- las remuneraciones de la asistencia técnica en sentido estricto,
- las remuneraciones por listados de clientes potenciales, cuando tales listados se confeccionen específicamente para el pagador con información de carácter público (sin embargo, la remuneración por un listado confidencial de clientes a los que el perceptor de la remuneración ha suministrado un producto o servicio concreto, sí constituiría una remuneración por conocimientos prácticos –*know-how*- dado que estaría relacionada con la experiencia comercial de este en sus relaciones con tales clientes),
- las remuneraciones por los dictámenes emitidos por un ingeniero, un abogado o un experto contable, y
- las remuneraciones de la asesoría prestada por vía electrónica, por las comunicaciones electrónicas con técnicos o por el acceso, vía redes informáticas, a una base de datos para solucionar problemas –*trouble-shooting*– como puede ser una base de datos que proporciona información no confidencial, en respuesta a preguntas frecuentes o a problemas comunes que se plantean a menudo a los usuarios de aplicaciones informáticas –*software*–.

11.5 En el caso específico de un contrato que supone la provisión, por parte del proveedor, de información relativa a programación informática, como norma general se considerará que el pago se ha hecho para remunerar la provisión de la citada información, de modo que esta constituye una provisión de saber hacer –*know how*–, sólo cuando dicho pago se ha efectuado para adquirir información que constituye las ideas y los principios base del programa –la lógica, los algoritmos o las técnicas o lenguajes de programación–,

cuando esta información es aportada no pudiendo el cliente revelarla sin autorización o cuando esté sujeta a cualquier forma de secreto comercial existente.

11.6 En la práctica de los negocios se encuentran contratos que cubren a la vez los conocimientos prácticos –*know-how*– y los servicios de asistencia técnica. Un ejemplo, entre otros, de contratos de esta especie es el contrato de franquicia, en el cual el cedente o franquiciador comunica al cesionario o franquiciado sus conocimientos y experiencias y le suministra además una asistencia técnica variada, acompañada en ciertos casos de ayudas financieras y entregas de mercancías. En el caso de un contrato mixto, conviene en principio descomponer, con la ayuda de las indicaciones contenidas en el contrato o con una distribución razonable, la remuneración total estipulada en función de las diversas prestaciones a las cuales se aplica y someter cada una de las partes de la remuneración, así determinada, al régimen fiscal que le corresponda. Cuando, sin embargo, una de las prestaciones convenidas constituye, con mucho, el objeto principal del contrato y las otras prestaciones previstas no tienen más que un carácter accesorio y más bien desdeñable, entonces el tratamiento aplicable a la parte principal se debería generalmente aplicar a la suma total de la remuneración.

12. La cuestión de si los pagos referentes a las aplicaciones informáticas –*computer software*– deben ser clasificados como regalías plantea problemas difíciles, pero constituye un tema de considerable importancia habida cuenta del rápido desarrollo de las tecnologías informáticas en los últimos años y de la cuantía de las transferencias internacionales de tecnología en este campo. En 1992 se modificaron los Comentarios para exponer los principios rectores de la nueva clasificación. Los párrafos 12 a 17 han sido de nuevo modificados en el año 2000 para refinar el análisis con el cual pueden distinguirse los beneficios empresariales y de actividades profesionales de las regalías en las operaciones relativas a las aplicaciones informáticas –*computer software*–. En la mayoría de los casos, el análisis revisado no dará lugar a un resultado diferente.

12.1 Las aplicaciones informáticas –*software*– pueden describirse como un programa, o una serie de programas, que contienen las instrucciones destinadas a una computadora, para el funcionamiento de la misma –*operational software*– o para la ejecución de otras tareas (aplicaciones informáticas de usuario final•, –*application software*–). Pueden ser transferidas por distintos medios, por ejemplo por escrito o electrónicamente, en una cinta o en un disco magnético o en un disco de láser o en un CD-ROM. Pueden ser estándar para una amplia gama de aplicaciones –*applications*– o personalizado para usuarios concretos. Pueden transferirse como parte integrante del equipo informático o de forma independiente para uso con equipos diversos.

12.2 El carácter de los pagos percibidos en operaciones relativas a transferencias de aplicaciones informáticas –*computer software*– depende de la naturaleza de los derechos que el beneficiario adquiera en el marco del acuerdo específico relativo a la utilización y explotación del programa. Los derechos sobre los programas o aplicaciones informáticas –*computer programs*– constituyen una forma de propiedad intelectual. Un estudio de las

• *N. del T.: Para traducir "application software" se ha optado por "aplicaciones informáticas de usuario final" para referirse a las aplicaciones informáticas, como procesadores de texto u hojas de cálculo, que son imposibles de ejecutar sin un sistema operativo.*

 © OCDE

prácticas seguidas por los países miembros de la OCDE ha demostrado que todos estos países, salvo uno, protegen dichos derechos, explícita o implícitamente, al aplicárseles la legislación en materia de derechos de autor. Aunque el término "aplicaciones informáticas" –*computer software*– sea utilizado en general para describir tanto el programa –sobre el que los derechos de propiedad intelectual (derechos de autor) subsisten– como el soporte en el que este programa se incorpora, las legislaciones sobre derechos de autor de la mayoría de los países miembros de la OCDE reconocen la diferencia entre los derechos de autor sobre el programa y el propio soporte –software– que incorpora una copia del programa objeto de dichos derechos –*copyrighted program*–. La transferencia de los derechos relativos a aplicaciones informáticas –*software*– se produce de diversas formas que van desde una enajenación de todos los derechos de un programa hasta la venta de un producto cuya utilización está sujeta a un cierto número de restricciones. La remuneración correspondiente a la transferencia puede también revestir diferentes formas. Estos factores pueden dificultar la distinción entre los pagos de aplicaciones informáticas –*software payments*– que deben ser considerados como regalías y otros tipos de pagos. La dificultad de dicha distinción aumenta porque es muy fácil reproducir aplicaciones informáticas –*computer software*– y porque la adquisición de aplicaciones –*software*– implica, con frecuencia, que el adquirente necesite hacer una copia para poder operar con ellas.

13. Los derechos del beneficiario de la transferencia, en la mayoría de los casos, comprenden total o parcialmente los derechos de autor correspondientes (véanse los párrafos 13.1 y 15 a continuación.) o pueden constituir, de hecho o por equivalencia, los derechos parciales o totales sobre una copia del programa (la "copia del programa"), con independencia de que dicha copia esté incorporada en un soporte material o se suministre electrónicamente (véanse los párrafos 14 al 14.2 más adelante.). En casos excepcionales, la operación puede corresponder a una transferencia de conocimientos prácticos –*know-how*– o de una fórmula secreta (párrafo 14.3).

13.1 Los pagos efectuados para adquirir parcialmente los derechos de autor (sin que el autor cedente enajene íntegramente sus derechos de propiedad intelectual) constituyen una regalía cuando el pago se efectúa a cambio del derecho de utilización del programa que constituiría, en ausencia de esta licencia, una violación de la legislación relativa a los derechos de autor. Como ejemplo de tales acuerdos, se pueden citar autorizaciones de reproducir y distribuir entre el público una aplicación informática –software– que contenga el objeto de los derechos de autor –*the copyrighted program*– o de modificar y difundir entre el público el programa. En dichas circunstancias, los pagos son en concepto de uso del derecho de autor del programa (verbigracia, de explotación de los derechos que, de otro modo, habrían sido prerrogativa única del titular del derecho de autor). Es necesario señalar que, aun cuando el pago de aplicaciones informáticas –*software payment*– pueda ser considerado propiamente como una regalía, la aplicación de las disposiciones del artículo referentes a los derechos de autor plantea dificultades desde el momento en que el apartado 2 exige que la aplicación informática –*software*– pueda clasificarse como obra literaria, artística o científica. Ninguna de estas categorías parece plenamente satisfactoria. Las leyes relativas a los derechos de autor de muchos países tratan el problema asimilando específicamente las aplicaciones informáticas –*software*– a una obra literaria o científica. Para otros países, la asimilación a una obra científica parece el enfoque más realista. Los

países que no tengan la posibilidad de adscribir las aplicaciones informáticas –software– a ninguna de estas categorías pueden adoptar justificadamente en sus negociaciones bilaterales una versión enmendada del apartado 2 que, o bien suprima toda referencia en cuanto a la naturaleza de los derechos de autor, o bien haga una mención expresa a las aplicaciones informáticas –*software*–.

14. En otros tipos de operaciones los derechos de autor adquiridos se limitan a aquellos que son necesarios para permitir al usuario la utilización del programa, por ejemplo, cuando al cesionario se le conceden unos derechos limitados de reproducción del programa. Debería ser el caso general para las operaciones de adquisición de una copia del programa. Los derechos transferidos en estos casos son inherentes a la propia naturaleza de los programas informáticos –*computer programs*–. Permiten al usuario copiar el programa, por ejemplo, en la unidad de almacenamiento de la computadora o con fines de seguridad. En este contexto, es importante destacar que puede diferir de un país a otro la protección concedida a los programas informáticos –*computer programs*– por la legislación sobre los derechos de autor. En ciertos países, el hecho de copiar el programa en el disco duro o en la memoria de acceso directo –*Random Access Memory—RAM*– de una computadora constituiría, en ausencia de una autorización, una violación de la legislación de los derechos de autor. Sin embargo, las legislaciones de numerosos países en materia de derechos de propiedad intelectual conceden automáticamente dicho derecho al propietario de una aplicación –software– que incorpore un programa informático –*computer program*–. Independientemente de que se sepa si este derecho se concede en virtud de la ley o de un acuerdo de licencia con el titular de los derechos de autor, la copia del programa en el disco duro o en la memoria RAM de la computadora o la realización de una copia de seguridad constituye una operación esencial en la utilización del citado programa. En consecuencia, los derechos referentes a estos actos de copia, cuando únicamente permiten la explotación efectiva del programa por parte del usuario, no deben tenerse en cuenta en el análisis de la calificación de la operación a efectos de tributación. Los pagos relativos a este tipo de operaciones son considerados como rentas comerciales, conforme al artículo 7.

14.1 No es relevante el método utilizado para transferir el programa –*computer program*– de la computadora al beneficiario (cesionario). Por ejemplo, poco importa que el beneficiario de la transferencia adquiera un disco informático que contenga una copia del programa o reciba directamente una copia en el disco duro de su computadora por medio del módem. Carece también de importancia que el uso de las aplicaciones informáticas –software– esté sujeto a restricciones para el beneficiario.

14.2 La facilidad de reproducir programas informáticos –*computer programs*– ha dado lugar a acuerdos de distribución por los que el beneficiario obtiene los derechos de hacer múltiples copias del programa sólo con fines de explotación en su propio negocio•. Tales acuerdos se denominan "licencias de sitio" –*sites licences*– "licencias de empresas" o "*licencias de red*". Aunque dichos acuerdos faculten la realización de múltiples copias del programa, tales derechos generalmente se limitan a aquellos necesarios para permitir el funcionamiento del programa en las computadoras o en la red del licenciatario y la reproducción con cualquier otro fin no está autorizada por la licencia. Los pagos efectuados

• *N. del T.: Se podría utilizar también actividad empresarial o profesional para traducir "business".*

 © OCDE

en el marco de dichos acuerdos serán tratados en la mayoría de los casos como beneficios empresariales y de actividades profesionales de acuerdo con el artículo 7.

14.3 Otro tipo de operación menos frecuente que implica la transferencia de aplicaciones informáticas –*computer software*– tiene lugar cuando una empresa de aplicaciones –*software house*– o un programador acepta suministrar información sobre las ideas y principios subyacentes al programa, tales como la lógica y los algoritmos, o los lenguajes o técnicas de programación. En dicho caso, los pagos pueden calificarse de regalías en la medida que constituyen la contrapartida del uso o de la cesión de uso de fórmulas secretas o de información referente a una experiencia industrial, comercial o científica que no pueden dar lugar a derechos de autor diferenciados. Ello contrasta con el caso más frecuente de que se adquiera la copia de un programa con vista a su explotación por el usuario final.

14.4 Los contratos entre los tenedores de los derechos sobre la propiedad intelectual referidos a aplicaciones informáticas –*software*– y un intermediario distribuidor, por lo general otorgan al intermediario distribuidor el derecho de distribución de copias del programa sin incluir el derecho de reproducción de ese programa. En estas operaciones, los derechos adquiridos en relación con la propiedad intelectual se limitan a los necesarios para que el intermediario comercial distribuya las copias de las aplicaciones informáticas –*software*–. En estas operaciones, los distribuidores pagan únicamente por la adquisición de las aplicaciones informáticas –*software*– y no por la explotación de ningún derecho sobre la propiedad intelectual de las aplicaciones informáticas –*software*–. Por tanto, en una operación en la que el distribuidor efectúe un pago para adquirir y distribuir copias de aplicaciones informáticas –*software*– (sin comportar el derecho de reproducción de las aplicaciones informáticas –*software*–), al analizar la naturaleza de la operación con fines tributarios deben obviarse los derechos relacionados con este acto de distribución. Las remuneraciones correspondientes a este tipo de operaciones se deben tratar como beneficios empresariales en virtud del artículo 7, y así ha de ser con independencia de que las copias se distribuyan a través de soportes físicos o medios electrónicos (sin que el distribuidor tenga el derecho de reproducción de la aplicación informática –*software*-) o de que las aplicaciones informáticas –*software*– estén sujetas a una mínima adaptación al cliente a los efectos de su instalación.

15. Cuando la retribución es la contrapartida de la transferencia de la propiedad plena de los derechos de autor, esta retribución no puede constituir una regalía y las disposiciones del artículo no son de aplicación. Pueden surgir dificultades cuando haya una transferencia de derechos que abarque:

- un derecho exclusivo de uso de la propiedad intelectual durante un cierto período de tiempo, o en un área geográfica limitada;
- una retribución adicional asociada a la utilización;
- una retribución en forma de pago global de una suma importante.

16. Aunque cada caso se tratará en función de sus circunstancias particulares, en general si el pago se realiza como contraprestación por la transferencia de derechos que constituyen un bien distinguible y concreto (lo que es más probable en el caso de derechos limitados geográfica que temporalmente), tales pagos constituirán probablemente

beneficios empresariales contemplados en el artículo 7, o ganancias de capital contempladas en el artículo 13, antes que regalías comprendidas en el artículo 12. Esto se deduce del hecho de que, cuando se ha enajenado la propiedad de los derechos, la contraprestación no puede referirse al uso de esos derechos. La naturaleza de la operación, que es una enajenación, no puede resultar modificada por la forma que adopte la contraprestación, por el pago a plazos de la contraprestación o, en opinión de la mayoría de los países, por el hecho de que los pagos se vinculen a una determinada contingencia.

17. Los pagos de aplicaciones informáticas –*software payments*– pueden realizarse en virtud de contratos mixtos. Estos contratos incluyen, por ejemplo, ventas de equipo informático con aplicaciones incorporadas –*built-in software*– y cesiones del derecho de uso de las aplicaciones –*software*– junto con prestaciones de servicios. Los métodos desarrollados en el párrafo 11 anterior, para solucionar problemas similares en lo relativo a regalías correspondientes a patentes y conocimientos prácticos –*know-how*– son igualmente aplicables en el supuesto de aplicaciones informáticas –*computer software*–. En consecuencia, cuando sea necesario, es preciso descomponer la cuantía del pago que debe realizarse en virtud de un contrato, en función de la información contenida en este último, o haciendo un reparto razonable, y aplicar el régimen fiscal correspondiente a cada una de las partes así determinadas.

17.1 Los principios enunciados anteriormente en lo que respecta a los pagos de aplicaciones informáticas –*software payments*– son igualmente aplicables a las operaciones de otros tipos de productos digitales como las imágenes, los sonidos o el texto. El desarrollo del comercio electrónico ha multiplicado el número de estas operaciones. Para determinar si los pagos correspondientes constituyen o no regalías, la principal cuestión que ha de abordarse es el motivo esencial por el que se paga.

17.2 En ciertos países, la legislación aplicable establece que las operaciones que permiten al cliente descargar en su computadora productos digitales pueden dar lugar a que el citado cliente utilice los derechos de autor (el copyright), por ejemplo, porque puedan hacer una o más copias en su computadora del contenido digital en virtud del contrato suscrito. Cuando el pago constituye esencialmente la remuneración de algo distinto al uso o la cesión de uso del derecho de autor (como la adquisición de otros tipos de derechos, datos o servicios contractuales) y que el uso del citado derecho de autor se limita al uso de los derechos necesarios para la descarga, el almacenamiento y el manejo en la computadora, red u otro medio de almacenamiento, ejecución o visualización del cliente, dicha utilización del derecho de autor no debe afectar al análisis de la naturaleza del pago a los efectos de aplicar la definición de “regalías”.

17.3 Tal es el caso de las operaciones que permiten al cliente (que puede ser una empresa) descargar en la computadora productos digitales –aplicaciones informáticas – software–, imágenes, sonidos, o texto– para su propio uso o disfrute. En esas operaciones, el pago se realiza básicamente a cambio de adquirir datos transmitidos en forma de señal digital, y por lo tanto, no corresponde a regalías y se rige por el artículo 7 o por el 13 según el caso. En la medida que el acto de copiar la señal digital en el disco duro o cualquier otro soporte para archivar del cliente implica que este último utiliza derechos de autor conforme a la legislación pertinente y las disposiciones contractuales aplicables, esta reproducción o copia es sólo el medio a través del cual se captura y almacena la señal

digital. Dicha utilización de los derechos de autor no es importante a efectos de la clasificación porque no se corresponde con lo que el pago remunera esencialmente (es decir, la adquisición de datos transmitidos bajo la forma de una señal digital), que constituye el factor determinante a efectos de la definición de regalías. Tampoco habría fundamento en asimilar los pagos de dichas operaciones a "regalías" si, en virtud de la legislación y las disposiciones aplicables, la creación de una copia es considerada como uso del derecho de autor por parte del proveedor en lugar del cliente.

17.4 En cambio, cuando el pago constituye esencialmente la remuneración de la cesión del derecho a utilizar un derecho de autor inherente a un producto digital que es descargado informáticamente con esa finalidad, las operaciones correspondientes dan lugar a regalías. Ese es el caso, por ejemplo, de un editor que paga por adquirir el derecho a reproducir una imagen sujeta a derecho de autor que descargará electrónicamente para que aparezca en la portada de un libro que está produciendo. En esta operación, el pago constituye esencialmente la remuneración de la adquisición del derecho a usar el derecho de autor inherente al producto digital –es decir, el derecho a reproducir y distribuir la imagen– y no únicamente la adquisición del contenido digital.

18. Las indicaciones dadas anteriormente, relativas a los contratos mixtos pueden ser, asimismo, de aplicación a ciertas representaciones artísticas y, en particular, a un concierto dirigido por un director de orquesta o a un recital dado por un músico. La remuneración de la interpretación musical, incrementada en su caso con la correspondiente a la radiodifusión simultánea, parece que debe estar regulada conforme a lo dispuesto en el artículo 17. Cuando, en virtud del mismo contrato o de un contrato distinto, la representación musical es grabada y el artista, basándose en su derecho de autor de la grabación musical, ha estipulado en beneficio propio el pago de regalías sobre la venta o sobre la audición pública de los discos, se aplicará el artículo 12 a la remuneración recibida que corresponde al concepto de regalía. No obstante, cuando los derechos de autor en una grabación de sonido pertenezcan, ya sea conforme a la ley sobre derechos de autor o a las cláusulas del contrato, a una persona con la cual el artista acordó, en el contrato, aportarle sus servicios (por ejemplo, a una actuación musical durante la grabación) o a un tercero, los pagos hechos en virtud del citado contrato están regulados por los artículos 7 (por ejemplo, si la actuación se desarrolla fuera del Estado de la fuente) o 17 y no por este artículo, incluso si dichos pagos dependen de la venta de las grabaciones.

19. Se recuerda, por otra parte, que los pagos variables o fijos efectuados por la explotación de yacimientos, fuentes u otros recursos naturales se rigen por el artículo 6 y quedan pues, excluidos del presente artículo.

Apartado 3

20. Algunos Estados estiman que a los dividendos, intereses y regalías que proceden de fuentes situadas en su territorio y se abonan a personas físicas o jurídicas residentes de otros Estados no les son de aplicación las disposiciones adoptadas para evitar su imposición, a la vez en el Estado de la fuente y en el de residencia del beneficiario, cuando este último posea un establecimiento permanente en el primero de estos Estados. El apartado 3 no se inspira en semejante concepción, llamada a veces "fuerza de atracción del establecimiento permanente". No establece que las regalías que reciba un residente de un

Estado contratante de fuente situada en el otro Estado deban, en virtud de una especie de presunción o incluso ficción legal, atribuirse al establecimiento permanente que este residente tenga eventualmente en dicho último Estado, de manera que este Estado no quede obligado a limitar su imposición en tal caso. El citado apartado se limita a establecer que el Estado de la fuente puede gravar las regalías como beneficios del establecimiento permanente situado en dicho país y propiedad del beneficiario residente del otro Estado, si dichas regalías se derivan de derechos o bienes que forman parte de los activos del establecimiento permanente o que, de una u otra manera, se vinculan efectivamente a este último. En este caso, el apartado 3 libera al Estado de la fuente de las regalías de toda limitación prevista en el artículo. Las explicaciones precedentes coinciden con las que figuran en los Comentarios al artículo 7.

21. Se ha sugerido que el apartado podría dar lugar a abusos, transfiriéndose derechos o bienes a establecimientos permanentes creados exclusivamente con este propósito en países que ofrecen tratamiento preferente a las regalías. Independientemente del hecho de que dichas operaciones abusivas podrían provocar la aplicación de disposiciones antiabuso nacionales, se ha de reconocer que un determinado emplazamiento sólo constituye un establecimiento permanente si en él se realiza una actividad o un negocio y, como se explica a continuación, el requisito de que el derecho o el bien han de estar "vinculados efectivamente" con dicho emplazamiento implica algo más que la mera contabilización del derecho o el bien en los libros del establecimiento permanente a los simples efectos contables.

21.1 Un derecho o bien respecto del que se paguen las regalías estará vinculado efectivamente al establecimiento permanente y formará por tanto parte de los activos empresariales si la propiedad "económica" de ese derecho o bien se atribuye a ese establecimiento permanente conforme a los principios desarrollados en el informe del Comité titulado "Atribución de beneficios a los establecimientos permanentes"[1] (véanse en particular los párrafos 72 a 97 de la Parte I del informe) a los efectos de la aplicación del apartado 2 del artículo 7. En el contexto de ese apartado, la propiedad "económica" del derecho o bien tiene un significado equivalente a la propiedad a los efectos del impuesto sobre la renta por una entidad independiente, con los beneficios y cargas que conlleva (por ej. el derecho a las regalías imputables a la propiedad del derecho o el bien y la potencialidad de ganancias o pérdidas derivadas del incremento o reducción del valor de ese derecho o bien).

21.2 En el caso de un establecimiento permanente de una empresa que desarrolle actividades de seguros, debe procederse a la determinación de la vinculación del derecho o el bien al establecimiento permanente siguiendo las pautas contenidas en la Parte IV del Informe del Comité respecto de si la renta o la ganancia procedente de ese derecho o bien se debe tener en cuenta para determinar el rendimiento del establecimiento permanente derivado del importe de los activos de inversión que se le hayan atribuido (véanse en

[1] *"Attribution of Profits to Permanent Establishments, OECD, Paris, 2010"*, disponible también en francés con el título *"Rapport de 2010 sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables"* (Atribución de Beneficios a los Establecimientos Permanentes, OCDE, París, 2010) *[(N. de la T.) traducido al castellano por el patrocinio de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos en el marco de colaboración con la OCDE del Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid. España.*]

concreto los párrafos 165-170 de la Parte IV). Al tratarse de unas pautas generales, las autoridades fiscales deben considerar la aplicación de un criterio pragmático y flexible que admita un seguimiento coherente y razonable de esas pautas por parte de la empresa en la identificación de los activos concretos efectivamente vinculados al establecimiento permanente.

Apartado 4

22. Este apartado tiene por objeto limitar el campo de aplicación de las disposiciones relativas a la imposición de las regalías en el caso de que el importe de estas, en virtud de las relaciones especiales entre el deudor y el beneficiario efectivo entre sí o con terceros, exceda del que se habría estipulado si el deudor y el beneficiario hubiesen contratado en condiciones de plena competencia•. Prevé que, en tal caso, las disposiciones del artículo sólo se aplicarán a este último importe y que el exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de los dos Estados contratantes y con las demás disposiciones del Convenio. Este apartado sólo autoriza el ajuste de la cuantía de las regalías y no la reclasificación de las regalías que tendría como consecuencia la modificación de su calificación, por ejemplo en una aportación de fondos propios. Para que sea posible tal ajuste de acuerdo con los términos del apartado 4 del artículo 12, sería necesario como mínimo, suprimir parte de la frase "habida cuenta del uso, derecho o información por los que se pagan" que introduce una restricción. Si se cree necesario aclarar esta intención, se podría añadir después de "exceda" una expresión similar a "por cualquier razón".

23. De su texto resulta claramente que, para que se aplique esta disposición, es necesario que los pagos considerados excesivos procedan de relaciones especiales que existan entre el deudor y el beneficiario efectivo o que ambos mantengan con terceras personas. A título de ejemplo, pueden citarse los casos de regalías pagadas a una persona física o jurídica que controle, directa o indirectamente, al deudor, que sea controlada directa o indirectamente por él o que dependa de un grupo que tenga intereses comunes con el mismo. Por lo demás, estos ejemplos son similares o análogos a las hipótesis previstas en el artículo 9.

24. Por otra parte, la noción de relaciones especiales comprende también las relaciones de parentesco por consanguinidad o afinidad y, en general, toda comunidad de intereses distinta de la relación jurídica que dé lugar al pago de las regalías.

25. En lo que se refiere al régimen aplicable al exceso de las regalías, habrá que apreciar su naturaleza exacta en función de las circunstancias propias de cada caso particular para determinar la categoría de rentas en que debe ser catalogado con vista a aplicar las disposiciones de la legislación tributaria de los Estados interesados y las disposiciones del Convenio. Si dos Estados contratantes encontrasen dificultades para determinar las otras disposiciones del Convenio aplicables, según el caso, al exceso de las regalías, nada les impediría añadir a la última frase del apartado 4 algunas precisiones suplementarias a condición de no alterar la pretensión general.

• *N. del T.: En México: "principio de precios de mercado", y en Argentina:"principio del precio normal de mercado abierto".*

26. En el supuesto de que los principios y reglas de su legislación respectiva llevasen a cada uno de los Estados contratantes a aplicar artículos diferentes del Convenio para gravar el referido exceso, será necesario acudir al procedimiento amistoso previsto en el Convenio para resolver el problema.

Observaciones a los Comentarios

27. *España* e *Italia* no se adhieren a la interpretación dada en el párrafo 8.2, y consideran que los pagos efectuados en contraprestación por la transmisión de la propiedad de un elemento comprendido en la definición de regalías están cubiertos por el ámbito de este artículo cuando lo que se transmita no llegue a ser la plena propiedad. Italia adopta esa misma posición en relación con los párrafos 15 y 16.

27.1 Por lo que respecta al párrafo 10.1 *Italia* considera que cuando los contratos otorguen derechos de distribución exclusiva de un producto o servicio junto con otros derechos a los que se refiera la definición de regalías, la parte del pago efectuado, en virtud de dichos contratos, como contraprestación por los derechos de distribución exclusiva de un producto o servicio podrán, dependiendo de las circunstancias, estar contemplados en el artículo.

28. *España, México* y *Portugal* no se adhieren a la interpretación que figura en los párrafos 14, 14.4, 15, 16 y 17.1 a 17.4. España, México y Portugal estiman que los pagos relativos a las aplicaciones informáticas –*software*– se encuentran dentro del ámbito de aplicación del artículo cuando se transfiere solamente una parte de los derechos sobre el programa, tanto si los pagos se efectúan en contraprestación de la utilización de un derecho de autor sobre una aplicación –*software*– para su explotación comercial (excepto los pagos por el derecho de distribución de copias de aplicaciones informáticas estandarizadas que no comporte el derecho de adaptación al cliente ni el de reproducción) como si los mismos corresponden a una aplicación –*software*– adquirida para uso empresarial o profesional del comprador, siendo, en este último caso, aplicaciones –software– no absolutamente estándares sino adaptadas de algún modo para el adquirente.

29. *México* no se adhiere a la interpretación dada en el párrafo 8.2 y adopta el criterio de que los pagos realizados en contraprestación por la transmisión de los derechos, cuando adopta la forma de enajenación (por ej. con limitación geográfica o temporal) están comprendidos en el ámbito de este artículo, dado que lo que se transmite no son los derechos íntegros inherentes a los elementos de propiedad comprendidos en la definición.

30. La *República Eslovaca* no se adhiere a la interpretación de los párrafos 14, 15 y 17. Estima que los pagos de aplicaciones informáticas –software– quedan regulados por este artículo incluso cuando sólo parte de ellas es transferida ya sea porque los pagos remuneran el derecho a usar el derecho de autor de una aplicación –*software*– para una explotación comercial, ya sea porque corresponden a una aplicación –*software*– adquirida para uso personal o profesional del adquirente cuando, en este último caso, la aplicación –*software*– no es absolutamente estándar sino adaptada de algún modo al adquirente.

31. *Grecia* no se adhiere a la interpretación formulada en los párrafos 14 y 15 anteriores. Grecia adopta la posición de que los pagos relativos a aplicaciones informáticas –*software*– pertenecen al ámbito de aplicación de este artículo tanto si constituyen una

contraprestación por el uso (o al derecho de uso) de las aplicaciones –*software*– en una explotación económica como si se efectúan para el uso personal o profesional del adquirente.

31.1 Con respecto al párrafo 14, *Corea* considera que el párrafo parece olvidar el hecho de que los conocimientos prácticos–*know-how*– pueden transmitirse bajo la forma de aplicaciones informáticas –*computer software*–. En consecuencia, Corea considera que los conocimientos prácticos –*know-how*– impartido por no residentes, por medio de aplicaciones o programas informáticos —*software or computer program*–, debe tratarse conforme al artículo 12.

31.2 *Italia* no está de acuerdo con que la interpretación dada en el párrafo 14.4 sea aplicable a todos los casos. Examinará cada uno de ellos teniendo en cuenta todas las circunstancias, comprendidos los derechos otorgados en relación con los actos de distribución.

Reservas al artículo

Apartado 1

32. En relación con el párrafo 9.1 Alemania se reserva su posición respecto de si, y en qué circunstancias, las remuneraciones pagadas por la adquisición de un derecho de disposición de la capacidad de transporte de un conducto o de la capacidad de instalaciones técnicas, líneas o cables para la transmisión de energía eléctrica o comunicaciones (comprendida la transmisión de programas de radio y televisión) puede considerarse como un pago efectuado por el arrendamiento de equipos industriales, comerciales o científicos.

32.1 *Grecia* se reserva el derecho a incluir los pagos mencionados en los párrafos 9.1, 9.2 y 9.3 en la definición de regalías.

33. *Grecia* no se encuentra en situación de aceptar una disposición que le impida estipular, en los convenios bilaterales de doble imposición, una cláusula que le confiera el derecho a gravar en la fuente las regalías a una tasa no superior al 10 por ciento.

34. La *República Checa* se reserva el derecho a gravar a una tasa del 10 por ciento las regalías que, con arreglo a su legislación, tengan su fuente en su país. También se reserva el derecho a someter los pagos por el uso, o la concesión de uso, de aplicaciones informáticas –*software*– a un régimen tributario distinto del previsto para los derechos de autor.

35. *Canadá* reserva su posición sobre el apartado 1 y desea mantener en sus convenios bilaterales una tasa de gravamen en la fuente del 10 por 100. Sin embargo, este país podría reconocer la exención de las regalías en concepto de derechos de autor referentes a una obra cultural, dramática, musical o artística, excluyendo de dicho tratamiento las regalías sobre películas cinematográficas, películas o cintas de vídeo u otros medios de reproducción destinados a la televisión. Canadá también está dispuesto en la mayoría de los casos a exonerar de impuestos las regalías sobre aplicaciones informáticas –*computer software*–, las patentes y los conocimientos prácticos –*know-how*–.

36. *Australia, Chile, Corea, Eslovenia, México, Nueva Zelandia, Polonia, Portugal, la República Eslovaca* y *Turquía* se reservan el derecho a gravar las regalías en la fuente.

37. *Italia* se reserva el derecho a gravar las regalías en la fuente, pero está dispuesta a acordar un régimen favorable a ciertas regalías (por ejemplo, a las regalías por derechos de autor). Italia se reserva también el derecho a someter el uso, o la concesión de uso, de derechos relativos a aplicaciones informáticas –*software*– a un régimen fiscal diferente al aplicable a los derechos de autor.

Apartado 2

38. [Suprimido el 15 de julio de 2005]

39. *Australia* se reserva el derecho a modificar la definición de regalías para incluir los pagos o derechos de crédito que tengan el tratamiento de regalías en su ley interna.

40. *Canadá*, *Chile*, *Corea*, *Hungría*, *República Checa* y *República Eslovaca* se reservan el derecho a añadir al apartado 2 las palabras: "por el uso, o la concesión de uso, de un equipo industrial, comercial o científico".

41. *Grecia*, *Italia* y *México* se reservan el derecho a continuar incluyendo las rentas obtenidas por el arrendamiento de equipos industriales, comerciales o científicos y de contenedores en la definición de "regalías" ofrecida en el apartado 2 del artículo 12 del Modelo de Convenio de 1977.

41.1 *Polonia* se reserva el derecho a incluir en la definición del término "regalías" las rentas procedentes del uso o la concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos y de contenedores.

42. *Nueva Zelandia* se reserva el derecho a gravar en la fuente los pagos por el arrendamiento de equipos industriales, comerciales o científicos y de contenedores.

43. [Suprimido el 17 de julio de 2008]

43.1 *Portugal* se reserva el derecho a gravar en la fuente, como regalías, las rentas procedentes del arrendamiento –*leasing*– de equipos industriales, comerciales o científicos o de contenedores, así como las rentas procedentes de la asistencia técnica en conexión con el uso o la concesión de uso de tales equipos y contenedores.

44. Portugal se reserva el derecho a gravar en la fuente, como regalías, las rentas procedentes de la asistencia técnica prestada en relación con el uso, o el derecho de uso, de derechos o informaciones del tipo al que hace referencia el apartado 2 del artículo.

45. *España* se reserva el derecho a continuar adhiriéndose, en sus convenios, a una definición de regalías que incluya las rentas procedentes del arrendamiento de equipos industriales, comerciales o científicos y de contenedores.

46. *Turquía* se reserva el derecho a gravar en la fuente las rentas del arrendamiento de equipos industriales, comerciales o científicos.

46.1 *Estados Unidos* y *México* se reservan el derecho a considerar como regalía el beneficio obtenido de la enajenación de un activo contemplado en el apartado 2 del artículo cuando este beneficio depende de la productividad, de la utilización o de la disposición del activo.

46.2 *Grecia* no se adhiere a la interpretación del sexto guión del párrafo 11.4 y opina que todos los pagos en cuestión los regula este artículo.

 © OCDE

46.3 *Grecia* no se adhiere a la interpretación dada a los párrafos 17.2 y 17.3 porque los pagos relativos a la descarga de aplicaciones informáticas –*computer software*– deben considerarse regalías incluso si dichos productos han sido adquiridos para uso personal o empresarial o profesional del adquirente.

47. [Suprimido el 22 de julio de 2010]

Otras reservas

48. Con objeto de corregir lo que se considera una deficiencia en el artículo, *Australia*, *Bélgica*, *Canadá*, *Chile*, *Eslovenia*, *Francia*, *México*, la *República Checa* y la *República Eslovaca* propondrán a los países con los que negocien la inserción de una disposición que defina la fuente de las regalías por analogía con la disposición del apartado 5 del artículo 11, que trata la misma cuestión en lo relativo a los intereses.

49. *México* se reserva el derecho a proponer una disposición por medio de la cual se considere que las regalías se originan en un Estado contratante siempre que tales regalías se refieran al uso o a la concesión de uso, en ese Estado contratante, de cualquier propiedad o derecho de los descritos en el apartado 2 del artículo 12.

50. La *República Eslovaca* se reserva el derecho a someter a los pagos por el uso o la concesión de uso de derechos sobre aplicaciones informáticas –software- a un régimen distinto del aplicable a los derechos sobre la propiedad intelectual.

COMENTARIOS AL ARTÍCULO 13
RELATIVO A LA IMPOSICIÓN DE LAS GANANCIAS DE CAPITAL

I. Observaciones preliminares

1. Si se comparan las legislaciones fiscales de los países miembros de la OCDE, se constata que la imposición de las ganancias de capital (o plusvalías) varía considerablemente de un país a otro:

- en algunos países las ganancias de capital no se consideran renta imponible;
- en otros países se gravan las ganancias de capital obtenidas por las empresas, pero no las obtenidas por una persona física fuera de su tráfico empresarial o profesional;
- aun cuando se graven las ganancias de capital obtenidas por una persona física ajenas a su actividad empresarial o profesional, a menudo esta imposición sólo se aplica a casos específicos; por ejemplo, a los beneficios (ganancias) obtenidos por la venta de propiedad inmobiliaria o a los de carácter especulativo (cuando un activo se compra con la finalidad 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, por tanto, se añaden a las rentas derivadas de otras fuentes. Esto es aplicable sobre todo a las ganancias de capital obtenidas en la enajenación de los activos de una empresa. En varios países miembros de la OCDE, sin embargo, las ganancias de capital están sometidas a impuestos específicos, tales como el impuesto sobre la enajenación de la propiedad inmobiliaria, o el impuesto general sobre las ganancias de capital, o el impuesto sobre el incremento del valor de los activos (impuestos sobre las plusvalías latentes). Dichos impuestos gravan cada una de las ganancias de capital, o bien el total de las realizadas durante un año, en la mayoría de los casos, a tasas impositivas especiales sin atender a las demás rentas (o pérdidas) del contribuyente. No parece necesario describir todos estos impuestos.

3. El artículo no aborda las cuestiones mencionadas anteriormente. Corresponde al derecho interno de cada Estado contratante decidir si deben gravarse las ganancias de capital y, en caso afirmativo, de qué forma. El artículo no puede interpretarse en modo alguno en el sentido de otorgar a un Estado el derecho a gravar las ganancias de capital si ese derecho no está establecido en su legislación nacional. El artículo no precisa la naturaleza de los impuestos a los que se aplica. Ha de entenderse que el artículo es aplicable a todo tipo de impuestos establecidos por los Estados contratantes sobre las ganancias de capital. El artículo 2 se formula en términos lo suficientemente amplios como para permitir ese fin y para comprender igualmente los impuestos especiales sobre las ganancias de capital.

II. Comentarios a las disposiciones del artículo

Observaciones generales

4. Es normal atribuir el derecho a gravar las ganancias de capital obtenidas por bienes de una naturaleza determinada al Estado al que, según el Convenio, corresponde el derecho a gravar ese bien y sus rentas. El derecho a gravar las ganancias generadas por la enajenación de un activo empresarial debe atribuirse al mismo Estado, con independencia de la cuestión de si tal ganancia es una ganancia de capital o un beneficio empresarial o de actividad profesional. En consecuencia, no es necesario distinguir entre ganancias de capital y beneficios comerciales ni establecer disposiciones particulares para determinar si debe aplicarse el artículo específico sobre ganancias de capital o el artículo 7 relativo a los beneficios empresariales y de actividades profesionales. Corresponde a la legislación interna del Estado que percibe el impuesto determinar si debe aplicarse un impuesto sobre las ganancias de capital o un impuesto sobre la renta ordinaria. El Convenio no prejuzga esta cuestión.

5. El artículo no contiene una definición detallada de las ganancias de capital que, por las razones antes citadas, sería superflua. La expresión "enajenación de propiedad" utilizada en él comprende las ganancias de capital resultantes de la venta o permuta de bienes, y también de una enajenación parcial, de la expropiación, de las aportaciones a sociedades, de la venta de derechos, 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 con motivo de la enajenación de bienes de capital. Algunos Estados, sin embargo, sólo gravan las ganancias de capital denominadas "realizadas". En algunos casos no se reconoce la ganancia a efectos fiscales 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 de beneficio, o no, corresponde al derecho interno aplicable. No se plantean problemas especiales si el Estado que tiene la potestad tributaria no la ejerce en el momento de la enajenación.

7. En general no se gravan las plusvalías que no van acompañadas de la enajenación de los bienes de capital dado que, mientras que el propietario conserve los bienes en cuestión, las ganancias de capital sólo existen sobre el papel. Sin embargo, ciertas legislaciones fiscales gravan las plusvalías y las revalorizaciones de activos de una empresa incluso aunque no se produzca la enajenación.

8. Algunas circunstancias especiales pueden dar lugar al gravamen del incremento de valor de un activo aun cuando no se enajene. Ese puede ser el caso cuando el valor de un activo fijo ha aumentado de tal manera que el propietario procede a la revalorización del mismo en su contabilidad. Tal revalorización de los activos en la contabilidad puede efectuarse también en los casos de depreciación de la moneda nacional. Algunos Estados aplican impuestos especiales sobre los beneficios contables, la dotación de reservas, los aumentos del capital y otras revalorizaciones resultantes de la adaptación del valor contable al valor real de los activos. Tales impuestos sobre las plusvalías están comprendidos en el ámbito del Convenio en virtud del artículo 2.

9. Cuando se gravan las plusvalías y las revalorizaciones de activos empresariales, como regla general se aplicarán los mismos principios que a la enajenación de los activos. No se ha considerado 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 ser suficientes. En general, el derecho a gravar lo atribuyen las disposiciones mencionadas anteriormente al Estado de residencia de quien enajena, excepto en el caso de la propiedad inmobiliaria o mobiliaria que forme parte del activo de un establecimiento permanente en el que el derecho de gravamen corresponde, en primer lugar, al Estado donde esté situado el bien considerado. Debe prestarse, sin embargo, especial atención a los supuestos a los que se refieren los párrafos 13 a 17 siguientes.

10. En algunos Estados, la transferencia de un activo de un establecimiento permanente situado en el territorio de dicho Estado a un establecimiento permanente o a la sede central de la misma empresa situado en otro Estado se asimila a la enajenación de bienes. El artículo no se opone a que tales Estados graven los beneficios o las ganancias que se consideran producidos con esa transferencia a condición, sin embargo, de que dicha imposición sea conforme al artículo 7.

11. El artículo no distingue en cuanto al origen de la ganancia de capital. Se aplica, por consiguiente, a todas las ganancias de capital, las obtenidas a largo plazo paralelamente a una mejora constante de la situación económica, y las obtenidas a muy corto plazo (ganancias especulativas). También se incluyen las ganancias de capital que resultan de la depreciación de la moneda nacional. Naturalmente, a cada Estado le corresponde decidir si tales ganancias deben o no ser sometidas a imposición.

12. El artículo no especifica la forma de calcular las ganancias de capital, lo cual es competencia del derecho interno aplicable. Por lo general, las ganancias de capital se determinan deduciendo el coste del precio de venta. El coste se obtiene incrementando el precio de compra en todos los gastos relativos a la misma, además de los gastos de las mejoras. En algunos casos, se utiliza el precio de coste una vez deducidas las amortizaciones efectuadas anteriormente. Algunas legislaciones fiscales utilizan valores distintos del precio de coste como, por ejemplo, el valor declarado con anterioridad por el vendedor del activo a efectos del impuesto sobre el patrimonio.

13. Pueden darse problemas particulares en el caso de que la base imponible de las ganancias de capital sea diferente en los dos Estados contratantes. Las ganancias de capital obtenidas en la enajenación de un bien, cuantificadas en un Estado con arreglo a las reglas mencionadas en el párrafo 12 anterior, pueden no ser necesariamente idénticas a las determinadas en el otro Estado según las normas contables de este. Tal situación puede producirse cuando un Estado tiene el derecho a gravar las ganancias de capital porque es el Estado donde está situado el bien, mientras el otro Estado tiene el derecho a gravarlas porque la empresa es residente de ese otro Estado.

14. El siguiente ejemplo puede ilustrar este problema: una empresa del Estado A compra propiedad inmobiliaria situada en el Estado B. La empresa puede haber hecho figurar amortizaciones en la contabilidad que lleva en el Estado A. Si la propiedad inmobiliaria se vende a un precio superior al coste, podrá realizarse una ganancia de capital y, además, recobrarse las amortizaciones dotadas con anterioridad. El Estado B, en el que

está situada la propiedad inmobiliaria y donde no se lleva contabilidad, no está obligado, cuando grava la renta de tal propiedad, a tomar en cuenta las amortizaciones contabilizadas en el Estado A. El Estado B tampoco puede sustituir, en el momento de la enajenación, el precio de coste por el valor que la propiedad inmobiliaria tenga en la contabilidad llevada en el Estado A. El Estado B no puede, en consecuencia, gravar las amortizaciones practicadas además de la ganancia de capital como se indica en el párrafo 12 anterior.

15. Por otra parte, el Estado A, del que es residente quien enajena, no puede ser obligado en todos los casos a exonerar completamente tales ganancias contables con arreglo al apartado 1 del artículo y al artículo 23 A (los Estados que aplican el método de crédito difícilmente tendrán problemas). En la medida en que tales beneficios contables se deban a las amortizaciones practicadas previamente en el Estado A que, a su vez, han reducido la renta o el beneficio imponible en dicho Estado A, no puede prohibirse a ese Estado gravar dichos beneficios contables. La situación corresponde a la que contempla el párrafo 44 de los Comentarios al artículo 23 A.

16. Pueden plantearse otros problemas en relación con los beneficios debidos a variaciones en los tipos de cambio de las monedas del Estado A y el Estado B. Como consecuencia de la depreciación de la moneda del Estado A, las empresas de dicho Estado A pueden o deben aumentar el valor contable de los activos situados fuera del territorio del Estado A. Además de la devaluación de la moneda de un Estado, las fluctuaciones normales de los tipos de cambio pueden dar lugar a ganancias o pérdidas de cambio. Tómese, por ejemplo, una empresa del Estado A que ha comprado y vendido propiedad inmobiliaria situada en el Estado B. Si los precios de compra y de venta, ambos expresados en la moneda del Estado B, son iguales, no habrá ganancia de capital en el Estado B. Si la moneda del Estado B experimenta un alza entre la compra y la venta del activo respecto de la moneda del Estado A, la empresa obtendrá una ganancia en la moneda de este Estado. Si en ese período de tiempo la moneda del Estado B experimenta una baja, el vendedor sufrirá una pérdida que no será tomada en consideración en el Estado B. Tales ganancias o pérdidas cambiarias pueden producirse, igualmente, en relación con los créditos o deudas contraídos en moneda extranjera. Si en el balance de un establecimiento permanente de una empresa del Estado A situado en el Estado B figuran créditos y deudas expresados en la moneda del Estado B, la contabilidad del establecimiento permanente no mostrará ganancias ni pérdidas en el momento del reembolso. Las fluctuaciones de los tipos de cambio pueden reflejarse, sin embargo, en la contabilidad de la sede central. Si el valor de la moneda del Estado B experimenta un alza (o una baja) entre el momento en que nace el crédito y su reembolso, el conjunto de la empresa realizará una ganancia (o una pérdida). Esto es cierto también respecto de las deudas cuando la moneda del Estado B experimente una baja (o un alza) entre el momento de generación de una deuda y su pago.

17. Las disposiciones del presente artículo no dan solución a todas las cuestiones relacionadas con las ganancias debidas al tipo de cambio. Tales ganancias no dependen, en la mayoría de los casos, de la enajenación del activo; a menudo ni siquiera pueden determinarse en el Estado al que, en virtud del artículo, corresponde el derecho a gravar las ganancias de capital. Consecuentemente, el problema que debe resolverse no consiste, en general, en determinar si el Estado donde está situado el establecimiento permanente tiene

el derecho a gravar, sino si el Estado de residencia del contribuyente debe, cuando aplica el método de exención, abstenerse de gravar tales ganancias de cambio que, en la mayoría de los casos, sólo pueden reflejarse en la contabilidad de la sede central. La respuesta a esta última cuestión no depende sólo de este artículo, sino también del artículo 7 y del artículo 23 A. Si en un caso determinado las diferencias de criterio de los dos Estados resultan en una doble imposición efectiva, el caso debe resolverse conforme el procedimiento amistoso previsto en el artículo 25.

18. Cabe preguntarse, además, cuál es el artículo aplicable en el caso de que la contraprestación por la venta de una propiedad consista en el pago de una renta vitalicia en lugar de un precio fijo. Se plantea la cuestión de determinar si las anualidades deben considerarse, en la medida en que excedan del precio de coste, como una ganancia de capital derivada de la enajenación del bien o como una "renta no mencionada expresamente" conforme al artículo 21. Existen argumentos de peso similar en apoyo de ambas tesis, y resulta difícil formular una regla a este respecto. Por otra parte, estos problemas se plantean rara vez en la práctica, por lo que no parece necesario incluir una disposición al efecto en el Convenio. Puede dejarse a los Estados contratantes, que se vean afectados por el problema, la búsqueda de una solución por vía del acuerdo amistoso establecido por el artículo 25.

19. Las disposiciones del artículo no están destinadas a aplicarse a los premios de lotería ni a las primas y premios unidos a los bonos u obligaciones.

20. El artículo se refiere, en primer lugar, a las ganancias que pueden someterse a imposición en el Estado donde los bienes enajenados están situados. Para las demás ganancias de capital, el apartado 5 atribuye la potestad tributaria al Estado de residencia de quien enajena.

21. Dado que las ganancias de capital no son sometidas a imposición por todos los Estados, puede considerarse justificado evitar solamente su doble imposición efectiva. En consecuencia, los Estados contratantes son libres de complementar sus convenios bilaterales de manera que un Estado sólo deba renunciar a la potestad tributaria que le reconoce su legislación interna si el otro Estado, al que le corresponde la misma potestad en virtud del Convenio, hace uso efectivo de ella. En tal supuesto, el apartado 5 del artículo deberá completarse consecuentemente. Además, será necesario modificar el artículo 23 A de la forma indicada en el párrafo 35 de los Comentarios al artículo 23 A.

Apartado 1

22. El apartado 1 establece que las ganancias derivadas de la enajenación de propiedad inmobiliaria pueden someterse a imposición en el Estado donde la propiedad está situada. Esta regla corresponde a las disposiciones del artículo 6 y del apartado 1 del artículo 22 y se aplica igualmente a la propiedad inmobiliaria que forme parte del activo de una empresa. En lo que se refiere a la definición de la propiedad inmobiliaria, el apartado 1 se remite al artículo 6. El apartado 1 del artículo 13 trata únicamente de las ganancias que un residente de un Estado contratante obtiene al enajenar propiedad inmobiliaria situada en el otro Estado contratante. No se aplica, por consiguiente, a las ganancias derivadas de la enajenación de propiedad inmobiliaria situada en el Estado contratante del que el cedente es residente en el sentido del artículo 4 o que esté situada en un tercer Estado; tales

ganancias son reguladas por las disposiciones del apartado 5 (y no, como indicaban los Comentarios anteriores al año 2002, por las del apartado 1 del artículo 21).

23. Las disposiciones del apartado 4 completan las del 1 y se aplican a las ganancias obtenidas en la enajenación de todas o parte de las acciones de una sociedad titular de bienes inmobiliarios (véanse los párrafos 28.1 a 28.4 siguientes).

Apartado 2

24. El apartado 2 trata de la propiedad mobiliaria que forma parte del activo de un establecimiento permanente de una empresa. La expresión "propiedad mobiliaria" comprende todos los bienes distintos de la propiedad inmobiliaria comprendida en el apartado 1. Comprende también los activos intangibles, como el fondo de comercio•, las licencias de uso, etc. Las ganancias derivadas de la enajenación de tales activos pueden someterse a imposición en el Estado donde esté situado el establecimiento permanente, lo cual coincide con el criterio aplicable a los beneficios empresariales y de actividades profesionales (artículo 7).

25. Se infiere directamente del apartado que sus disposiciones se aplican también cuando se enajena la propiedad mobiliaria de un establecimiento permanente, así como cuando se enajena el propio establecimiento permanente (sólo o con el conjunto de la empresa). En caso de enajenación del conjunto de la empresa, las disposiciones se aplican a las ganancias que se consideren derivadas de la enajenación de la propiedad mobiliaria que ha formado parte del activo del establecimiento permanente. En tal caso, mutatis mutandis, se aplican las disposiciones del artículo 7 sin que ello se mencione expresamente. En cuanto a la transferencia de un activo de un establecimiento permanente situado en un Estado a un establecimiento permanente (o a la sede central) en otro Estado, véase el párrafo 10 anterior.

26. Por otra parte, el apartado 2 puede no ser aplicable en todos los casos a las ganancias de capital resultantes de la enajenación de una participación en una empresa. La disposición únicamente es aplicable a los bienes pertenecientes a quien enajena, sólo o junto a otras personas. Conforme a la legislación de algunos países, el activo de una sociedad de personas –*partnership*– se considera propiedad de los socios. Con arreglo a las legislaciones de otros países, sin embargo, las sociedades de personas –*partnerships*– y otras asociaciones tienen la consideración fiscal de personas jurídicas, distintas de sus asociados (miembros), lo cual supone que las participaciones en tales entidades se tratan como acciones de una sociedad. Las ganancias de capital obtenidas en la enajenación de tales participaciones, al igual que las ganancias de capital resultantes de la enajenación de acciones, solamente pueden someterse a imposición, por tanto, en el Estado de residencia del cedente. Los Estados contratantes son libres de convenir bilateralmente reglas particulares para las ganancias de capital derivadas de la enajenación de participaciones en sociedades de personas –*partnerships*–.

27. Algunos Estados consideran que todas las ganancias de capital derivadas de fuentes situadas en su territorio deben someterse a imposición conforme a su legislación interna, cuando el cedente tenga un establecimiento permanente en su territorio. El apartado 2 no

• *N. del T.: En México: "crédito mercantil".*

se basa en esta concepción, denominada en ocasiones "fuerza de atracción del establecimiento permanente". El citado apartado establece simplemente que las ganancias resultantes de la enajenación de la propiedad mobiliaria que forme parte del activo empresarial de un establecimiento permanente pueden someterse a imposición en el Estado donde esté situado el establecimiento permanente. Las ganancias derivadas de la enajenación de la restante propiedad mobiliaria sólo pueden someterse a imposición en el Estado de residencia de quien enajena, de conformidad con el apartado 5. Las explicaciones precedentes corresponden a las contenidas en los Comentarios al artículo 7.

27.1 A los efectos de este apartado, los bienes forman parte del activo de un establecimiento permanente si la propiedad "económica" del bien se atribuye a ese establecimiento permanente conforme a los principios desarrollados en el informe del Comité titulado "Atribución de beneficios a los establecimientos permanentes"[1] (véanse en particular los párrafos 72 a 97 de la Parte I del informe) a los efectos de la aplicación del apartado 2 del artículo 7. En el contexto de ese apartado, la propiedad "económica" de un bien tiene un significado equivalente a la propiedad a los efectos del impuesto sobre la renta por una entidad independiente, con los beneficios y cargas que conlleva (por ej. el derecho a las rentas imputables a la propiedad de ese bien, el derecho a las amortizaciones que puedan aplicarse y la potencialidad de ganancias o pérdidas derivadas del incremento o reducción del valor del bien). El mero hecho de que un bien se registre, a los efectos contables, en el balance de situación elaborado por el establecimiento permanente, no será por tanto suficiente para concluir que ese bien está efectivamente vinculado al establecimiento permanente.

27.2 En el caso de un establecimiento permanente de una empresa que desarrolle actividades de seguros, debe procederse a la determinación de la vinculación del bien al establecimiento permanente siguiendo las pautas contenidas en la Parte IV del Informe del Comité respecto de si la renta o la ganancia procedente de dicho bien se debe tener en cuenta para determinar el rendimiento del establecimiento permanente derivado del importe de los activos de inversión que se le hayan atribuido (véanse en concreto los párrafos 165-170 de la Parte IV). Al tratarse de unas pautas generales, las autoridades fiscales deben considerar la aplicación de un criterio pragmático y flexible que admita un seguimiento coherente y razonable de esas pautas por parte de la empresa en la identificación de los activos concretos que forman parte del activo del establecimiento permanente.

Apartado 3

28. Se establece una excepción a la regla del apartado 2 en el caso de buques y aeronaves explotados en el tráfico internacional y de embarcaciones dedicadas a la navegación por aguas interiores, así como el de la propiedad mobiliaria afecta a la explotación de tales buques, aeronaves o embarcaciones. Generalmente, las ganancias

[1] *"Attribution of Profits to Permanent Establishments, OECD, Paris, 2010"*, disponible también en francés con el título *"Rapport de 2010 sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables"* (Atribución de Beneficios a los Establecimientos Permanentes, OCDE, París, 2010) *[(N. de la T.) traducido al castellano por el patrocinio de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos en el marco de colaboración con la OCDE del Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid. España.*]

 © OCDE

resultantes de la enajenación de dichos activos sólo pueden someterse a imposición en el Estado donde esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa que explota los buques, aeronaves o embarcaciones. Esta regla corresponde a las disposiciones del artículo 8 y del apartado 3 del artículo 22. Ha de entenderse que el apartado 3 del artículo 8 será aplicable si la sede de dirección efectiva de la empresa se encuentra a bordo de un buque o embarcación. Los Estados contratantes que prefieran atribuir la potestad tributaria exclusivamente al Estado de residencia, o utilizar una combinación de los criterios de residencia y de sede de dirección efectiva, son libres de sustituir en sus convenios bilaterales el apartado 3 por una disposición correspondiente a las contenidas en los apartados 2 y 3 de los Comentarios al artículo 8.

28.1 El apartado 3 se aplica cuando la empresa que enajena los bienes explota ella misma las embarcaciones, buques o aeronaves referidos ya sea en sus propias actividades de transporte o cuando los alquila completamente armados, tripulados y equipados. Sin embargo, no es aplicable cuando la empresa propietaria no los explota (por ejemplo, cuando la empresa alquila dichos bienes a otra persona, excepto en el caso de un alquiler ocasional de buques o de aeronaves a casco desnudo referidos en el párrafo 5 de los Comentarios al artículo 8). En tal caso, los beneficios obtenidos por el propietario real de esos bienes, o de la propiedad mobiliaria afecta a estos están sometidos a lo dispuesto en el apartado 2 ó 5.

28.2 En sus convenios bilaterales, los países miembros pueden precisar más la aplicación del artículo 13 en esta situación. Podrían adoptar la siguiente versión alternativa del apartado 3 del artículo (véanse también los párrafos 4.1 y 4.2 de los Comentarios al artículo 22):

> «3. Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes, que forman parte del activo de la citada empresa y que se componen de buques o aeronaves explotados por ella en el tráfico internacional o de propiedad mobiliaria utilizada para la explotación de dichos buques o aeronaves, sólo serán gravables en el Estado contratante donde está situada la sede de dirección efectiva de la empresa.»

Apartado 4

28.3 Al establecer que las ganancias derivadas de la enajenación de acciones, que obtienen directa o indirectamente más del 50 por ciento de su valor de propiedad inmobiliaria situada en un Estado contratante, pueden gravarse en ese Estado, el apartado 4 estipula que dichas ganancias son gravables en el mismo, así como las resultantes de la enajenación de dicha propiedad inmobiliaria regulada por el apartado 1.

28.4 El apartado 4 autoriza la tributación de la totalidad de las ganancias atribuibles a las acciones a las que se aplica incluso cuando una parte del valor de la acción proviene de activos distintos de la propiedad inmobiliaria situada en el Estado de la fuente. En general, se determinará si las acciones de una sociedad obtienen o no más del 50 por ciento de su valor, directa o indirectamente de la propiedad inmobiliaria situada en un Estado contratante comparando el valor de esta última con el de todos los activos propiedad de la sociedad sin tener en cuenta las deudas u otros pasivos de esta (garantizados o no con hipotecas sobre la propiedad inmobiliaria).

28.5 En sus convenios bilaterales, muchos Estados amplían o reducen el alcance del apartado, por ejemplo algunos Estados consideran que la disposición no debería aplicarse sólo a las ganancias de las acciones sino también a las de la enajenación de los intereses en otras entidades como sociedades de personas –*partnerships*– o *fideicomisos* –*trusts*– que no emiten acciones, siempre que el valor de estos intereses se obtenga de forma similar, principalmente de la propiedad inmobiliaria. Los Estados que deseen aumentar el ámbito del apartado para abarcar tales intereses son libres de modificar el apartado de la siguiente forma:

> «4. Las ganancias obtenidas por un residente de un Estado contratante en la enajenación de acciones o de intereses comparables, que obtengan más del 50 por ciento de su valor directa o indirectamente de propiedad inmobiliaria situada en el otro Estado contratante, pueden gravarse en ese último.»

28.6 Es también posible que los Estados aumenten o reduzcan el porcentaje del valor de las acciones que debe ser generado directa o indirectamente por la propiedad inmobiliaria para que la disposición sea aplicable. Esto se hará simplemente sustituyendo "50 por ciento" por el porcentaje que estos Estados acuerden. Los Estados pueden asimismo convenir restringir la aplicación de dicha disposición a los casos en que el cedente tenga un cierto nivel de participación en la entidad.

28.7 Por otra parte, ciertos Estados consideran que el apartado no debe aplicarse a las ganancias derivadas de la enajenación de acciones de sociedades que cotizan en un mercado de valores reconocido de uno de los Estados, ni tampoco a las ganancias obtenidas en la enajenación de acciones habidas en una reorganización de sociedades o cuando la propiedad inmobiliaria de donde procede el valor de las acciones sea aquella (por ejemplo, una mina o un hotel) donde se realiza la actividad mercantil. Los Estados que deseen incluir una o más de estas excepciones son libres de hacerlo.

28.8 Una posible excepción hace referencia a las acciones en poder de fondos de pensiones o entidades similares. De acuerdo con las leyes internas de muchos Estados, los fondos de pensiones y entidades similares quedan exentos con carácter general de impuestos sobre los réditos derivados de sus inversiones. Con el fin de que estas entidades puedan conseguir un tratamiento neutral de sus inversiones nacionales y extranjeras, algunos Estados prevén, de forma bilateral, que las rentas obtenidas por una de estas entidades residente del otro Estado, incluyendo las ganancias de capital por la venta de acciones a que se refiere el apartado 4, queden también exentas de tributación en la fuente. Los Estados que deseen proceder de este modo podrían convenir bilateralmente una disposición redactada sobre la base de la disposición que se halla en el párrafo 69 de los comentarios al artículo 18.

28.9 Finalmente, otra posible exención hace referencia a las acciones y participaciones similares en fideicomisos de inversiones inmobiliarias –*Real Estate Investment Trusts*– (véanse los párrafos 67.1 a 67.7 de los Comentarios al artículo 10 para obtener más información sobre esta figura). Si bien no parece apropiado hacer una excepción al apartado 4 en el caso de la enajenación de los derechos de un gran inversor en un fideicomiso de inversiones inmobiliarias (FII), que podría considerarse la enajenación de una fórmula sustitutiva de una inversión directa en bienes inmuebles, sí puede

 © OCDE

considerarse adecuado plantear una excepción al apartado 4 en el caso de la enajenación de los derechos de un pequeño inversor en un FII.

28.10 Como se analizó en el párrafo 67.3 de los Comentarios al artículo 10, puede resultar adecuado considerar que la participación de un pequeño inversor en un FII es un título, más que una tenencia indirecta de bienes inmuebles. En este sentido, en la práctica resultaría muy difícil administrar la aplicación de la imposición en la fuente para las ganancias procedentes de pequeñas participaciones en un FII con gran pluralidad de inversores. Además, dado que los FII, a diferencia de otras entidades cuyo valor procede básicamente de bienes inmuebles, están obligados a distribuir la mayor parte de sus beneficios, no es probable que existan importantes beneficios residuales sobre las que pueda gravarse el impuesto sobre ganancias de capital (por comparación con otras entidades). Los Estados que compartan este punto de vista pueden acordar incluir, antes de la expresión "pueden gravarse en este último", una expresión similar a "excepto las acciones de las que sea tenedora una persona cuya participación, directa o indirecta, sea inferior al 10 por ciento del total del capital de una sociedad cuando dicha sociedad sea un FII"; (en caso de que el apartado 4 se modificara siguiendo la redacción propuesta en el párrafo 28.5 anterior a fin de incluir participaciones similares a las acciones, esta redacción debería modificarse en consecuencia).

28.11 Algunos Estados, sin embargo, consideran que la intención del apartado 4 era la de abarcar toda ganancia derivada de la enajenación de acciones en una sociedad cuyo valor proceda, básicamente, de bienes inmuebles y que, por lo que respecta a la aplicación de ese apartado, no habría razón para distinguir entre un FII y una sociedad cuyas acciones se negocien en mercados de valores, especialmente teniendo en cuenta que un FII no tributa por su renta. Estos Estados consideran que, en tanto no se apliquen excepciones en relación con la enajenación de acciones de las sociedades que cotizan en marcados de valores (véase el párrafo 28.7 anterior) no deben contemplarse medidas excepcionales para los intereses en un FII.

28.12 Como la legislación interna de varios Estados no les permite gravar las ganancias contempladas por el apartado 4, los Estados que adoptan el método de exención deberían asegurarse que la inclusión del apartado no da lugar a una doble no imposición de dichas ganancias. Estos Estados pueden desear excluir estas ganancias de la exención y aplicar el método de crédito como sugieren los Comentarios a los artículos 23A y 23B.

Apartado 5

29. En lo referente a las ganancias obtenidas en la enajenación de bienes distintos de los mencionados en los apartados 1, 2, 3 y 4, el apartado 5 establece que sólo pueden gravarse en el Estado de residencia del cedente. Esta disposición corresponde a los criterios establecidos en el artículo 22.

30. El artículo no contiene reglas especiales para las ganancias resultantes de la enajenación de acciones de una sociedad (distintas de las de una sociedad, contempladas en el apartado 4) o de valores mobiliarios, bonos, obligaciones u otros títulos. Tales ganancias sólo pueden someterse a imposición en el Estado de residencia del cedente.

31. Si un accionista vende acciones a la sociedad emisora en el momento de la liquidación de esta o de la reducción de su capital social, la diferencia entre el precio de venta y el valor nominal de las acciones puede ser tratada, en el Estado de residencia de la sociedad, como distribución de beneficios acumulados, y no como ganancias de capital. El artículo no se opone a que el Estado de residencia de la sociedad grave tales distribuciones a las tasas previstas en el artículo 10; tal imposición es admisible ya que dicha diferencia está comprendida en la definición del término "dividendos" contenida en el apartado 3 del artículo 10, tal y como se interpreta en el párrafo 28 de los Comentarios que se refieren a ella. La misma interpretación puede aplicarse si unos bonos u obligaciones son reembolsados por el deudor a un precio superior al valor nominal o al valor al que se emitieron; en tal caso, la diferencia puede representar un interés y quedar sometida, en consecuencia, a una imposición limitada en el Estado de la fuente conforme al artículo 11 (véanse igualmente los párrafos 20 y 21 de los Comentarios al artículo 11).

32. Debe distinguirse la ganancia de capital que puede obtenerse de la venta de acciones adquiridas como resultado del ejercicio de una opción sobre acciones concedida a un empleado o a un miembro de un directorio, del beneficio derivado de la opción sobre la acción que está comprendida en el artículo 15 o en el 16. Los principios en los que se basa esta distinción se analizan en los párrafos 12.2 a 12.5 de los Comentarios al artículo 15 y en el párrafo 3.1 de los Comentarios al artículo 16.

Reservas al artículo

33. *España* se reserva el derecho de someter a imposición las ganancias derivadas de la venta de acciones, participaciones u otros derechos cuando la propiedad de dichas acciones, participaciones o derechos otorgue, directa o indirectamente, el derecho al disfrute de los bienes inmuebles situados en España.

34. [Suprimido el 28 de enero de 2003]

35. *Finlandia* se reserva el derecho a gravar las ganancias de capital resultantes de la enajenación de acciones, o de otras participaciones en sociedades finesas, cuando la propiedad de dichas acciones o participaciones dé derecho al disfrute de propiedad inmobiliaria situada en Finlandia y propiedad de la sociedad.

36. *Francia* puede aceptar las disposiciones del apartado 5, pero desea reservarse la posibilidad de aplicar las disposiciones de su legislación relativas a la imposición de las ganancias resultantes de la enajenación de acciones o participaciones que integren una participación sustantiva en el capital de una sociedad residente en Francia.

37. [Suprimido el 22 de julio de 2010]

38. *Nueva Zelandia* formula una reserva a los apartados 3 y 5.

39. *Chile* y *Suecia* se reservan el derecho a gravar las ganancias de capital resultantes de la enajenación de acciones u otras participaciones en sus sociedades.

40. *Turquía* se reserva el derecho a gravar, conforme a su legislación, las ganancias de capital resultantes de la enajenación en su territorio de capital mobiliario y de bienes distintos de los mencionados en el apartado 2 cuando el plazo entre su adquisición y su enajenación sea inferior a dos años.

 © OCDE

41. No obstante las disposiciones del apartado 5 de este artículo, cuando el importe de la venta de acciones deba considerarse como dividendos con arreglo a la legislación danesa, *Dinamarca* se reserva el derecho a gravar como dividendos dicho importe conforme al apartado 2 del artículo 10.

42. *Japón* se reserva el derecho a someter a imposición las ganancias procedentes de la enajenación de acciones de una institución financiera japonesa cuando esas acciones hayan sido adquiridas previamente por la persona que las enajena al Estado japonés y este las hubiera adquirido anteriormente en el marco de un acuerdo de rescate de la institución financiera debido a su situación de insolvencia.

43. *Dinamarca, Irlanda, Noruega* y el *Reino Unido* se reservan el derecho a incluir en un artículo especial disposiciones respecto de las ganancias de capital relativas a la prospección y explotación de hidrocarburos costa afuera y a otras actividades relacionadas con aquellas.

43.1 *Grecia* se reserva el derecho a introducir cláusulas específicas en el artículo sobre las ganancias de capital relativas a la prospección y explotación costa afuera de hidrocarburos y a actividades conexas.

44. *Dinamarca, Noruega* y *Suecia* se reservan el derecho a incluir disposiciones especiales relativas a las ganancias de capital obtenidas por el consorcio de transporte aéreo *Scandinavian Airlines System* (SAS).

45. *Corea* se reserva el derecho a gravar las ganancias resultantes de la enajenación de acciones u otras participaciones que formen parte de una participación sustantiva en una sociedad residente.

46. Los *Estados Unidos* desean conservar el derecho a aplicar su imposición a determinadas ganancias sobre bienes inmobiliarios con arreglo a su legislación sobre inversiones extranjeras en propiedades inmobiliarias –*Foreign Investor in Real Property Tax Act*–.

47. A la vista de su situación particular en materia de navegación marítima, *Grecia* conservará su libertad de acción en lo concerniente a las disposiciones del Convenio relativas a las ganancias de capital resultantes de la enajenación de buques explotados en el tráfico internacional y de la propiedad mobiliaria afecta a la explotación de dichos buques.

48. *Irlanda* se reserva el derecho a gravar las ganancias de capital resultantes de la enajenación de bienes de una persona física que ha residido en su territorio de forma permanente durante los cinco años anteriores a la enajenación.

49. *México* reserva su posición para conservar la posibilidad de aplicar las disposiciones de su legislación relativa a la imposición de las ganancias de capital resultantes de la enajenación de acciones o derechos similares.

50. Los *Estados Unidos* se reservan el derecho a incluir los beneficios de la enajenación de contenedores dentro del campo regulado por el apartado 3 del artículo.

51. *Bélgica, Luxemburgo, Países Bajos* y *Suiza* se reservan el derecho a no incluir el apartado 4 en sus convenios.

[COMENTARIOS AL ARTÍCULO 14 RELATIVO A LA IMPOSICIÓN DE LA RENTA DEL TRABAJO INDEPENDIENTE •]

[El artículo 14 fue suprimido del Modelo de Convenio tributario el 29 de abril de 2000, basándose en el Informe "Cuestiones relativas al artículo 14 del Modelo de Convenio tributario" –*Issues Related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention / Problèmes posés par l'article 14 du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE*–. (aprobado por el Comité de Asuntos Fiscales, el 27 de enero de 2000 y reproducido en el volumen II página R(16)-1. Esta decisión reflejó que no existían diferencias intencionadas entre los conceptos de establecimiento permanente del artículo 7 y de base fija del artículo 14 o entre el modo de calcular los beneficios y el impuesto conforme al artículo 7 o al 14. Además, no estaba claro qué actividades estaban contempladas por el artículo 14 y no por el 7. El efecto de la eliminación del artículo 14 ha sido que la renta de actividades profesionales o de otras actividades de carácter independiente se trata ahora en el artículo 7 como beneficios empresariales.]

• *N. del T.: Anteriormente denominado "Servicios personales independientes".*

COMENTARIOS AL ARTÍCULO 15
RELATIVO A LA IMPOSICIÓN DE LA RENTA DEL TRABAJO DEPENDIENTE

1. El apartado 1 del artículo 15 establece la regla general aplicable a la imposición de la renta del trabajo dependiente (con excepción de las pensiones) según la cual dicha renta puede someterse a imposición en el Estado donde el trabajo se ejerce efectivamente. En ocasiones, dirimir si los servicios se prestan o no en el ejercicio de un trabajo dependiente puede generar dificultades que se comentan en los párrafos 8.1 y siguientes. El citado trabajo se realiza efectivamente en el lugar donde el empleado esté físicamente presente cuando efectúa las actividades por las que se paga dicha renta. Como consecuencia de ese principio, un residente de un Estado contratante que perciba una remuneración, en concepto de un trabajo dependiente, de fuentes situadas en el otro Estado, no puede estar sujeto a imposición en ese otro Estado respecto de dicha retribución por el mero hecho de que los resultados de su trabajo se exploten en ese otro Estado.

2. La regla general se exceptúa solamente en el caso de las pensiones (artículo 18) y de las remuneraciones y pensiones públicas (artículo 19). Las remuneraciones no vinculadas al trabajo dependiente de los miembros de consejos de administración o de vigilancia de sociedades se someten al artículo 16.

2.1 Los países miembros han entendido generalmente que la expresión “sueldos, salarios y otras retribuciones similares” comprende las remuneraciones en especie obtenidas en concepto de trabajo dependiente (v.g., las opciones sobre acciones, el uso de una vivienda o un automóvil, seguros médicos o de vida y pertenencia a asociaciones recreativas).

2.2 El requisito establecido por el artículo para que el Estado de la fuente los pueda gravar es que los sueldos, salarios u otras remuneraciones similares se deriven del ejercicio de un trabajo dependiente en ese Estado. Esto es válido independientemente del momento en que esa renta pueda satisfacerse, devengarse o adquirirse de manera definitiva por el empleado.

3. El apartado 2 contiene, sin embargo, una excepción general a la regla establecida en el apartado 1. Esta excepción afecta a las personas físicas que presten servicios en el marco de un trabajo dependiente (representantes de comercio, trabajadores de la construcción, ingenieros, etc.), en la medida en que no les sean aplicables las disposiciones de otros artículos, por ejemplo las relativas a la función pública o a los artistas y deportistas.

4. Para que sea aplicable a la renta de un trabajo dependiente la exención prevista en este apartado, han de cumplirse las tres condiciones establecidas en el mismo. La primera condición limita la exención a las estancias de 183 días. Además, se establece que no podrá sobrepasarse ese plazo temporal “en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado”. Esta expresión difiere de la utilizada en el Proyecto de Convenio de 1963 y en el Modelo de Convenio de 1977, que disponía que el período de 183 días no podría sobrepasarse “durante el año fiscal considerado”, redacción que planteaba dificultades cuando los años fiscales de los Estados contratantes no coincidían, y que ofrecía oportunidades para, por ejemplo, organizar las operaciones a veces, de tal forma

que los trabajadores permanecieran en el Estado afectado durante los últimos cinco meses y medio de un año y los primeros cinco meses y medio del año siguiente. La redacción actual de la letra a) del apartado 2 cierra esas oportunidades de elusión tributaria. Al aplicar esta expresión, todos los períodos de 12 meses consecutivos que sean posibles deben ser considerados, incluso períodos que se solapen con otros hasta cierto punto. Por ejemplo, si un empleado está presente en un Estado durante 150 días entre el 1 de abril de 01 y el 31 de marzo de 02, pero está presente en ese país durante 210 días entre el 1 de agosto de 01 y el 31 de julio de 02, el empleado habrá estado presente por un período que sobrepasa 183 días durante el segundo lapso de 12 meses identificado más arriba, incluso si no alcanzó el mínimo tiempo requerido de presencia durante el primer período considerado y ese primer período se superpone parcialmente al segundo.

5. Aunque los países miembros han utilizado fórmulas diversas para calcular el período de 183 días, sólo hay un método coherente con los términos de este apartado: el de los “días de presencia física”. La aplicación de este método no debe plantear dificultades ya que la persona física está en el país o no está. Es, además, relativamente fácil para el contribuyente aportar pruebas de su presencia cuando lo requieran las autoridades fiscales. Con arreglo a este método, se incluyen en el cálculo los siguientes días: parte del día, día de llegada, día de partida y los demás días pasados en el territorio del país de la actividad, incluyendo los sábados, domingos, fiestas nacionales, vacaciones (véase el párrafo 6 siguiente) tomadas antes, durante o después de la actividad; interrupciones de corta duración (períodos de formación, huelgas, cierre, demoras en la recepción de suministros); bajas por enfermedad (salvo que impidan la marcha de la persona física y siempre que esta tuviera de no ser así derecho a la exención) y por causa de muerte o enfermedad en el entorno familiar. Sin embargo, los días pasados en tránsito en el Estado de la actividad en el curso de un viaje entre dos puntos exteriores a ese Estado deben excluirse del cómputo. De lo anterior se sigue que los días completos pasados fuera del Estado de la actividad, ya sea por vacaciones, viajes de trabajo o por cualquier otra causa, no deberán tomarse en consideración. Cuando el contribuyente esté presente en un Estado durante parte de un día, por pequeña que esta sea, el día se considerará como día de presencia en dicho Estado a efectos del cómputo del período de 183 días.

5.1 Sin embargo, los días durante los que el contribuyente sea residente del Estado de la fuente no deben formar parte del cómputo. El subapartado a) debe leerse en el contexto de la primera parte del apartado 2, en el que se hace referencia a “las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado contratante en razón de un trabajo dependiente realizado en el otro Estado contratante”, expresión que no comprende a las personas que residan y trabajen en un mismo Estado. La expresión “el perceptor permanece” del subapartado a) se refieren al perceptor de la remuneración y, durante un período de residencia en el Estado de la fuente, no puede decirse de esa persona que sea el perceptor de una remuneración obtenida por un residente de un Estado contratante en razón de un trabajo dependiente realizado en el otro Estado contratante. Los siguientes ejemplos ilustran esta conclusión:

 © OCDE

- Ejemplo 1: desde enero de 01 a diciembre de 01, X vive en el Estado F, del que es residente. El 1 de enero de 02 lo contrata un empleador residente del Estado R, a donde se traslada y del que se convierte en residente. Posteriormente, el empleador envía a X al Estado F desde el 15 al 31 de marzo de 02. En ese caso, X está presente en el Estado F durante 292 días comprendidos entre el 1 de abril de 01 y el 31 de marzo de 02 pero, dado que él es residente del Estado F entre el 1 de abril de 01 y el 31 de diciembre de 01, este primer período no se toma en cuenta a los efectos del cómputo del plazo al que se hace referencia en el subapartado *a)*.
- Ejemplo 2: desde el 15 hasta el 31 de octubre de 01, Y, residente del Estado R, está presente en el Estado F para preparar la expansión en ese país de la actividad económica de Aco, también residente del Estado R. El 1 de mayo de 02, Y se traslada al Estado F, donde se convierte en residente y trabaja como directora de una filial de nueva creación de Aco, residente en el Estado F. En ese caso, Y está presente en el Estado F durante 184 días entre el 15 de octubre de 01 y el 14 de octubre de 02 pero, dado que es residente del Estado F desde el 1 de mayo hasta el 14 de octubre de 02, este último período no se toma en cuenta a los efectos del cómputo del plazo al que se hace referencia en el subapartado *a)*.

6. La segunda condición es que el empleador que paga las remuneraciones no sea residente del Estado en que se realiza la actividad. Algunos Estados pueden, sin embargo, considerar inadecuado extender la excepción del apartado 2 a los casos en que el empleador no sea residente del mismo Estado de residencia del empleado, ya que en tal caso podrían existir dificultades administrativas para determinar las remuneraciones del empleado o para hacer efectivas las obligaciones del empleador en lo referente a la práctica de retenciones. Los Estados contratantes que compartan dicha posición pueden adoptar la siguiente redacción como alternativa de la letra *b)* del apartado 2:

> «b) las remuneraciones son pagadas por, o en nombre de, un empleador que es residente del Estado mencionado en primer lugar, y»

6.1 La aplicación de la segunda condición en el caso de sociedades de personas –*partnerships*– fiscalmente transparentes presenta dificultades, ya que dichas sociedades no tienen la calificación de residentes en un Estado contratante de acuerdo con el Articulo 4 (véase el párrafo 8.2 de los Comentarios al artículo 4). Aunque es evidente que una sociedad de personas –*partnership*– puede tener la calificación de "empleador" (en particular, según las definiciones dadas a dicho término en la legislación interna de ciertos países, por ejemplo, si un empleador se define como una persona sujeta al impuesto sobre los salarios), la aplicación de la condición a nivel de la sociedad de personas –*partnership*– sin tener en cuenta la situación de los socios carecería de sentido.

6.2 El objeto y la finalidad de las letras *b)* y *c)* del apartado 2 son evitar la tributación en la fuente de los períodos de trabajo de corta duración en la medida que la remuneración no es admitida como un gasto deducible en el Estado de la fuente porque el empleador, al no ser residente de este Estado y al no disponer de un establecimiento permanente, no está sujeto a imposición en dicho Estado. Estos subapartados pueden también estar justificados por el hecho de que imponer la obligación de deducir en la fuente, cuando se trata de empleos de corta duración, puede considerarse una carga administrativa excesiva si el

empleador no reside en el citado Estado ni tampoco tiene en él un establecimiento permanente. Con el fin de llegar a una interpretación correcta y conforme a su objeto y al contexto de la letra b) del apartado debería, pues, considerarse que en el caso de sociedades de personas –*partnerships*– transparentes dicha letra b) del apartado se refiere a los socios. Los conceptos de "empleador" y "residente" que figuran en la letra b) del apartado se aplicarían pues a nivel de los socios y no a nivel de sociedad de personas –*partnership*– fiscalmente transparente. Este enfoque es coherente con el de otras disposiciones de los convenios tributarios que deben aplicarse a nivel de socios y no de la sociedad de personas –*partnership*–. Cuando los socios residen en distintos Estados, esta interpretación podría crear problemas, pero estos últimos podrían resolverse con el procedimiento amistoso que determine, por ejemplo, el Estado en el que residen los socios propietarios de la mayoría de los intereses de la sociedad (es decir, el Estado en el que se reclame la parte más importante de la deducción).

7. En virtud de la tercera condición, si el empleador tiene un establecimiento permanente en el Estado donde se realiza el trabajo dependiente, la exención es aplicable si las remuneraciones no son soportadas por el citado establecimiento permanente. La expresión "soportadas por" debe interpretarse a la luz del propósito subyacente en la letra c) del artículo que consiste en garantizar que la excepción prevista en el apartado 2 no se aplique a la remuneración potencialmente deducible, teniendo en cuenta los principios del artículo 7 y la naturaleza de la remuneración, al calcular los beneficios de un establecimiento permanente situado en el Estado en el que se realiza el trabajo dependiente.

7.1 El hecho de que el empleador haya solicitado o no una deducción por la remuneración al calcular los beneficios imputables al establecimiento permanente no es necesariamente concluyente, ya que el criterio correcto es saber si cualquier deducción aplicable en otro caso en relación con esa remuneración debe tenerse en cuenta al determinar los beneficios imputables al establecimiento permanente. Dicho criterio se verificaría, por ejemplo, incluso en el caso de que realmente no se dedujera suma alguna porque el establecimiento permanente estuviera exento de impuesto en el país de la fuente o el empleador decidiera simplemente no solicitar la deducción a la que tiene derecho. El criterio también se verificaría si la remuneración no fuera deducible solamente por su naturaleza (v.g. si el Estado considerara que la emisión de acciones a consecuencia de una opción sobre acciones del empleado no genera derecho a una deducción) y no por no deber ser atribuida al establecimiento permanente.

7.2 A los efectos de determinar los beneficios imputables a un establecimiento permanente en virtud del apartado 2 del artículo 7, la remuneración pagada a un empleado de una empresa de un Estado contratante por razón de los servicios prestados en el otro Estado en beneficio de un establecimiento permanente de la empresa situado en ese otro Estado, puede, en función de las circunstancias, generar una deducción directa o la deducción de un importe estimado, por ejemplo, por los servicios prestados al establecimiento permanente por otra parte de la empresa. En este último caso, dado que el importe estimado requerido por la ficción jurídica de la empresa distinta e independiente aplicable en virtud del apartado 2 del artículo 7 es meramente un mecanismo previsto en ese apartado a los fines exclusivos de determinar los beneficios imputables al

establecimiento permanente, esta ficción no afecta a la determinación de si es el establecimiento permanente quien soporta o no la remuneración.

8. Existe una relación directa entre los principios que subyacen a la excepción descrita en el apartado 2 y el artículo 7. El artículo 7 se basa en el principio de que una empresa de un Estado contratante no debe estar sujeta a imposición en el otro Estado a menos que su presencia empresarial en ese otro Estado haya alcanzado un nivel suficiente como para constituir un establecimiento permanente. La excepción del apartado 2 del artículo 15 extiende este principio a la imposición de los empleados de dicha empresa cuando sus actividades se lleven a cabo en el otro Estado durante un periodo relativamente breve. Las letras b) y c) aclaran que esta excepción no se aplica cuando los servicios vinculados a la relación laboral se presten a una empresa cuyos beneficios estén sujetos a imposición en un Estado, bien porque los lleva a cabo un residente de ese Estado o porque tenga un establecimiento permanente situado allí al que sean imputables los servicios.

8.1 En ciertos casos puede resultar difícil determinar si los servicios prestados en un Estado por una persona física residente en el otro Estado, a una empresa del Estado mencionado en primer lugar (o que tiene un establecimiento permanente en ese Estado) constituyen servicios vinculados al ejercicio de un trabajo dependiente, a los que sería aplicable el artículo 15, o servicios prestados por una empresa distinta, a los que se aplicaría el artículo 7 o, de forma más general, si recaen en el ámbito de la excepción. Si bien en los Comentarios de la versión anterior se trataban aquellos casos en los que se concebían dispositivos esencialmente para obtener el beneficio de la exención prevista en el apartado 2 del artículo 15, se observó que los mismos problemas podían plantearse en muchos otros casos que no entrañaban operaciones realizadas por motivos fiscales, por lo que se modificaron los Comentarios con la intención de tratar estas cuestiones más exhaustivamente.

8.2 En algunos Estados, una relación formal contractual no se cuestionaría a los efectos fiscales a menos que hubiera elementos que sugirieran una manipulación y los Estados, por normativa interna, consideraran que sólo puede considerarse trabajo dependiente a la prestación de servicios vinculada a una relación formal de empleo.

8.3 Si los Estados que adopten este criterio consideran que su aplicación puede implicar la concesión de los beneficios de la excepción prevista en el apartado 2 a casos no deseados (por ej. los denominados de “arrendamiento de mano de obra”), tienen la libertad de adoptar bilateralmente una disposición redactada en los siguientes términos:

El apartado 2 del presente artículo no se aplica a las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo realizado en el otro Estado contratante, pagadas por un empleador no residente de ese otro Estado, o en su nombre, si:

a) el perceptor presta sus servicios en virtud de una relación laboral a una persona distinta del empleador y esa persona, directa o indirectamente, supervisa, dirige o controla la forma en que tales servicios se prestan; y

b) esos servicios constituyen una parte integrante de las actividades empresariales ejercidas por esa persona.

8.4 En muchos Estados, sin embargo, se han desarrollado diversos criterios legislativos o jurisprudenciales (por ej. la regla de la primacía del fondo sobre la forma) a fin de

distinguir los casos en los que los servicios prestados por personas físicas a una empresa deben considerarse realizados en el marco de un trabajo dependiente (contrato de servicio) y aquellos en los que los servicios deben considerarse prestados en virtud de un contrato para la prestación de servicios entre dos empresas independientes (contrato de prestación de servicios). Esta distinción sigue siendo importante en el momento de aplicar las disposiciones del artículo 15, en concreto las de las letras *b)* y *c)* del apartado 2. Con sujeción a la limitación descrita en el párrafo 8.11 y a menos que el contexto de un convenio concreto lo requiera de otro modo, la determinación de si los servicios prestados por una persona física lo son por razón de un trabajo dependiente es materia de la normativa interna del Estado de la fuente, y esa determinación regirá la aplicación del Convenio por los Estados.

8.5 En algunos casos, los servicios prestados por una persona física a una empresa pueden considerarse como prestados en el marco de un trabajo dependiente a los efectos de los impuestos nacionales, aún cuando los servicios se presten en virtud de un contrato formal para la prestación de servicios entre la empresa que requiere los servicios, de una parte y, por la otra, o bien la persona física por sí misma u otra empresa que haya empleado formalmente a esa persona o con la que haya celebrado otro contrato formal para la prestación de servicios.

8.6 En tales casos, la legislación nacional pertinente puede ignorar el modo en que se caracterizan los servicios en los contratos formales y centrarse en primera instancia en la naturaleza de los servicios prestados por la persona física y su integración en la actividad económica que desarrolle la empresa que adquiere los servicios a los efectos de concluir que existe una relación laboral entre la persona física y esa empresa.

8.7 Dado que el concepto de trabajo dependiente al que se refiere el artículo 15 se determinará de conformidad con la normativa interna del Estado que aplica el convenio (con sujeción a la limitación descrita en el párrafo 8.11 y salvo que el contexto de un convenio concreto lo exija de otro modo), se deduce que un Estado que considera tales servicios como servicios prestados por razón de un trabajo dependiente, aplicará el artículo 15 en consecuencia. Lo lógico es concluir, por tanto, que la empresa a la que se prestan los servicios tiene una relación laboral con la persona que los lleva a cabo, siendo por tanto su empleadora a los efectos de las letras *b)* y *c)* del apartado 2. Esta conclusión es coherente con el objeto y el propósito del apartado 2 del artículo 15, dado que, en ese caso, los servicios dependientes pueden considerarse prestados a un residente del Estado en el que se llevan a cabo.

8.8 Como se mencionó en el párrafo 8.2, aún cuando la legislación interna del Estado que aplica el Convenio no plantee la posibilidad de cuestionar una relación contractual formal y, por tanto, no permita al Estado considerar que los servicios prestados a una empresa local por una persona física formalmente empleada por un no residente se llevan a cabo en el marco de una relación de trabajo dependiente (contrato de servicios) con esa empresa local, es posible que ese Estado deniegue la aplicación de la excepción del apartado 2 en los casos abusivos.

8.9 Los distintos criterios posibles de los que disponen los Estados que quieren afrontar tales casos abusivos se analizan en el apartado “Uso indebido del convenio” de los

Comentarios al artículo 1. Como se explica en el párrafo 9.4 de esos Comentarios, existe el acuerdo de que los Estados no tienen por qué conceder los beneficios de un convenio de doble imposición cuando se hayan hecho manejos que constituyan un uso abusivo de las disposiciones del mismo; pero, como se señala en el párrafo 9.5 de dichos Comentarios, no debe presuponerse infundadamente que ese es el caso (véase también el párrafo 22.2 de dichos Comentarios).

8.10 El criterio descrito en los párrafos precedentes permite por tanto al Estado en el que se ejerce la actividad denegar la aplicación del apartado 2 en los casos abusivos y en aquellos en los que, por razón de la definición del concepto de servicios dependientes contenida en su normativa interna, los servicios prestados a una empresa local por una persona física formalmente empleada por un no residente se entienden prestados en el marco de una relación de trabajo dependiente (contrato de servicios) con esa empresa local. Este criterio garantiza la eliminación de la doble imposición en el Estado de residencia de la persona física aun cuando ese Estado, en aplicación de su normativa interna, no considere que exista una relación de trabajo dependiente entre la persona física y la empresa a la que se prestan los servicios. Naturalmente, en la medida en que el Estado de residencia admita que el concepto de trabajo dependiente en la legislación fiscal del Estado de la fuente o la existencia de mecanismos que constituyan un abuso del Convenio permiten a ese Estado someter a imposición las rentas obtenidas por una persona física por razón de un trabajo dependiente de acuerdo con lo dispuesto en el Convenio, eliminará la doble imposición en virtud de las obligaciones que entrañan los artículos 23 A y 23 B (véanse los párrafos 32.1 a 32.7 de los Comentarios a estos artículos). Podrá recurrirse al procedimiento amistoso previsto en el apartado 1 del artículo 25 para abordar aquellos casos en los que el Estado de residencia no esté de acuerdo en que el otro Estado haya aplicado correctamente el criterio antes descrito y, por tanto, no considere que el otro Estado haya sometido a imposición la renta en cuestión de conformidad con el Convenio.

8.11 Para concluir que las relaciones contractuales formales deben ignorarse en aplicación del derecho interno habrá que atenerse a criterios objetivos. Así, un Estado no puede sostener que, en aplicación de su normativa, los servicios se consideran prestados en el marco de un trabajo dependiente cuando, conforme a los hechos y circunstancias del caso, sea obvio que esos servicios se prestan en virtud de un contrato para la prestación de servicios celebrado entre dos empresas independientes. La exoneración prevista en el apartado 2 del artículo 15 carecería de sentido si los Estados pudieran considerar que los servicios prestados proceden del ejercicio de un empleo asalariado en aquellos casos en los que sea indiscutible la inexistencia de una relación laboral o si se denegara el estatus de empleador a una empresa explotada por un no residente cuando resulte obvio que la empresa presta los servicios, mediante su propio personal, a una empresa explotada por un residente. Por el contrario, cuando un Estado pueda considerar que los servicios se prestan por razón de una relación de trabajo dependiente y no en virtud de un contrato para la prestación de servicios celebrado entre dos empresas, ese Estado deberá considerar también, lógicamente, que la persona física no explota la actividad económica de la empresa que constituye su empleador formal; esto puede ser importante, por ejemplo, a los efectos de determinar si esa empresa tiene un establecimiento permanente en el lugar en el que la persona física desarrolla su actividad.

8.12 Sin embargo, un Estado no siempre tendrá clara la determinación de si los servicios prestados por una persona física pueden considerarse como derivados de una relación de trabajo dependiente y no prestados en virtud de un contrato para la prestación de servicios que hubieran celebrado dos empresas. Todo desacuerdo entre Estados por lo que respecta a esta cuestión debería resolverse teniendo en cuenta los siguientes principios y ejemplos (recurriendo, cuando sea necesario, al procedimiento amistoso).

8.13 La naturaleza de los servicios prestados por la persona física será un factor importante dado que lo lógico es asumir que un empleado presta servicios que se integran en la actividad empresarial que desarrolla su empleador. Por tanto, es importante determinar si los servicios prestados por una persona física constituyen una parte integrante de la actividad de la empresa a la que presta esos servicios. A tal fin, resultará clave dirimir qué empresa asume la responsabilidad o el riesgo respecto de los resultados generados por el trabajo de la persona física. No obstante, es obvio que este análisis únicamente resultará relevante si la persona física presta sus servicios directamente a una empresa. Cuando, por ejemplo, una persona física presta servicios a un especialista en fabricación subcontratado ("*contract manufacturer*") o a la empresa a la que se subcontrata la actividad, esa persona física no está prestando sus servicios a las empresas receptoras de los bienes o servicios en cuestión.

8.14 Cuando la comparación de la naturaleza de los servicios prestados por la persona física con la actividad ejercida por su empleador formal y por la empresa a la que se presta los servicios revela una relación de trabajo dependiente que difiere de la relación contractual formal, los criterios que siguen pueden ayudar a determinar si este es realmente el caso:

- quién está facultado para dar instrucciones al trabajador en relación con el modo en que debe realizarse el trabajo;
- quién controla el lugar en el que se lleva a cabo el trabajo y es responsable de él;
- el empleador formal factura la remuneración percibida por la persona física directamente a la empresa que percibe los servicios (véase el párrafo 8.15 más adelante);
- quién pone a disposición del trabajador las herramientas y el material necesario;
- quién determina el número de personas para el desarrollo del trabajo y su cualificación;
- quién está facultado para elegir a la persona que ejecutará el trabajo y para poner fin a la relación contractual establecida con el trabajador a ese fin;
- quién está facultado para imponer medidas disciplinarias en relación con el trabajo efectuado por esa persona;
- quién determina los períodos de vacaciones y el horario de trabajo de esa persona.

8.15 Cuando una persona física que es formalmente un trabajador asalariado de una empresa presta servicios a otra empresa, los acuerdos financieros concluidos entre ambas empresas serán obviamente pertinentes -más no necesariamente determinantes- a los efectos de concluir si el empleador formal factura directamente la remuneración percibida

por el trabajador a la empresa a la que se prestan los servicios. Por ejemplo, si los honorarios cargados por la empresa que formalmente emplea al trabajador comprenden la remuneración, los beneficios derivados de su condición de empleado y otros costes salariales de esa persona física por los servicios que ha prestado a la otra empresa, sin elemento de beneficio o con un elemento de beneficio calculado como porcentaje de dicha remuneración, beneficios y otros costes salariales, esto sería indicativo de que el empleador formal carga directamente la remuneración de la persona física a la empresa a la que presta el servicio. Sin embargo, no se consideraría así en el caso de que los honorarios cargados por los servicios no tuvieran relación con la remuneración de la persona física o si dicha remuneración fuera únicamente uno de los muchos factores que se tuvieran en cuenta en el importe cobrado por lo que en realidad constituye un contrato para la prestación de servicios (por ej. cuando una consultora factura a su cliente sobre la base de una tarifa por hora en relación con el tiempo empleado por uno de sus trabajadores en la ejecución de un contrato determinado, y esa tarifa tiene en cuenta los distintos costes de la empresa), a reserva de que esto sea conforme con el principio de plena competencia si las dos empresas están asociadas. Sin embargo, es importante destacar que la cuestión de si el empleador formal carga directamente la remuneración de la persona física a la empresa a la que se prestan los servicios es sólo uno de los factores subsidiarios que deben tenerse en cuenta para determinar si un Estado puede considerar adecuadamente que los servicios prestados por esa persona se enmarcan en una relación de trabajo dependiente y no en un contrato de prestación de servicios celebrado entre ambas empresas.

8.16 Ejemplo 1: Aco, una sociedad residente en el Estado A, celebra un contrato con Bco, sociedad residente del Estado B, para la prestación de servicios de formación. Aco está especializada en formar al personal para la utilización de diferentes aplicaciones informáticas –software- y Bco desea formar a su personal en la utilización de una aplicación recientemente adquirida. Se envía a X, un empleado de Aco, residente del Estado A a las oficinas de Bco en el Estado B para que imparta los cursos de formación en el marco de ese contrato.

8.17 En ese caso, el Estado B no puede sostener que X tiene una relación de trabajo dependiente con Bco o que Aco no es el empleador de X a los efectos de la aplicación del convenio entre los Estados A y B. X es formalmente un empleado de Aco, cuyos servicios, analizados a la luz de los factores descritos en los párrafos 8.13 y 8.14, forman parte integrante de la actividad económica de Aco. Los servicios que presta a Bco en nombre de Aco se enmarcan en el contrato firmado entre ambas empresas. Por tanto, siempre que X no esté presente en el Estado B durante más de 183 días durante un período de 12 meses y que Aco no tenga en el Estado B un establecimiento permanente que soporte la carga de la remuneración de X, la excepción prevista en el apartado 2 del artículo 15 sería aplicable a la remuneración de X.

8.18 Ejemplo 2: Cco es una sociedad residente del Estado C, matriz de un grupo de sociedades entre las que se encuentra Dco, una sociedad residente del Estado D. Cco ha desarrollado una nueva estrategia de comercialización mundial para los productos del grupo. Con la intención de garantizar que Dco entiende y aplica correctamente la estrategia, siendo esta última quien vende los productos del grupo, Cco envía a X, uno de sus empleados que ha trabajado en el desarrollo de la estrategia, para trabajar en la sede de

Dco durante 4 meses, a fin de instruir a Dco en relación con su comercialización y garantizar que el departamento de comunicaciones de Dco entiende y cumple la estrategia de comercialización mundial.

8.19 En ese caso, la actividad de Cco incluye la gestión de las actividades de comercialización mundial del grupo y los propios servicios de X están integrados en esa actividad. Si bien podría argüirse que fácilmente Dco podría haber contratado a un empleado para el desarrollo de la función de asesoramiento de la sociedad en relación con la comercialización, es obvio que frecuentemente son los consultores quienes desarrollan esa actividad, especialmente cuando es necesario contar con unos conocimientos especializados y durante un plazo de tiempo breve. Igualmente, la función de control del cumplimiento de la estrategia de comercialización mundial se enmarca en la actividad de Cco, más que en la de Dco. La excepción del apartado 2 del artículo 15 debe aplicarse por tanto, siempre que se satisfagan las restantes condiciones para su aplicación.

8.20 Ejemplo 3: una multinacional posee y explota hoteles en todo el mundo a través de una serie de filiales. Eco, una de ellas, es residente del Estado E en el que posee y explota un hotel. X es un empleado de Eco que trabaja en ese hotel. Fco, otra filial del grupo, posee y explota un hotel en el Estado F en el que hay carencia de empleados con competencia en lenguas extranjeras. Con tal motivo, se envía a X a trabajar durante 5 meses a la recepción del hotel de Fco. Fco paga los gastos de viaje a X, que formalmente continúa adscrito a Eco, de quien sigue además percibiendo su remuneración; Fco paga a Eco unos honorarios de gestión por razón de la remuneración de X, las contribuciones a sus seguros sociales y otros beneficios derivados de su condición de empleado durante el período en cuestión.

8.21 En ese caso, el trabajo desempeñado en la recepción del hotel del Estado F, analizado a la luz de los factores descritos en los párrafos 8.13 y 8.14, puede considerarse parte integrante de la actividad económica de Fco consistente en la explotación de ese hotel, en lugar de parte de la actividad de Eco. Según el criterio descrito anteriormente si, en virtud de la normativa interna de F, los servicios de X se consideran prestados a Fco por razón de una relación de trabajo dependiente, el Estado F podría lógicamente considerar que Fco es el empleador de X, dejando sin aplicación la excepción del apartado 2 del artículo 15.

8.22 Ejemplo 4: Gco es una sociedad residente del Estado G. Su negocio consiste en satisfacer la necesidad de las empresas de contar temporalmente con personal altamente especializado. Hco es una sociedad residente del Estado H que presta servicios de ingeniería en obras. A fin de dar cumplimiento a uno de sus contratos en el Estado H, Hco precisa un ingeniero para un plazo de 5 meses y contacta con Gco a tal fin. Gco contrata a X, un ingeniero residente del Estado X con quien firma un contrato de trabajo de 5 meses. En un contrato distinto celebrado entre Gco y Hco, Gco acuerda prestar los servicios de X a Hco durante ese período. En virtud de estos contratos, Gco se hará cargo de la remuneración de X, sus cotizaciones a los seguros sociales, los gastos de viaje y otras percepciones y gastos relacionados con su empleo.

8.23 En ese caso, X presta servicios de ingeniería, mientras que la actividad de Gco es la de dar satisfacción a las necesidades a corto plazo de otras empresas. Por su propia naturaleza, los servicios prestados por X no constituyen una parte de la actividad

económica de su empleador formal. Estos servicios, sin embargo, sí se integran en la actividad económica de Hco, una empresa de ingeniería. En vista de los factores descritos en los párrafos 8.13 y 8.14, el Estado H podría, por tanto, considerar que, según el criterio visto anteriormente, la excepción del apartado 2 del artículo 15 sería inaplicable a la remuneración por los servicios prestados por el ingeniero en ese Estado.

8.24 Ejemplo 5: Ico es una sociedad residente del Estado I, especializada en la prestación de servicios de ingeniería. Ico emplea a diversos ingenieros a tiempo completo. Jco, una empresa de ingeniería más pequeña residente del Estado J necesita temporalmente de los servicios de un ingeniero para cumplir un contrato relacionado con una obra en el Estado J. Ico acuerda con Jco que uno de los ingenieros de la primera, residente del Estado I y que en este momento no está asignado a ningún proyecto contratado por Ico, trabajará durante 4 meses con un contrato de Jco bajo la supervisión y el control directos de uno de los ingenieros-jefe de Jco. Jco pagará a Ico una contraprestación igual a la remuneración, cotizaciones sociales, gastos de viaje y demás retribuciones vinculadas al contrato de trabajo de ese ingeniero durante dicho plazo, además de una comisión del 5 por ciento. Jco accede asimismo a indemnizar a Ico por cualquier posible demanda relacionada con el trabajo del ingeniero durante ese período.

8.25 En ese caso, aún cuando Ico desarrolle la actividad de prestación de servicios de ingeniería, es obvio que el trabajo desarrollado por el ingeniero en esa obra de construcción en el Estado J se desarrolla en nombre de Jco y no de Ico. La supervisión y el control directos ejercidos por Jco sobre el trabajo del ingeniero, el hecho de que Jco asuma la responsabilidad de ese trabajo y de que soporte los costes de la remuneración del ingeniero durante ese período, son factores que podrían llevarnos a la conclusión de que el ingeniero tiene una relación de trabajo dependiente con Jco. A la luz del criterio descrito anteriormente, el Estado J podría considerar por tanto que la excepción contenida en el apartado 2 del artículo 15 no es aplicable respecto de la remuneración por los servicios prestados por el ingeniero en ese Estado.

8.26 Ejemplo 6: Kco es una sociedad residente del Estado K y Lco, una sociedad residente del Estado L. Ambas forman parte del mismo grupo internacional de sociedades. Una gran parte de las actividades de ese grupo se estructura en líneas funcionales, lo que exige que los empleados de empresas distintas integradas en el grupo trabajen conjuntamente bajo la supervisión de gestores ubicados en distintos Estados y empleados por otras sociedades del grupo. X es un residente del Estado K empleado por Kco; se trata de un miembro de la alta dirección encargada de la supervisión de la función de recursos humanos dentro del grupo multinacional. Dado que X trabaja para Kco, Kco interviene como centro de costes en relación con los costes de recursos humanos del grupo; periódicamente, estos costes se cargan a cada una de las sociedades del grupo sobre la base de una fórmula que tiene en cuenta diversos factores tales como el número de empleados de cada sociedad. X tiene que viajar frecuentemente a otros Estados en los que otras sociedades del grupo tienen sus oficinas. Durante el último año, X pasó 3 meses en el Estado L a fin de trabajar en cuestiones de personal de Lco.

8.27 En ese caso, el trabajo desarrollado por X forma parte de las actividades que Kco desarrolla para su grupo multinacional. Estas actividades, al igual que otras tales como la comunicación corporativa, estrategia, finanzas y fiscalidad, tesorería, gestión de

información y asistencia jurídica, normalmente están centralizadas en el caso de grandes grupos societarios. El trabajo que X lleva a cabo está por tanto integrado en la actividad de Kco. La excepción del apartado 2 del artículo 15 debe aplicarse por tanto a la remuneración obtenida por X por su trabajo en el Estado L, siempre que se satisfagan las restantes condiciones para su aplicación.

8.28 Cuando, de conformidad con los principios y ejemplos mencionados, un Estado considere debidamente que los servicios prestados en su territorio por una persona física lo han sido por razón de una relación de trabajo dependiente en lugar de por un contrato de servicios firmado entre dos empresas, existe el riesgo de que las empresas estén obligadas a retener el impuesto en la fuente en ambas jurisdicciones respecto de la remuneración de esa persona física aún cuando la doble imposición pueda evitarse finalmente (véase el párrafo 8.10 anterior). Las administraciones tributarias pueden reducir parcialmente esta dificultad de cumplimiento asegurándose de que sus legislaciones y prácticas internas aplicables a las relaciones laborales son claras y que los empleadores las entienden correctamente, además de ser fácilmente accesibles. Igualmente, el problema puede suavizarse si el Estado de residencia permite a las empresas ajustar rápidamente el importe del impuesto que deba retenerse, de forma que se tenga en cuenta toda eliminación de doble imposición a la que pueda acogerse el asalariado.

9. El apartado 3 aplica a las remuneraciones de las tripulaciones de buques y aeronaves en el tráfico internacional y de embarcaciones dedicadas a la navegación por aguas interiores una regla que sigue en cierta medida la aplicada a las rentas derivadas de la navegación marítima, por aguas interiores y aérea; es decir, la imposición en el Estado contratante donde esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa. En los Comentarios al artículo 8 se indica que los Estados contratantes pueden convenir la atribución del derecho a gravar tales rentas al Estado de la empresa que explota los buques, embarcaciones o aeronaves. Las razones que justifican la introducción de esa posibilidad, en el caso de las rentas de la navegación marítima, por aguas interiores y aérea, son igualmente válidas con respecto a la remuneración de las tripulaciones. Consecuentemente, se reconoce a los Estados contratantes la facultad de convenir una disposición que atribuya el derecho a gravar dichas remuneraciones al Estado de la empresa. Dicha disposición, al igual que la del apartado 3 del artículo 15, presupone que la legislación interna del Estado al que se atribuye el derecho de gravamen le permite gravar las remuneraciones de una persona al servicio de la empresa en cuestión, con independencia de su residencia. El apartado 3 del artículo 8 es aplicable cuando la sede de dirección efectiva de una empresa de transporte marítimo o de transporte por aguas interiores esté a bordo de un buque o una embarcación. Con arreglo a la legislación interna de algunos países miembros, las remuneraciones percibidas por los miembros no residentes de la tripulación de un buque sólo pueden someterse a imposición si el buque tiene la nacionalidad de dicho Estado. Por tal razón, los convenios firmados entre esos Estados atribuyen el derecho a gravar tales remuneraciones al Estado de nacionalidad del buque. Por otro lado, muchos Estados no pueden hacer uso de tal derecho de imposición, en cuyo caso la disposición podría acarrear una ausencia de imposición. Sin embargo, los Estados en cuya legislación interna se incluya ese principio de imposición pueden convenir

bilateralmente la atribución del derecho a gravar las remuneraciones del trabajo dependiente realizado a bordo de buques al Estado de la nacionalidad del buque.

10. Debe señalarse que no se incluyen disposiciones especiales relativas a la imposición de las rentas de los trabajadores fronterizos o de los empleados de camiones o trenes que viajan entre Estados, ya que es preferible que los Estados afectados resuelvan directamente los problemas que resulten de las condiciones locales.

11. No se ha previsto ninguna disposición especial en relación con las remuneraciones percibidas por los profesores visitantes o los estudiantes que trabajen para adquirir experiencia práctica. Muchos convenios contienen normas de uno u otro tipo para estos casos, cuyo propósito principal es facilitar las relaciones culturales mediante el reconocimiento de exenciones fiscales limitadas. Algunas veces la propia legislación tributaria interna establece las exenciones. La ausencia de disposiciones específicas no debe interpretarse en el sentido de impedir la inclusión de disposiciones de este tipo en los convenios bilaterales cuando se consideren convenientes.

Tratamiento de las opciones sobre acciones para empleados

12. Las diferentes reglas que se dan según los países para gravar las opciones sobre acciones para empleados generan una problemática particular, que se analiza en adelante. Mientras que muchos problemas surgen con relación a otras formas de remuneración de empleados, particularmente las que se basan en el valor de las acciones del empleador o de una empresa asociada, son especialmente agudos en el caso de las opciones sobre acciones. Esto se debe en buena medida al hecho de que las opciones sobre acciones se gravan en un momento temporal (v.g. cuando se ejercita la opción o se venden las acciones) diferente a aquel en que se han prestado los servicios que estas opciones vienen a remunerar.

12.1 Según se indica en el párrafo 2.2, el artículo permite gravar al Estado de la fuente la parte del beneficio de la opción que constituya remuneración por el trabajo dependiente ejercido en ese Estado, incluso si el Impuesto se exige en un momento posterior en que el trabajador ya no está empleado en ese Estado.

12.2 Si bien el artículo es aplicable al beneficio laboral obtenido de una opción sobre acciones concedida a un empleado con independencia de cuándo se grava ese beneficio, es necesario distinguir ese beneficio laboral de la ganancia de capital que podría obtenerse de la enajenación de acciones adquiridas al ejercitarse la opción. Este artículo, y no el artículo 13, será aplicable a toda renta ligada a la opción propiamente dicha, hasta tanto se ejercite, transmita o enajene de cualquier otro modo (v.g. por cancelación o adquisición del empleador o emisor). Por el contrario, una vez ejercitada o enajenada la opción, el beneficio laboral ha sido materializado y toda ganancia subsiguiente en las acciones adquiridas (v.g. la plusvalía acumulada de las acciones después de ejercitar la opción) será obtenida por el empleado en su calidad de inversor-accionista y se subsumirá en el artículo 13. De hecho, en el momento de ejercitar la opción, que es lo que el empleado obtiene de su trabajo dependiente, esta desaparece y el destinatario se convierte en socio (y con frecuencia invierte dinero para serlo). No obstante, cuando la opción que ha sido ejercitada legitima al empleado para adquirir acciones que no le serán conferidas de forma irrevocable sino hasta el término de un determinado período de empleo requerido, sería acertado aplicar este

artículo al eventual incremento de valor que se produzca hasta el final del período de empleo requerido consecutivo al ejercicio de la opción.

12.3 El hecho de que el artículo no se aplique a una renta obtenida después del ejercicio o la enajenación de la opción no implica de forma alguna que la tributación de la renta del trabajo dependiente de acuerdo con la Ley interna deba producirse en el momento de ese ejercicio o enajenación. Según ya se ha indicado, el artículo no impone restricción alguna en cuanto al momento en que la correspondiente renta puede ser gravada por el Estado de la fuente. Así pues, el Estado de la fuente podría gravar la renta correspondiente en el momento en que se concede la opción, en que se ejercita (o enajena) la opción, en el momento en que se vende la acción o en cualquier otro momento. Sin embargo, el Estado de la fuente puede gravar únicamente las rentas derivadas de la opción propiamente dicha y no lo que se derive de la posterior tenencia de acciones adquiridas como consecuencia del ejercicio de esa opción (excepto cuando se den las circunstancias descritas en el último inciso del párrafo anterior).

12.4 Puesto que el apartado 1 debe entenderse aplicable a todo beneficio obtenido de la opción hasta que esta ha sido ejercitada, vendida o enajenada en cualquier forma, resulta irrelevante cómo se califica ese beneficio o parte de él a efectos internos. Por consiguiente, mientras que el artículo será interpretado de manera que se permita al Estado de la fuente el gravamen del beneficio acumulado hasta la fecha de ejercicio, venta o enajenación por cualquier forma de la opción, se dejará a ese Estado libertad para determinar cómo se va a gravar ese beneficio, esto es, si como rentas del trabajo dependiente o ganancias de capital. Si el Estado de la fuente decide, por ejemplo, establecer un impuesto a la plusvalía sobre la opción cuando el empleado deja de ser un residente de ese país, ese impuesto será permitido con arreglo al artículo. Lo mismo sucederá en el Estado de residencia. Por ejemplo, mientras que ese Estado tendrá un derecho a gravar en exclusiva el incremento de valor de la acción obtenida después del ejercicio de la opción, dado que se considerará que este caso cae dentro del artículo 13 del Convenio, podría perfectamente decidir gravar esa plusvalía en su legislación interna como renta del trabajo dependiente en lugar de como ganancia de capital.

12.5 Como regla general, a las rentas provenientes de una opción sobre acciones no les será aplicable el artículo 21, que no se aplica a las rentas comprendidas en otros artículos, o el artículo 18, que sólo es aplicable a las pensiones y otras remuneraciones similares, incluso si la opción se ejercitara tras el término del trabajo dependiente o de la jubilación.

12.6 El apartado 1 permite al Estado de la fuente gravar los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares provenientes de un trabajo dependiente ejercido en ese Estado. La determinación de si, y en qué medida, una opción sobre acciones para empleados proviene de un trabajo dependiente ejercido en un Estado determinado debe hacerse en cada caso sobre la base de todos los hechos y circunstancias relevantes, incluidas las condiciones contractuales asociadas a la opción (es decir, las condiciones de ejercicio o disposición de la opción concedida). Los principios generales que siguen deberían tenerse en cuenta a esos efectos.

12.7 El primer principio es que, como regla general, una opción sobre acciones para empleados no debería considerarse vinculada a ningún servicio que se preste con

 © OCDE

posterioridad al período de empleo que se requiere como condición para que el empleado adquiera el derecho al ejercicio de la opción. Por tanto, cuando una opción sobre acciones se concede a un empleado a condición de que ejerza su trabajo dependiente para el mismo empleador (o una empresa asociada) por un período de tres años, el beneficio laboral derivado de esa opción no debería atribuirse a servicios prestados tras ese período de tres años.

12.8 Al aplicar el principio anterior es importante, no obstante, distinguir entre el período de empleo requerido para devengar el derecho a ejercitar la opción sobre acciones de empleados y el período de tiempo que sea simplemente un lapso antes de que esa opción pueda ejercitarse (un período de inacción). Así, por ejemplo, una opción concedida a un empleado bajo la condición de que siga trabajando para el mismo empleador (o empresa asociada) durante un período de tres años puede considerarse que ha sido obtenida durante esos tres años, mientras que una opción que se concede, sin condición de empleo subsiguiente, a un empleado en una fecha dada pero que, de acuerdo con sus requisitos y condiciones, sólo puede ejercitarse después de tres años, no debería considerarse ligada al trabajo dependiente ejercido durante esos tres años, dado que la prestación derivada de esa opción se devengaría para su destinatario incluso si abandonara su trabajo dependiente inmediatamente después de recibirla y esperase los tres años estipulados antes de ejercitarla.

12.9 También es importante distinguir entre una situación en que se exige un período de empleo como condición para la adquisición del derecho a ejercitar la opción, esto es, para la irrevocabilidad de la opción, y una situación en que una opción ya irrevocable pudiera ser confiscada si no se ha ejercitado antes de la terminación del trabajo dependiente (o dentro de un corto período de tiempo después). En esta última situación, el beneficio derivado de la opción no debería considerarse vinculado a los servicios prestados después de la irrevocabilidad puesto que el empleado ya ha obtenido el derecho al beneficio laboral y de hecho podría ejercitarlo en cualquier momento. Una condición con arreglo a la cual la opción ya irrevocable podría ser confiscada si el trabajo dependiente se termina no es una condición para la adquisición del beneficio laboral sino, más bien, una por virtud de la cual el derecho ya adquirido al beneficio podría perderse. Los ejemplos siguientes tratan de ilustrar esta distinción:

– Ejemplo 1: El 1 de enero del año 1 se concede a un empleado una opción sobre acciones. La adquisición de la opción está condicionada a la continuidad del empleado bajo el mismo empleador hasta el 1 de enero del año 3. Una vez se cumpla esta condición, la opción será ejercitable desde el 1 de enero del año 3 hasta el 1 de enero del año 10 (una opción denominada "opción americana")[1]. Sin embargo, se estipula adicionalmente que toda opción que no haya sido previamente ejercitada se perderá en el momento de cesar el trabajo dependiente. En este ejemplo, el derecho a ejercitar esta opción ha sido adquirido el 1 de enero del año 3 (es decir, la fecha en que la opción deviene irrevocable),

[1] Con arreglo a una opción sobre acciones "americana", el derecho de adquirir una acción puede ejercitarse durante un determinado período de tiempo (habitualmente un determinado número de años), mientras que con arreglo a una opción sobre acciones "europea" ese derecho sólo puede ejercitarse en un momento puntual.

puesto que no se requiere del empleado un período adicional de trabajo dependiente para obtener el derecho a ejercitar la opción.

– Ejemplo 2: El 1 de enero del año 1 se concede a un empleado una opción sobre acciones. La opción es ejercitable el 1 de enero del año 5 (una opción denominada "opción europea"). La opción ha sido concedida con la condición de que sea ejercitada el 1 de enero del año 5 siempre que el trabajo dependiente no haya cesado antes de esa fecha. En este ejemplo, el derecho a ejercitar la opción no se adquiere hasta el 1 de enero del año 5, que es su fecha de ejercicio, dado que se requiere el mantenimiento del trabajo dependiente hasta esa fecha para adquirir el derecho a ejercitar la opción (irrevocabilidad de la opción).

12.10 Se dan casos en que este primer principio podría no ser de aplicación. Uno de esos casos podría ser cuando la opción sobre acciones se conceda sin condiciones a un empleado en el momento en que acepta un trabajo dependiente, es transferido a otro país o bien se le asignan nuevas responsabilidades de importancia y, en cada caso, la opción está claramente relacionada con las nuevas funciones que ese empleado se dispone a desempeñar durante un período determinado de tiempo en el futuro. En este caso, podría ser acertado considerar que la opción se vincula a estas nuevas funciones incluso cuando el derecho al ejercicio de la opción se adquiere antes de que se lleven a cabo. También hay casos en que una opción se convierte técnicamente en irrevocable pero esa opción confiere al empleado un derecho a adquirir acciones que no se materializan irrevocablemente hasta el final de un determinado período de empleo requerido. En estos casos, podría ser apropiado el considerar que la renta derivada de la opción está ligada a todo el período de prestación de los servicios que va desde la concesión de la opción a la irrevocabilidad de las acciones.

12.11 El segundo principio es que una opción sobre acciones para empleados sólo debería considerarse ligada a la prestación de servicios anteriores a la fecha en que se concede, en la medida en que esa concesión tenga por finalidad recompensar la prestación de esos servicios a cargo del destinatario del beneficio por un período de tiempo determinado. Esto ocurriría, por ejemplo, cuando se pueda demostrar que la remuneración se basa en el buen desempeño pasado del empleado, durante un determinado período de tiempo, o bien que está basada en resultados financieros pasados del empleador, condicionado al hecho de que el empleado lo hubiera sido por el empleador o una empresa asociada durante un determinado período de tiempo al que se refieren esos resultados financieros. También en algunos casos podría haber pruebas objetivas que demostraran que durante un período de tiempo de empleo en el pasado había una expectativa fundada entre los partícipes de un plan de opciones sobre acciones para empleados de que una parte de su remuneración de ese período vendría dada a través del plan, mediante la concesión de opciones sobre acciones en una etapa posterior. Estas pruebas pueden incluir, por ejemplo, la práctica sistemática de un empleador que ha venido concediendo niveles similares de opciones sobre acciones durante un determinado número de años, siempre y cuando nada indicara que tuviera la intención de discontinuar esa costumbre. Dependiendo de otros factores, esas pruebas podrían ser altamente determinantes de si, y en qué medida las opciones sobre acciones están vinculadas a un período de empleo anterior.

12.12 Cuando se requiera un determinado período de trabajo dependiente para devengar el derecho a ejercitar una opción sobre acciones de empleado, pero ese requisito no se aplica en determinadas circunstancias, por ejemplo, cuando el empleador rescinde el trabajo dependiente o el empleado alcanza la edad de jubilación, debería considerarse que la prestación derivada de la opción sólo está ligada al período en que se prestaron los servicios cuando estas circunstancias se han dado efectivamente.

12.13 Finalmente, podrían darse situaciones con arreglo a las cuales determinados factores sugerirían que una opción sobre acciones para empleados está recompensando servicios pasados, pero otros factores parecerían indicar que se vincula a servicios futuros. En caso de duda debe reconocerse que, por lo general, las opciones sobre acciones para empleados se conceden como un incentivo de cara al futuro desempeño o como una forma de retener a trabajadores valiosos. De manera que las opciones sobre acciones para empleados están esencialmente ligadas a la prestación de servicios futuros. No obstante, deberán tenerse en cuenta todos los factores y circunstancias pertinentes antes de poder tomar esa determinación y podría haber casos en que una opción sobre acciones esté ligada a períodos específicos de servicios pasados y futuros combinadamente (por ejemplo, las opciones se conceden sobre la base de la consecución por el empleado de determinados resultados de desempeño para el año previo, pero sólo son ejercitables si el empleado se mantiene como tal durante los siguientes 3 años).

12.14 Cuando, sobre la base de los principios anteriores, se considere que una opción sobre acciones se obtenga como resultado del trabajo dependiente ejercido en más de un Estado, será necesario determinar qué parte de la renta derivada de la opción corresponde al trabajo dependiente ejercido en cada país a los efectos de la aplicación del artículo y de los artículos 23A y 23B. En estos casos el beneficio laboral atribuible a la opción sobre acciones debería considerarse proveniente de un país en particular en proporción al número de días durante los cuales se ejerció el trabajo dependiente en ese país con relación al número total de días en que se ejerció el trabajo dependiente que dio lugar a la obtención de la opción. Para esto los únicos días de trabajo dependiente que deberían tenerse en cuenta son aquellos que se computen a efectos del plan de opciones sobre acciones, es decir, aquellos durante los cuales se ha prestado el servicio al mismo empleador o a otros empleadores cuyo trabajo dependiente sería computado para completar un período de empleo requerido para la adquisición del derecho a ejercitar la opción.

12.15 Es posible que los países miembros acuerden bilateralmente otro enfoque específico que se aleje de los principios anteriores (contenidos en los párrafos 12.7 a 12.14) para la resolución de cada caso. Por ejemplo, dos países que graven principalmente las opciones en el momento de su ejercicio pueden acordar, como principio general, que atribuirán la renta de una opción que esté ligada principalmente a servicios futuros, a los servicios prestados por un empleado en los dos Estados entre la fecha de la concesión y la fecha del ejercicio. Así, en el caso de opciones que no sean ejercitables hasta que el empleado haya prestado servicios para el empleador por un período determinado de tiempo, dos Estados podrían convenir un enfoque que atribuyera la renta de la opción a cada Estado en función del número de días trabajados en cada Estado por el empleado para el empleador en el período que va desde la fecha de la concesión hasta la fecha del ejercicio de la opción. Otro ejemplo sería el de aquellos dos países con reglas similares para el tratamiento de las opciones

sobre acciones para empleados, que podrían adoptar disposiciones que otorgaran a uno de ellos derechos exclusivos de imposición sobre la renta derivada del beneficio laboral incluso si una parte reducida de los servicios por trabajo dependiente a los que se refiere la prestación han sido prestados en el otro Estado. Naturalmente, los Estados deben ir con cuidado a la hora de adoptar estas soluciones porque podrían dar lugar a doble imposición o doble no imposición si una parte del trabajo dependiente fuera ejercida en un tercer país que no aplicara un enfoque similar.

Observaciones a los Comentarios

13. *Francia* considera que el párrafo 8.13 no debe interpretarse como suficiente en sí mismo para cuestionarse una relación contractual formal. Si, en relación con el párrafo 8.13, los servicios prestados por una persona física constituyeran parte integrante de la actividad de la empresa a la que se prestan tales servicios, la situación debería analizarse conforme a las disposiciones del párrafo 8.14.

13.1 Con respecto al párrafo 6.2, *Alemania* opina que la sociedad de personas –*partnership*– como tal debería ser considerada el empleador (como en la legislación nacional de la mayoría de los Estados miembros de la OCDE incluso si estos no gravan esta sociedad como tal). La residencia de la sociedad de personas –*partnership*– debería, pues, ser determinada hipotéticamente como si dicha sociedad estuviera sujeta a tributación en virtud de uno de los criterios mencionados en el apartado 1 del artículo 4.

Reservas al artículo

14. *Eslovenia* se reserva el derecho a añadir un artículo en el que se aborde la situación de los profesores, catedráticos e investigadores, con sujeción a ciertas condiciones, y a modificar en consecuencia el apartado 1 del artículo 15.

15. *Dinamarca, Noruega* y *Suecia* se reservan el derecho a incluir disposiciones especiales en relación con las remuneraciones percibidas en concepto de un trabajo dependiente realizado a bordo de una aeronave explotada en el tráfico internacional por el consorcio de transporte *Scandinavian Airlines System* (SAS).

16. *Alemania* y *Noruega* se reservan el derecho a incluir en el apartado 2 una referencia expresa a las rentas obtenidas por el personal subcontratado en un Estado contratante que trabaje en el otro Estado contratante, con objeto de dejar claro que la excepción del apartado no es de aplicación a las situaciones de “subcontratación internacional de mano de obra”.

17. *Irlanda, Noruega* y el *Reino Unido* se reservan el derecho a incluir en un artículo especial disposiciones sobre la renta de un trabajo dependiente asociado a las actividades de prospección y explotación de hidrocarburos costa afuera y actividades relacionadas.

18. [Suprimido]

19. *Suiza* reserva su posición respecto de la letra a) del apartado 2 y desea incluir en sus convenios las palabras “durante el año fiscal considerado”, en lugar de las palabras “en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado”.

 © OCDE

20. Por razón de su situación particular en materia de navegación marítima, *Grecia* conservará su libertad de acción en lo referente a las disposiciones del Convenio relativas a las remuneraciones de las tripulaciones de buques dedicados al tráfico internacional.

21. *Grecia* se reserva el derecho a incluir disposiciones especiales relativas a la renta de trabajo dependiente asociado con actividades realizadas costa afuera.

COMENTARIOS AL ARTÍCULO 16
RELATIVO A LA IMPOSICIÓN DE LAS REMUNERACIONES EN CALIDAD DE CONSEJERO•

1. Este artículo contempla las remuneraciones percibidas por una persona física o jurídica residente de un Estado contratante en su calidad de miembro de un directorio o consejo de administración de una sociedad residente del otro Estado contratante. Dado que a veces podría ser difícil determinar dónde se prestan los servicios, la disposición los trata como si se prestaran en el Estado de residencia de la sociedad considerada.

1.1 Los países miembros han entendido generalmente que la expresión "dietas de asistencia y otras retribuciones similares" comprende las remuneraciones en especie obtenidas por una persona en su calidad de miembro de un directorio o consejo de administración de una sociedad (v.g. opciones sobre acciones, el uso de una vivienda o un automóvil, seguros médicos o de vida y pertenencia a asociaciones recreativas).

2. Es frecuente que un miembro de un directorio o consejo de administración de una sociedad realice además otras actividades en la misma como, por ejemplo, empleado, asesor, consultor, etc. El artículo no es aplicable, evidentemente, a las remuneraciones que retribuyen esas otras funciones.

3. En algunos países existen otros órganos societarios con funciones asimilables a las de los consejos de administración. Los Estados contratantes pueden, en sus convenios bilaterales, incluir a tales órganos en una disposición equivalente a la del artículo 16.

3.1 Muchas de las cuestiones analizadas en los párrafos 12 a 12.15 de los comentarios al artículo 15 con relación a opciones sobre acciones concedidas a empleados se plantearán también en el caso de opciones sobre acciones concedidas a los miembros del directorio, o del consejo de administración o vigilancia. En la medida en que las opciones sobre acciones se concedan a un residente de un Estado contratante en su calidad de miembro del directorio o del consejo de administración o vigilancia de una sociedad residente del otro Estado contratante, ese otro Estado tiene derecho a gravar la parte del beneficio derivado de la opción que constituya remuneración en calidad de miembro del directorio o del consejo de administración o vigilancia (véase el párrafo 1.1 anterior), incluso si el impuesto se exige en un momento posterior, cuando esa persona no es ya miembro de ese directorio o de ese consejo de administración o de vigilancia. Si bien el artículo es aplicable al beneficio obtenido de una opción sobre acciones concedida a un miembro del directorio o del consejo de administración o de vigilancia con independencia de cuándo se grava ese beneficio, es necesario distinguir ese beneficio de la ganancia de capital que podría obtenerse de la enajenación de acciones adquiridas al ejercitarse la opción. Este artículo, y no el artículo 13, será aplicable a toda renta ligada a la opción propiamente dicha, hasta tanto se ejercite, transmita o enajene de cualquier otro modo (v.g. por cancelación o adquisición de la sociedad o del emisor). Por el contrario, una vez ejercitada o enajenada la opción, el beneficio gravable conforme a este artículo ha sido materializado y toda ganancia subsiguiente en las acciones adquiridas (esto es, la plusvalía acumulada de las acciones

• *N. del T.: En Argentina y Uruguay: "honorarios de directores".*

después de ejercitar la opción) será obtenida por el miembro del directorio o del consejo de administración o de vigilancia en su calidad de inversor-accionista y se subsumirá en el artículo 13. De hecho, en el momento de ejercitar la opción, que es lo que el miembro del directorio o del consejo de administración o de vigilancia obtiene en calidad de tal, esta desaparece y el destinatario se convierte en socio (y con frecuencia invierte dinero para serlo).

Reservas al artículo

4. [Suprimido el 17 de julio de 2008]

5. *Estados Unidos* requerirá que los impuestos sobre tales honorarios se limiten a las rentas obtenidas por los servicios prestados en el país de la fuente.

6. *Bélgica* se reserva el derecho a establecer que la remuneración que una persona de las incluidas en el artículo 16 reciba de su actividad diaria, así como la remuneración que retribuya la actividad personal, para la sociedad, del socio de una sociedad distinta de aquellas cuyo capital se divide en acciones será gravada de acuerdo con las disposiciones del artículo 15.

7. *Grecia* se reserva el derecho a aplicar el artículo 16 a las remuneraciones de los socios que actúen como gerentes de sociedades de responsabilidad limitada o de sociedades de personas –*partnerships*– griegas.

COMENTARIOS AL ARTÍCULO 17
RELATIVO A LA IMPOSICIÓN DE LOS ARTISTAS Y LOS DEPORTISTAS

Apartado 1

1. El apartado 1 establece que los artistas y deportistas residentes de un Estado contratante pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante en que realicen sus actividades, tengan estas carácter empresarial o de trabajo dependiente. Esta disposición constituye una excepción a las reglas del artículo 7 y a las del apartado 2 del artículo 15, respectivamente.

2. Tal disposición permite evitar las dificultades prácticas que se presentan frecuentemente en la tributación de los artistas y deportistas que actúan en el extranjero. Además, unas disposiciones demasiado rígidas podrían obstaculizar, en algunos casos, los intercambios culturales. Para superar este inconveniente los Estados interesados podrán limitar, de común acuerdo, la aplicación del apartado 1 a las actividades empresariales o de índole profesional. Para ello será suficiente modificar el texto del artículo 7, de forma que se exceptúen únicamente las disposiciones del artículo 7. De esa forma, los artistas y los deportistas que realicen sus actividades por cuenta ajena quedarán automáticamente sometidos al artículo 15 y se beneficiarán de las exenciones establecidas en el apartado 2 de dicho artículo.

3. El apartado 1 se refiere a los artistas y los deportistas. No es posible formular una definición precisa del término “artista”, si bien el apartado 1 menciona ejemplos de personas que pueden tener esa consideración. La relación de ejemplos no tiene carácter exhaustivo. Por una parte, el término “artista” comprende claramente a los actores de teatro, de cine, y los actores (incluyendo, por ejemplo, antiguos deportistas) de publicidad para televisión. El artículo es igualmente aplicable a las rentas generadas por actividades de carácter político, social, religioso o benéfico, cuando incorporen un elemento de diversión o espectáculo. Por otra parte, no será aplicable a un conferenciante o al personal administrativo o de apoyo (por ejemplo, los cámaras en el rodaje de una película, los productores, los directores cinematográficos, los coreógrafos, el equipo técnico, los acompañantes que viajan con un grupo pop, etc.). Existe entre ambos supuestos una zona ambigua en la que será necesario valorar el conjunto de las actividades de la persona en cuestión.

4. Una persona física puede dirigir un espectáculo y actuar en él o puede dirigir y producir un programa de televisión o una película y actuar también en cualquiera de los dos. En tales casos, será necesario considerar la naturaleza de la actividad concreta de esa persona en el Estado donde tiene lugar la actuación. Si en sus actividades en ese Estado predomina el aspecto escénico, el artículo será aplicable a la totalidad de la renta correspondiente que tal persona obtenga en ese país. Si, por el contrario, el elemento escénico constituye una parte insignificante de su actividad en ese Estado, el conjunto de la renta quedará fuera del artículo. En situaciones intermedias será necesario acudir a una regla de reparto.

5. Aun cuando no se defina expresamente el término “deportista”, el mismo no se limita a los participantes en manifestaciones deportivas tradicionales (como, por ejemplo, corredores, saltadores, o nadadores). Se refiere también, por ejemplo, a jugadores de golf, jinetes, futbolistas, jugadores de críquet y de tenis, y pilotos de autos de carrera.

6. El artículo es igualmente aplicable a las rentas de otras actividades que puedan ser consideradas como espectáculo; por ejemplo el billar, el billar inglés –snooker– y los torneos de ajedrez y de bridge.

7. La renta que obtienen los productores, etc., por la organización de las actuaciones de un artista o un deportista queda fuera del ámbito del artículo, si bien cualesquiera rentas que perciban por cuenta del artista o el deportista están, naturalmente, comprendidas en el mismo.

8. El apartado 1 es aplicable a las rentas obtenidas por una persona física, directa o indirectamente, en su calidad de artista o deportista. En algunos casos, la renta no se pagará directamente a la persona física ni a su representante o agente. Por ejemplo, los miembros de una orquesta pueden percibir un sueldo en lugar de cobrar por cada actuación: el Estado contratante donde tiene lugar la actuación podrá gravar, con arreglo al apartado 1, la parte del sueldo correspondiente a tal actuación. De la misma forma, en el caso de un artista o un deportista empleado, por ejemplo, por una sociedad unipersonal, el Estado donde tiene lugar la actuación puede gravar una proporción adecuada de toda remuneración pagada a la persona física. Además, cuando su legislación interna “levante el velo” de dichas entidades y trate las rentas como si las obtuviese directamente la persona física, el apartado 1 permite que ese Estado grave las rentas derivadas de las actuaciones realizadas en su territorio, obtenidas por la entidad en beneficio de la persona física, incluso si las rentas no se pagan de hecho en concepto de remuneración a la persona física.

9. Además de los honorarios percibidos por sus actuaciones, los artistas y los deportistas obtienen a menudo rentas bajo la modalidad de regalías o derechos de patrocinio o de publicidad. En general, cuando no exista relación directa entre tales rentas y una actuación pública del artista o el deportista en el país de que se trate, serán aplicables otros artículos. El artículo 12 será aplicable normalmente a las regalías por derechos de propiedad intelectual, y no el artículo 17 (véase el párrafo 18 de los Comentarios al artículo 12), pero los derechos de publicidad o de patrocinio estarán fuera del ámbito del artículo 12. El artículo 17 será aplicable a las rentas de la publicidad y del patrocinio, etc., relacionadas directa o indirectamente con actuaciones o apariciones públicas en determinado Estado. Otras rentas de naturaleza análoga que no puedan atribuirse a tales actuaciones o apariciones públicas se regirán por las reglas generales del artículo 7 o del artículo 15, según el caso. Los pagos percibidos con motivo de la cancelación de una actuación tampoco pertenecen al ámbito del artículo 17, sino que les serán aplicables los artículos 7 ó 15, según el caso.

10. El artículo no dice nada acerca de cómo debe determinarse la cuantía de las rentas en cuestión. Corresponde a la legislación interna de los Estados contratantes determinar el alcance de las deducciones por gastos. Las diferentes legislaciones internas varían en este punto, y algunas establecen la aplicación de un impuesto retenido en la fuente a una tasa impositiva reducida sobre el importe bruto pagado a los artistas y deportistas. Tales reglas

pueden aplicarse igualmente a las rentas pagadas a grupos o equipos constituidos como entidades, *troupes*, etc. Algunos Estados, sin embargo, pueden considerar que la imposición del importe bruto puede ser inapropiada en determinados casos, incluso si la tasa impositiva correspondiente es baja. Estos Estados pueden dar la opción al contribuyente de tributar sobre la renta neta, lo que puede realizarse mediante la inclusión de un párrafo redactado como sigue:

> "Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas mencionadas en los apartados 1 ó 2 que puedan someterse a imposición en el otro Estado contratante sobre su importe bruto podrá, durante [período pendiente de determinación por los Estados contratantes] solicitar por escrito al otro Estado que la renta se someta a imposición en ese otro Estado sobre su importe neto, solicitud que admitirá dicho otro Estado. Para determinar la renta imponible en el otro Estado de ese residente se permitirá la deducción de los gastos que la legislación interna del otro Estado contemple, en los que haya incurrido por razón de las actividades allí realizadas y que sean accesibles para un residente del otro Estado que ejerza una actividad igual o similar en condiciones idénticas o análogas."

Apartado 2

11. El apartado 1 del artículo se refiere a las rentas obtenidas por personas físicas, generadas por sus actividades personales en calidad de artistas y deportistas. El apartado 2 se refiere a los casos en que las rentas generadas por las actividades se atribuyen a otras personas. Si la renta de un profesional del espectáculo o de un deportista se atribuye a otra persona y el Estado de la fuente no está autorizado jurídicamente para "levantar el velo" de la persona que percibe la renta y someter dicha renta a gravamen como renta del artista o el deportista, será aplicable el apartado 2 con arreglo al cual la parte de la renta que no pueda gravarse como renta de artista o deportista podrá someterse a imposición aun estando en poder de la persona que la percibe. Si la persona que percibe la renta realiza actividades empresariales o profesionales, el país de la fuente puede someter ese ingreso a imposición incluso si no es imputable a un establecimiento permanente situado en ese país. Eso no ocurrirá, sin embargo, en todos los casos. Pueden distinguirse principalmente tres supuestos de ese tipo:

a) El primer caso es el de la sociedad de gestión que percibe una remuneración por la actuación de, por ejemplo, un grupo de deportistas (no constituido como persona jurídica).

b) El segundo es el de un equipo, *troupe*, orquesta, etc., constituido como persona jurídica. Las rentas de las actuaciones pueden pagarse a la persona jurídica. Las personas físicas miembros del equipo, orquesta, etc., se someterán a imposición, conforme al apartado 1, en el Estado donde tiene lugar la actuación respecto de las remuneraciones (u otras rentas de las que se beneficien) percibidas como contraprestación por la actuación; sin embargo, si los miembros son retribuidos mediante el pago de cantidades periódicas fijas y es difícil atribuir una parte de dichas rentas a representaciones determinadas, los países miembros pueden decidir, unilateralmente o bilateralmente, no someterlas a imposición. El

elemento de beneficio obtenido por la persona jurídica en relación con la actuación se someterá a imposición con arreglo al apartado 2.

c) El tercer supuesto se refiere a determinados mecanismos de elusión fiscal en virtud de los cuales la remuneración por la actuación del artista o del deportista no es pagada a este sino a otra persona, por ejemplo, a una de las denominadas sociedades de artistas, de forma que la renta no se grava en el Estado donde se realiza la actividad, ni como renta obtenida en la prestación de los servicios personales del artista o del deportista, ni como beneficios de la empresa, por no existir un establecimiento permanente. Algunos países aplican el principio del "levantamiento del velo" respecto de dichos mecanismos en su legislación interna y tratan las rentas como si las obtuviera el propio artista o deportista; en este caso, el apartado 1 les permite gravar las rentas derivadas de las actividades realizadas en su territorio. Otros países no pueden hacerlo. Cuando las actuaciones tienen lugar en estos países, el apartado 2 les permite gravar las rentas del artista o del deportista desviadas a la empresa. Puede ocurrir, sin embargo, que la legislación interna de algunos Estados no les permita aplicar tal disposición. Dichos Estados son libres de convenir otras soluciones o de prescindir del apartado 2 en sus convenios bilaterales.

11.1 La aplicación del apartado 2 no está limitada a situaciones en las que el artista o el deportista y la tercera persona a quien se le imputa la renta, por ejemplo, una sociedad de promoción de artistas o deportistas, son residentes en el mismo Estado contratante. El apartado autoriza al Estado en que se desarrollan las actividades del artista o deportista a gravar la renta proveniente de esas actividades que se obtengan por otra persona sin tener en cuenta otras disposiciones del Convenio que pudieran ser en otro caso aplicables. Así pues, a pesar de las disposiciones del artículo 7, el apartado permite que dicho Estado grave la renta obtenida por una sociedad de promoción de artistas residente en otro Estado contratante incluso cuando el artista o deportista no es residente en ese otro Estado. Del mismo modo, cuando la renta de un artista residente en uno de los dos Estados contratantes es imputada a una persona jurídica, por ejemplo, a una sociedad de promoción de artistas residente en un tercer Estado con el que el Estado de la fuente no tiene firmado un convenio tributario, nada impedirá que el Estado contratante grave dicha persona jurídica de acuerdo con su legislación nacional.

11.2 No obstante, conviene destacar como norma de uso general que, independientemente del artículo 17, el Convenio no impedirá la aplicación de reglas antielusión de la legislación nacional del Estado de la fuente que permiten que este grave tanto al artista/deportista o a la sociedad de promoción de artistas en caso de uso abusivo, como se reconoce en el párrafo 24 de los Comentarios al artículo 1.

Consideraciones adicionales referentes a los apartados 1 y 2

12. En los casos a que se refieren los apartados 1 y 2, cuando el Estado de residencia de la persona que obtiene las rentas utilice el método de exención para evitar la doble imposición, no podrá gravar tales rentas ni siquiera en el caso de que el Estado donde tienen lugar las actuaciones no pudiera hacer uso de su derecho de gravamen. En tales casos deberá utilizarse, por consiguiente, el método de imputación. El mismo resultado

puede obtenerse atribuyendo un derecho subsidiario de gravamen al Estado de residencia de la persona que percibe las rentas en el caso de que el Estado donde tienen lugar las actuaciones no pueda hacer uso del derecho que le atribuyen los apartados 1 y 2. Los Estados contratantes pueden optar por cualquiera de estos métodos para impedir que las rentas eludan el gravamen.

13. El artículo 17 será normalmente aplicable en el caso de artistas o deportistas que estén al servicio de un Estado y perciban rentas de ese Estado; véase el párrafo 6 de los Comentarios al artículo 19. Algunos convenios contienen disposiciones que excluyen de la aplicación del artículo 17 a los deportistas que estén al servicio de organismos subvencionados con cargo a fondos públicos.

14. Algunos países pueden considerar oportuno excluir del ámbito del artículo los eventos financiados con fondos públicos. Tales países pueden incluir una disposición a ese efecto, pero las exenciones deberán basarse en criterios objetivos y claramente definidos para asegurar que se apliquen solamente en las situaciones previstas. Dicha disposición podría estar redactada en los siguientes términos:

> «Las disposiciones de los apartados 1 y 2 no serán aplicables a las rentas derivadas de las actividades realizadas en un Estado contratante por artistas o deportistas cuando la visita a ese Estado esté financiada en su totalidad o principalmente por fondos públicos de uno o de ambos Estados contratantes o de sus subdivisiones políticas o entidades locales. En tal caso, las rentas se someterán a imposición solamente en el Estado contratante del que sea residente el artista o el deportista».

Observaciones a los Comentarios

15. En relación con los párrafos 8 y 9, *Alemania*, teniendo en cuenta el párrafo 18 del los Comentarios al artículo 12, considera que las remuneraciones pagadas por los derechos de transmisión en directo de un acontecimiento constituyen renta de los artistas o deportistas que participan, en el sentido del apartado 1 del artículo 17. Esta renta se someterá a imposición de acuerdo con el apartado 2 del artículo 17 en el caso de pagos efectuados a una tercera parte en el marco de la explotación económica de los derechos de transmisión en directo.

15.1 *Francia* considera que la afirmación contenida en la primera frase del párrafo 13, que difiere de la redacción anterior a la revisión de 1995, es incorrecta, ya que no es conforme a la realidad calificar a priori como actividades empresariales o profesionales las actividades públicas en cuestión –y, en particular, las actividades culturales– que generalmente no tienen una finalidad lucrativa. Además, dicha afirmación no es coherente con la segunda frase del mismo párrafo ni con el párrafo 14, que reconocen explícitamente el derecho a aplicar un régimen de exención especial a tales actividades públicas: si se aplicara con carácter general a actividades empresariales, tal régimen carecería de justificación, ya que sería en tal caso contrario a la neutralidad fiscal y la equidad tributaria.

 © OCDE

Reservas al artículo

16. *Canadá*, *Estados Unidos* y *Suiza* consideran que el apartado 2 debe aplicarse únicamente en los casos previstos en la letra c) del párrafo 11 anterior y se reservan el derecho a proponer una modificación a tal fin.

17. [Suprimido el 21 de septiembre de 1995]

18. [Suprimido el 21 de septiembre de 1995]

19. [Suprimido el 21 de septiembre de 1995]

20. *Estados Unidos* se reserva el derecho a limitar la aplicación del apartado 1 a los casos en que el artista del espectáculo o el deportista gane una cuantía determinada.

COMENTARIOS AL ARTÍCULO 18
RELATIVO A LA IMPOSICIÓN DE LAS PENSIONES

1. Con arreglo a este artículo, las pensiones pagadas respecto del trabajo dependiente del sector privado sólo pueden someterse a imposición en el Estado de residencia del perceptor. Existen varios argumentos de política y de Administración en favor del principio de dejar en poder del Estado de residencia el derecho a gravar este tipo de pensiones y remuneraciones similares. Por ejemplo, el Estado de residencia del receptor de una pensión está en mejor situación que ningún otro Estado para tomar en consideración la capacidad contributiva general del receptor, que principalmente depende de su renta mundial y de sus circunstancias personales, como pueden ser las responsabilidades familiares. Esta solución también evita el imponer a este tipo de personas la carga administrativa de tener que cumplir con obligaciones tributarias en Estados distintos al de su residencia.

2. Sin embargo, algunos Estados son reacios a adoptar el principio de tributación exclusiva en residencia de las pensiones y proponen alternativas al artículo. Algunas de estas alternativas y las cuestiones que suscitan se analizan en los párrafos 12 a 21 siguientes, que tratan de las distintas consideraciones relacionadas con la asignación de derechos de imposición referidos a las prestaciones en forma de pensiones y de las razones que respaldan la redacción del artículo.

Ámbito objetivo del artículo

3. Los tipos de pagos comprendidos por el artículo no incluyen solamente las pensiones pagadas directamente a antiguos empleados, sino también a otros beneficiarios (v.g. cónyuge supérstite, pareja o hijos del empleado) y otras remuneraciones similares, como las rentas vitalicias pagadas en concepto de un trabajo dependiente anterior. Se aplica también a las pensiones pagadas respecto de servicios prestados a un Estado o a sus subdivisiones políticas o entidades locales que no están comprendidas en el ámbito del apartado 2 del artículo 19. No obstante, el artículo tan sólo se aplica a pagos en consideración a un trabajo dependiente anterior; por tanto no se aplicaría, por ejemplo, a una renta vitalicia adquirida directamente por el rentista sobre un capital que no provenga de un plan de pensiones derivado del empleo. El artículo resulta aplicable con independencia del tratamiento tributario del plan bajo el cual se realizan las contribuciones correspondientes; de modo que un pago proveniente de un plan de pensiones que no tuviera derecho a desgravación alguna, tendría a pesar de todo naturaleza de "pensión o remuneración similar" (el desajuste tributario que podría producirse en una situación de este tipo se estudia más adelante).

4. Podrían hacerse diversos pagos a un empleado en el momento de su cese. El que esos pagos caigan o no en el ámbito del artículo deberá determinarse en función de la naturaleza de los mismos, teniendo en cuenta los hechos y circunstancias en que se efectúan, de la forma en que se explica en los dos párrafos siguientes.

5. Mientras que, según el sentido usual de la palabra "pensión", sólo se comprenden en ella pagos periódicos, la expresión "demás remuneraciones similares" es lo suficientemente amplia como para cubrir pagos no periódicos. Por ejemplo, una suma a tanto alzado pagada en lugar de unos pagos de pensiones periódicos en el momento o con

posterioridad al cese del trabajo dependiente puede estar incluida en el ámbito de este artículo.

6. El que se deba considerar un pago en particular como otra remuneración similar a una pensión o como un pago final por el trabajo desempeñado, comprendida en el artículo 15, es una cuestión de hecho. Por ejemplo, si se ve que el pago sustituye a la pensión o actúa como compensación por la reducción de esta, entonces ese pago puede calificarse como "remuneración similar" incluida en el artículo. Este sería el caso en que se dejara a una persona elegir al momento de su jubilación entre el pago de una pensión o una cantidad a tanto alzado calculada por referencia al importe total de sus contribuciones o al importe de pensión al que esa persona hubiera tenido derecho en otro caso de acuerdo a las reglas aplicables a su plan de pensiones. El origen del pago es un factor importante; los pagos efectuados desde un plan de pensiones quedarían normalmente comprendidos en el artículo. Otros factores que ayudarían a determinar si un pago o una serie de ellos caen dentro del artículo incluyen: si un pago se realiza en o después del momento del cese de la prestación de trabajo dependiente que generó el pago, si el receptor sigue trabajando, si el receptor ha alcanzado la edad normal de jubilación con respecto a ese tipo de trabajo en particular, la condición de otros receptores habilitados igualmente para recibir el mismo tipo de suma a tanto alzado y si el receptor está habilitado simultáneamente para otras prestaciones en forma de pensiones. El reembolso de contribuciones para pensiones no constituye "otra remuneración similar" del artículo 18. Cuando surjan casos difíciles en el gravamen de estos tipos de pagos los Estados contratantes deberían recurrir a las disposiciones del artículo 25 para resolver el asunto.

7. Dado que el artículo se aplica únicamente a pensiones y remuneraciones similares pagadas en concepto de un trabajo dependiente anterior, no alcanza otras pensiones tales como las que se pagan en concepto de rentas del trabajo independiente anteriores. Sin embargo, algunos Estados extienden el ámbito del artículo para cubrir todo tipo de pensiones, incluidas las pensiones públicas. Los Estados que deseen proceder de este modo son libres de acordar la inclusión de las correspondientes disposiciones.

Cuestiones transfronterizas con relación a las pensiones

8. La globalización de la economía y el desarrollo de las comunicaciones internacionales y el transporte han incrementado de manera notable la movilidad internacional de las personas físicas, tanto por razones laborales como personales. Esto ha incrementado significativamente la importancia de las cuestiones transfronterizas que surgen de la interacción de los diferentes regímenes de pensiones existentes en varios Estados, que fueron diseñados principalmente sobre la base de consideraciones políticas puramente internas. Dado que estas cuestiones afectan a un número elevado de personas, resulta deseable abordarlas en convenios tributarios para así eliminar obstáculos al movimiento internacional de personas y de trabajadores dependientes en particular.

9. Muchas de estas cuestiones tienen que ver con desajustes que resultan de diferencias en la política tributaria general que los Estados adoptan con relación a los ahorros para la jubilación. En muchos Estados se establecen incentivos tributarios al momento de la contribución. Tales incentivos adoptan frecuentemente la forma de diferimientos de impuesto de modo que la parte de la renta de una persona física con la

que se contribuye a un plan de pensiones, así como la renta generada dentro del plan o todo derecho a la pensión que se devengue a favor de la persona están exentos de impuesto. A la inversa, las prestaciones en forma de pensión provenientes de estos planes se gravan en el momento de su recepción. Otros Estados, sin embargo, tratan las contribuciones para pensiones como cualquier otra forma de ahorro y no dejan exentas ni las contribuciones ni el consiguiente rédito; por tanto, es lógico que no graven las prestaciones de jubilación. Entre estos dos enfoques existe una variedad de sistemas donde las contribuciones y su respectivo rédito, el devengo de derechos a percibir una pensión o las prestaciones en forma de pensión quedan parcialmente gravadas o exentas.

10. Otras cuestiones se originan como consecuencia de la existencia de regímenes muy diferentes para proporcionar prestaciones de jubilación. Estos regímenes se clasifican a menudo dentro de las tres categorías siguientes:

- regímenes públicos de seguridad social;
- planes de pensiones a cargo de la empresa;
- planes de jubilación individuales.

La interacción entre estas tres categorías de regímenes presenta especiales dificultades. Estas dificultades se agravan por el hecho de que cada Estado puede tener reglas fiscales diferentes para los regímenes comprendidos en cada una de estas categorías así como por el hecho que hay diferencias considerables en el grado en que los Estados confían a cada categoría el aseguramiento de las prestaciones de jubilación para las personas (v.g. algunos Estados proporcionan prestaciones de jubilación a través de su sistema de seguridad social casi en exclusiva mientras que otros confían principalmente en los planes de pensiones a cargo de la empresa o en los planes de jubilación individuales).

11. Las cuestiones que surgen de todas estas diferencias deben ser plenamente analizadas en el curso de las negociaciones bilaterales, en particular para evitar la doble imposición o la doble no imposición y, en su caso, tratadas mediante disposiciones específicas. Las secciones siguientes examinan algunas de estas cuestiones transfronterizas.

Atribución del derecho a gravar con relación a las prestaciones en forma de pensiones

12. Según se explica más arriba en el párrafo 9, muchos Estados han adoptado el enfoque de acuerdo al cual, sin perjuicio de diversas restricciones, el impuesto sobre las contribuciones así como sobre las ganancias obtenidas por los planes de pensiones o sobre el devengo del derecho a la pensión se difiere total o parcialmente, pero se recupera cuando se paguen las prestaciones en forma de pensión.

13. Algunos de estos Estados consideran que, puesto que una deducción por la contribución a una pensión es un diferimiento del impuesto por la parte de renta del trabajo dependiente que se ahorra de cara a la jubilación, deben ser capaces de recuperar el impuesto así diferido en caso de que la persona haya dejado de ser residente antes del pago de la totalidad o de una parte de las prestaciones de jubilación. Este punto de vista predomina particularmente cuando la prestación se satisface mediante el pago de una

cantidad global o a lo largo de un período de tiempo corto, pues esto aumenta los riesgos de doble no imposición.

14. Si el otro Estado, del cual la persona física se convierte en residente a partir de ahí, ha adoptado un enfoque similar y por eso grava estas prestaciones de jubilación cuando se reciben, la cuestión principal es la de la atribución del derecho a gravar entre los dos Estados. Sin embargo, si la persona se convierte en residente de un Estado que adopta un enfoque diferente de modo que no grave las prestaciones en forma de pensiones, el desajuste en los enfoques adoptados por los Estados dará como resultado una situación en que no se pagará impuesto alguno sobre la renta en cuestión.

15. Por estos motivos, algunos Estados tratan de incluir en sus convenios tributarios disposiciones alternativas diseñadas para garantizar tributación exclusiva o limitada en la fuente respecto de pensiones por un trabajo dependiente anterior. Los siguientes son ejemplos de disposiciones que algunos Estados miembros han adoptado a consecuencia de esta política y de consideraciones de índole administrativo; los Estados pueden libremente acordar la inclusión de estas disposiciones de forma bilateral:

a) *Disposición que autorice la tributación exclusiva en la fuente de los pagos por pensiones*

Con arreglo a una disposición de este tipo, el artículo sigue la siguiente redacción:

> «Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 19, las pensiones y demás remuneraciones similares procedentes de un Estado contratante y pagadas a un residente del otro Estado contratante por un trabajo dependiente anterior sólo pueden someterse a imposición en el Estado mencionado en primer lugar.»

b) Disposición que permita tributación compartida de los pagos por pensiones

De acuerdo con una disposición así, el Estado de la fuente tiene derecho a gravar los pagos por pensiones y las reglas de los artículos 23A o 23B llevan a que ese derecho sea, ya exclusivo, ya simplemente previo al del Estado de residencia. El artículo sigue entonces la siguiente redacción:

> «Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 19, las pensiones y demás remuneraciones similares pagadas a un residente de un Estado contratante por un trabajo dependiente anterior sólo podrán someterse a imposición en ese Estado. Sin embargo, dichas pensiones y demás remuneraciones similares pueden también someterse a imposición en el otro Estado contratante si proceden de ese Estado.»

c) Disposiciones que permiten una tributación limitada de la pensión en la fuente

De acuerdo con una disposición así, el Estado de la fuente tiene derecho a gravar los pagos por pensiones, pero este derecho está sujeto a un límite, expresado generalmente como un tanto por ciento del pago. El artículo sigue la siguiente redacción:

> «1. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 19, las pensiones y demás remuneraciones similares pagadas a un residente de

un Estado contratante por un trabajo dependiente anterior sólo podrán someterse a imposición en ese Estado.

2. Sin embargo, dichas pensiones y demás remuneraciones similares pueden también someterse a imposición en el Estado contratante del que proceden, y según la legislación de ese Estado, pero el impuesto así exigido no podrá exceder del [tanto por ciento] del importe bruto del pago.»

Cuando se use una disposición de este tipo, debe añadirse al apartado 2 del artículo 23A una referencia al apartado 2 del artículo 18 para asegurar que el Estado de residencia, en caso de que aplique el método de exención, tiene derecho a gravar las pensiones pero debe conceder un crédito por el impuesto cobrado por el Estado de la fuente.

d) Disposiciones que permiten la tributación en la fuente de las pensiones sólo allí donde el Estado de residencia no grava esas pensiones

Tal disposición se utilizaría por Estados que estuvieran esencialmente preocupados por el desajuste estructural descrito en el párrafo 14 anterior. Se añade entonces un apartado 2 del siguiente tenor:

«2. Sin embargo, dichas pensiones y demás remuneraciones similares pueden también someterse a imposición en el Estado contratante del que proceden si estos pagos no están sujetos a tributación en el otro Estado contratante según las reglas ordinarias de sus leyes tributarias.»

16. A parte de las razones enumeradas en los párrafos 13 y 14 anteriores, diversas consideraciones de orden político y administrativo deberían tenerse en cuenta a la hora de valorar la oportunidad de estas disposiciones.

17. Primero, el Estado de residencia está mejor situado para establecer una adecuada tributación de los pagos por pensiones, puesto que es más fácil para ese Estado el poder tener en cuenta la renta mundial, y por ende la capacidad contributiva general del receptor, de modo que puede aplicar las tasas y las deducciones personales apropiadas. En contraposición, la tributación en la fuente de las pensiones puede muy bien dar como resultado un exceso de gravamen cuando el Estado de la fuente exige una retención final sobre el monto bruto del pago. Si en el Estado de residencia el impuesto exigido fuera escaso o nulo (v.g. por las deducciones aplicables), el pensionista podría no tener derecho a pedir un crédito en el Estado de residencia por el impuesto pagado en la fuente. Sin embargo, algunos Estados han tratado de mitigar este problema mediante la extensión de sus deducciones personales a los no residentes que obtienen la gran mayoría de su renta de esos Estados. Además, algunos Estados han permitido que los pagos por pensiones hechos a no residentes sean gravados a la tasa marginal que sería aplicable si ese receptor fuera a ser gravado por su renta mundial (sin embargo, este sistema conlleva dificultades administrativas, dado que requiere de la determinación de la renta mundial del no residente sólo a los efectos de determinar la tasa impositiva aplicable).

18. Segundo, podrían ser importantes ciertas consideraciones de equidad, dado que el nivel de pensiones pagadas en el Estado de la fuente generalmente se fija teniendo en cuenta las tasas internas de impuesto. En este contexto, una persona que haya emigrado a

otro Estado con distintas tasas impositivas quedaría en ventaja o desventaja al recibir una pensión después de impuestos distinta de la prevista bajo el plan de pensiones.

19. Tercero, las disposiciones alternativas con arreglo a las cuales hay una tributación exclusiva o limitada de las pensiones en el Estado de la fuente, implican la necesidad de determinar el Estado de la fuente de las pensiones. Como quiera que una mera referencia a una pensión "procedente de" un Estado contratante podría interpretarse como significando tanto la pensión pagada por un fondo establecido en ese Estado como la pensión procedente de trabajo desempeñado en un Estado, aquellos Estados que utilicen esta redacción deberían aclarar su interpretación y aplicación.

19.1 Conceptualmente se podría considerar que el Estado en que el fondo está establecido, el Estado donde se ha desempeñado el trabajo o bien el Estado donde se han solicitado deducciones son el Estado de la fuente. Cualquiera de estas tres visiones generaría problemas en el caso de personas físicas que trabajan en más de un Estado, cambian su residencia durante su carrera u obtienen pensiones de fondos establecidos en un Estado distinto de aquel en el que han trabajado. Por ejemplo, hoy son muchas las personas que pasan una parte significativa de su carrera fuera del Estado en el que están establecidos sus fondos de pensiones, que es de donde se pagan, en última instancia, sus prestaciones de jubilación. En semejante supuesto, parece difícil de justificar que el Estado donde el fondo está establecido sea el Estado de la fuente. La alternativa de considerar como Estado de la fuente aquel donde el trabajo se ha venido desempeñando o donde las deducciones se han solicitado resolvería esta cuestión pero provocaría dificultades de índole administrativa tanto para los contribuyentes como para la Administración, en especial en el caso de contribuyentes que hubieran trabajado en muchos Estados a lo largo de su carrera, pues distintas porciones de la misma pensión podrían tener su fuente en Estados diferentes.

19.2 Los Estados que deseen hacer uso de las disposiciones según las cuales hay tributación exclusiva o limitada en fuente con relación a las pensiones deberían tener en cuenta estas cuestiones de la determinación del Estado de la fuente de las pensiones. Deberían entonces enfrentar las dificultades administrativas que surgirán de la regla que adopten a este fin, por ejemplo, evitar situaciones en que dos Estados reivindiquen los derechos de tributación en fuente sobre la misma pensión.

20. Cuarto, otro argumento contra estas disposiciones alternativas es que la tributación exclusiva en el Estado de residencia significa que los pensionistas, en cuanto a los pagos comprendidos en el artículo 18, tan solo necesitan cumplir con las reglas fiscales de su Estado de residencia. Por contra, si se permitiera una tributación limitada o exclusiva en el Estado de la fuente, el pensionista debería cumplir con las obligaciones fiscales de los dos Estados.

21. Por su parte, la tributación exclusiva en el Estado de residencia podría generar preocupaciones sobre la falta de comunicación de datos en cuanto a las rentas de pensiones de origen extranjero. No obstante, el intercambio de información, unido a los sistemas adecuados de control del cumplimiento reducirá la incidencia de esa falta de comunicación.

Pensiones exentas

22. Tal y como se menciona en el párrafo 9 anterior, algunos Estados no gravan los pagos en concepto de pensiones con carácter general o bien dejan exentas determinadas categorías o parte de los pagos por pensiones. En estos casos, las disposiciones del artículo, que establece la tributación de las pensiones en el Estado de residencia, podrían resultar en la tributación por ese Estado de pensiones concebidas para no ser gravadas y cuyo importe podría haberse fijado en consideración a esa exención.

23. Para evitar los problemas resultantes de este tipo de desajuste, algunos Estados incluyen en sus convenios tributarios disposiciones que protegen la exención de las pensiones cuando el receptor reside en el otro Estado contratante. Estas disposiciones pueden circunscribirse a categorías específicas de pensiones o pueden abordar la cuestión de una manera más general. Un ejemplo de la posición anterior sería una disposición del siguiente tenor:

> «No obstante lo dispuesto en las demás disposiciones de este Convenio, toda pensión o remuneración similar pagada a un residente de un Estado contratante por un trabajo dependiente anterior ejercido en el otro Estado contratante estará exenta en el Estado mencionado en primer lugar si esa pensión o similar remuneración estuviera exenta en el otro Estado en el caso de que el receptor fuera residente de ese Estado.»

Cuestiones relativas a regímenes públicos de seguridad social

24. En función de las circunstancias, los pagos de la seguridad social pueden subsumirse en este artículo en tanto que "…pensión o remuneración similar pagada por un trabajo dependiente anterior", en el artículo 19 como "pensiones pagadas por un Estado contratante […], bien directamente o con cargo a fondos constituidos […], por los servicios prestados a ese Estado" o en el artículo 21 como "rentas […] no mencionadas en los anteriores artículos". Las pensiones de la seguridad social están comprendidas en este artículo cuando se pagan en concepto de un trabajo dependiente anterior, y salvo que sea de aplicación el apartado 2 del artículo 19 (véase más adelante). Una pensión de la seguridad social puede considerarse que sea "por un trabajo dependiente anterior" si el empleo es una condición para devengar esa pensión. Este será el caso, por ejemplo donde, bajo el correspondiente régimen de seguridad social:

- el importe de la pensión se determina sobre la base del tiempo de trabajo dependiente, de las rentas del trabajo o de ambos, de modo que los años en que la persona no trabajó no dan derecho a la prestación por jubilación;
- el importe de la pensión se determina sobre la base de las contribuciones al plan, hechas con la condición de estar trabajando y vinculadas al tiempo de trabajo; o bien
- el importe de la pensión se determina sobre la base del tiempo de trabajo y bien las contribuciones al plan bien el rédito de la inversión en el plan o ambas cosas.

25. El apartado 2 del artículo 19 se aplicaría a las pensiones de la seguridad social comprendidas en el artículo 18 si no fuera porque el trabajo dependiente pasado por el cual se pagan entra en la categoría de servicios prestados a un Estado, o una subdivisión política

o entidad local del mismo, distintos de los servicios contemplados en el apartado 3 del artículo 19.

26. Los pagos de la seguridad social que no están comprendidos en los artículos 18 ó 19 caen en el artículo 21. Este sería el caso, por ejemplo, de los pagos efectuados a personas auto empleadas, así como una pensión basada exclusivamente en el nivel de recursos, la edad o las discapacidades, que se pagaría sin consideración a un trabajo dependiente anterior o a factores ligados a un trabajo dependiente anterior (como los años de trabajo o las contribuciones efectuadas durante el tiempo de empleo).

27. Algunos Estados, sin embargo, asimilan las pensiones pagadas en aplicación de un sistema público de pensiones, que es parte de su sistema de Seguridad Social, a las pensiones del Estado. Sobre esa base dichos Estados defienden que corresponde al Estado de la fuente, es decir, al Estado donde se origina el pago de las pensiones, el derecho a gravar todas esas pensiones. Muchos de los convenios firmados por tales Estados contienen disposiciones a ese efecto que, algunas veces, incluyen también otros pagos realizados al amparo de la legislación sobre Seguridad Social del Estado de la fuente. Los Estados contratantes que participen de esa opinión pueden convenir bilateralmente la inclusión en el artículo de un apartado adicional reconociendo al Estado de la fuente el derecho a gravar los pagos efectuados en aplicación de la legislación sobre Seguridad Social. Un apartado de ese tipo podría estar redactado en los términos siguientes:

> «No obstante las disposiciones del apartado 1, las pensiones y otros pagos efectuados en aplicación de la legislación sobre Seguridad Social de un Estado contratante pueden someterse a imposición en ese Estado.»

Cuando el Estado de residencia del perceptor de tales pagos aplique el método de exención, los pagos solamente tributarán en el Estado de la fuente mientras que los Estados que utilicen el método de imputación podrán gravarlos y reconocer un crédito tributario por el impuesto pagado en el Estado de la fuente. Algunos Estados que utilizan en sus convenios el método de imputación con carácter general pueden, no obstante, optar por reconocer al Estado de la fuente el derecho de gravamen exclusivo respecto de dichos pagos. Tales Estados deberán utilizar la expresión “pueden someterse a imposición sólo” en lugar de la expresión “pueden someterse a imposición” en la disposición propuesta antes.

28. Si bien la anterior propuesta de redacción se refiere a la legislación de seguridad social de cada Estado contratante, lo que cubre está limitado. Por “seguridad social” normalmente se entiende un sistema obligatorio de protección que un Estado arma con el fin de proveer a su población de un nivel mínimo de renta o de prestaciones de jubilación o para mitigar el impacto financiero de acontecimientos tales como el desempleo, accidentes laborales, enfermedad o fallecimiento. Una característica común de la seguridad social es que el nivel de las prestaciones lo determina el Estado. Los pagos que pueden quedar al amparo de la disposición incluyen las pensiones de jubilación a disposición del conjunto de la población de acuerdo con un régimen público de pensiones, pensiones de vejez así como desempleo, invalidez, maternidad, supervivencia, enfermedad, asistencia social y pagos para protección familiar, efectuados por el Estado o por entidades públicas constituidas para administrar los fondos que han de ser distribuidos. Dado que puede haber diferencias sustanciales en los sistemas de seguridad social de los Estados contratantes, es importante

para los Estados que vayan a hacer uso de la propuesta que verifiquen, en el transcurso de las negociaciones bilaterales, que tienen un común entendimiento acerca de lo que va a quedar al amparo de la disposición.

Cuestiones relativas a los planes de jubilación individuales

29. En muchos Estados el tratamiento tributario preferencial (usualmente en la forma del diferimiento impositivo descrito en el párrafo 9 anterior) está a disposición de ciertos planes de ahorro individuales establecidos para proporcionar prestaciones de jubilación. Estos planes de jubilación individuales están habitualmente a disposición de aquellas personas que no pueden acceder a planes de pensiones a cargo de la empresa si bien pueden también estar a disposición de trabajadores dependientes que deseen suplementar las prestaciones de jubilación que obtendrán de su seguridad social o de los planes de pensiones a cargo de la empresa. Estos planes adoptan varias formulaciones legales. Por ejemplo, pueden ser cuentas de ahorro bancarias, fondos de inversión individuales o contratos de seguro de vida entera suscritos individualmente. Su característica común es el trato tributario preferencial que está condicionado al cumplimiento de ciertos límites en la contribución.

30. Estos planes plantean muchas de las cuestiones transfronterizas que se suscitan en el caso de los planes a cargo de la empresa, tales como el tratamiento, en un Estado contratante, de las contribuciones a un plan establecido en el otro Estado contratante (véanse los párrafos 31 a 65 siguientes). No obstante, podría haber cuestiones específicas de los planes individuales de jubilación y que podrían necesitar de un examen separado durante la negociación de un convenio bilateral. Una de estas cuestiones es el tratamiento tributario en cada Estado de la renta acumulada en un plan de este tipo establecido en el otro Estado contratante. Muchos Estados tienen regulaciones (tales como la reglas para fondos de inversión extranjeros (FIF), o reglas que atribuyen la renta de un fideicomiso –trust– a su fideicomitente –*settlor*– o a su beneficiario en ciertas circunstancias o bien reglas que establecen la tributación al devengo –*accrual taxation*– de de ciertas formas de inversión, incluidos los seguros de vida entera) que, en ciertas circunstancias, pueden tener como consecuencia el gravamen de la inversión devengada en un plan de pensiones individual establecido en el extranjero. Aquellos Estados que consideren que ese resultado es inapropiado de acuerdo con su posición respecto de la tributación de las fórmulas de ahorro para la jubilación quizá deseen evitar que esa tributación se produzca. Podría redactarse la siguiente disposición para resolver la cuestión, restringida a aquellos planes reconocidos como planes de jubilación individuales:

> «A los efectos del cálculo del impuesto pagadero en un Estado contratante por una persona física residente de ese Estado y que fue previamente residente del otro Estado contratante, toda renta devengada bajo una fórmula
>
> *a)* contraída con una persona establecida fuera del primer Estado con el fin de asegurar prestaciones de jubilación para esa persona,
>
> *b)* en la cual la persona física participa en la actualidad, y hubo participado cuando esta persona era residente del otro Estado,

 © OCDE

c) donde la autoridad competente del Estado mencionado en primer lugar acepta, con carácter general, la correspondencia de dicha fórmula con un plan de jubilación individual de los reconocidos como tales a efectos tributarios en ese Estado,

se tratará como si fuera renta devengada en el seno de un plan de jubilación individual establecido en ese Estado. Este apartado no debe limitar de ninguna manera la tributación de ninguna prestación distribuida bajo ese plan.»

El tratamiento tributario de las contribuciones a planes de pensiones extranjeros

A. *Comentarios generales*

31. Una característica de las empresas multinacionales es que su personal debe estar dispuesto a trabajar en ocasiones fuera de su país de origen. Las condiciones de empleo aplicables al personal desplazado son muy importantes, tanto para el empleador como para el empleado. Entre dichas condiciones hay que considerar los acuerdos en materia de pensiones del empleado. Del mismo modo, las personas físicas que se desplazan a otros países para prestar servicios independientes se encuentran frente a problemas tributarios transfronterizos con relación a los planes de jubilación que han constituido en su Estado de origen.

32. Las personas que se desplazan al extranjero desean a menudo continuar cotizando para un régimen de pensiones (incluyendo un régimen de pensiones de seguridad social que proporcione prestaciones de jubilación) de su país de origen durante su estancia en el extranjero. Ello se debe al hecho de que el cambio de un régimen a otro puede conllevar una pérdida de derechos y ventajas, y a que la afiliación a regímenes de pensiones diferentes en distintos países puede plantear numerosas dificultades prácticas.

33. El régimen tributario aplicable a las contribuciones a planes de pensiones efectuadas por o para personas que trabajen fuera de su país de origen varía según los países y en función de las circunstancias de cada caso concreto. Antes de comenzar a prestar sus servicios o iniciar su contrato en el extranjero, estas personas tienen normalmente derecho a una desgravación por las contribuciones a un plan de pensiones realizadas por o para ellas en el país de origen. En algunos casos, las personas que se desplazan al extranjero conservan el derecho a la desgravación. Por ejemplo, si la persona física continúa siendo residente y sometida plenamente a la imposición del país de origen, las contribuciones a un plan de pensiones de ese país serán normalmente desgravables en el mismo. Frecuentemente, sin embargo, las contribuciones pagadas en el país de origen por una persona física que se desplaza a otro país no tendrán derecho a desgravación tributaria conforme a la legislación interna del país de origen, ni tampoco conforme a la del país receptor. En ese caso puede ser caro, si no prohibitivo, mantener la pertenencia a un plan de pensiones en el país de origen durante el destino o labor derivada del contrato en el extranjero. El párrafo 37 siguiente propone una disposición que los países miembros pueden, si lo desean, incluir en los convenios bilaterales para permitir la desgravación de las contribuciones a planes de pensiones por o para personas que se desplazan desde su país de origen.

34. Algunos países miembros pueden, sin embargo, considerar que la solución del problema no consiste en incluir una disposición en el convenio prefiriendo, por ejemplo, modificar el plan de pensiones para asegurar la desgravación en el país receptor de las contribuciones efectuadas. Otros países pueden ser contrarios a incluir una disposición como la siguiente en los convenios tributarios cuando la legislación interna limite la deducción a las contribuciones pagadas por residentes. En tales casos quizá resulta inapropiado incluir la disposición propuesta en un convenio bilateral.

35. La disposición propuesta abarca las contribuciones a todas las formas de planes de pensiones, incluyendo planes individuales de jubilación y pensiones de seguridad social. Muchos Estados miembros han concluido acuerdos bilaterales de seguridad social que pueden ser de utilidad para evitar en parte el problema en relación a las contribuciones a regímenes de pensiones de seguridad social; sin embargo, estos acuerdos no se refieren al tratamiento de las contribuciones transfronterizas. En el caso de un plan de pensiones a cargo de la empresa al que efectúan contribuciones tanto la empresa como el empleado, la disposición se aplica a ambos tipos de contribuciones. Además, la disposición no está restringida a la cuestión de la deducibilidad de las contribuciones, puesto que aborda todos los aspectos del tratamiento tributario de las contribuciones en lo tocante a la persona física que obtiene prestaciones de este plan. Así, la disposición trata cuestiones como por ejemplo si un empleado debería o no ser gravado por el beneficio laboral que constituye la contribución de su empleador o si los réditos de la inversión provenientes de las contribuciones deberían gravarse en sede de la persona física. No trata, por contra, de la tributación del fondo sobre su renta (la cuestión se trata en el párrafo 69 siguiente). Los Estados pueden modificar en el curso de sus negociaciones bilaterales el ámbito de la disposición en lo relativo a cualquiera de estas cuestiones.

B. Finalidad de la disposición

36. La finalidad de la disposición es procurar que, en la medida de lo posible, las personas físicas no se vean disuadidas de aceptar un trabajo en el extranjero a causa del régimen fiscal aplicable a sus contribuciones a planes de pensiones del país de origen. La disposición pretende, en primer lugar, definir las condiciones generales de equivalencia entre los planes de pensiones de los dos países y establecer luego los límites de la desgravación aplicable a las contribuciones basándose en los límites definidos por las legislaciones de ambos países.

C. Disposición propuesta

37. El texto de la disposición que podría incluirse en los convenios bilaterales para resolver el problema referido anteriormente podría ser el siguiente:

> «1. A los efectos de determinar el impuesto personal así como los beneficios de una empresa que pudieran exigirse en un Estado, las contribuciones realizadas por o en nombre de una persona física que realice un trabajo en ese Estado contratante a un plan de pensiones establecido y autorizado a efectos fiscales en el otro Estado contratante, serán deducibles en el Estado mencionado en primer lugar para determinar la renta imponible de la persona física, y tratadas en ese primer Estado de la misma forma, y con sujeción a las mismas condiciones y limitaciones, que las

 © OCDE

contribuciones a un plan de pensiones autorizado a efectos fiscales en ese primer Estado, siempre que:

a) inmediatamente antes de comenzar la prestación de servicios en ese Estado, la persona física no sea residente de ese Estado y participara en el plan de pensiones; y

b) el plan de pensiones sea aceptado por la autoridad competente de ese Estado como correspondiéndose, en términos generales, con un plan de pensiones autorizado como tal a efectos fiscales por ese Estado.

2) A los efectos del apartado 1:

a) la expresión "plan de pensiones" significa un acuerdo en el que la persona física participa para asegurarse prestaciones por jubilación derivadas de los servicios referidos en el apartado 1; y

b) un plan de pensiones se considera autorizado a efectos fiscales en un Estado si las contribuciones al mismo dan derecho a desgravación fiscal en ese Estado.»

38. La disposición anterior está limitada a planes de pensiones constituidos en uno de los dos Estados contratantes. Dado que no es extraño para personas físicas el trabajar en varios países diferentes de forma consecutiva, algunos Estados podrían desear extender el ámbito de la disposición con el fin de amparar situaciones donde una persona física se desplaza de un Estado contratante a otro mientras sigue realizando contribuciones a un plan de pensiones establecido en un tercer Estado. Una extensión como esta puede, no obstante, crear dificultades administrativas si el Estado receptor de la persona no pudiera tener acceso a información relativa al plan de pensiones (v.g. por medio de la disposición sobre intercambio de información de un convenio firmado con ese tercer Estado); también podría crear una situación en que la desgravación se concedería sin reciprocidad, porque el tercer Estado no otorgaría semejante trato a una persona física que estuviera haciendo contribuciones a un plan de pensiones establecido en el Estado receptor. Aquellos Estados que, a pesar de estas dificultades, quieran extender la disposición propuesta a fondos establecidos en terceros Estados lo pueden hacer adoptando una versión alternativa de la disposición propuesta, redactada de acuerdo con lo siguiente:

«1. Las contribuciones realizadas por o en nombre de una persona física que realice un trabajo en un Estado contratante a un plan de pensiones

a) autorizado a efectos fiscales en el otro Estado contratante,

b) en el que la persona física estuviera participando inmediatamente antes de comenzar la prestación de servicios en el Estado mencionado en primer lugar,

c) en el cual la persona física participara en un momento en que esa persona estuviera prestando servicios en el otro Estado o era un residente del mismo, y

d) que sea aceptado por la autoridad competente de ese Estado como correspondiéndose, en términos generales, con un plan de pensiones autorizado como tal a efectos fiscales por ese Estado

deberán, a los efectos de

e) determinar el impuesto personal a pagadero en el primer Estado y

f) determinar los beneficios de una empresa que podrían exigirse en el Estado mencionado en primer lugar,

tratarse en ese Estado del mismo modo y sometidas a las mismas condiciones y limitaciones que las contribuciones efectuadas a un plan de pensiones autorizado a efectos fiscales en ese Estado mencionado en primer lugar.

2. A los efectos del apartado 1:

a) la expresión "plan de pensiones" significa un acuerdo en el que la persona física participa para asegurarse prestaciones por jubilación derivadas de los servicios referidos en el apartado 1; y

b) un plan de pensiones se considera autorizado a efectos fiscales en un Estado si las contribuciones al mismo dan derecho a desgravación fiscal en ese Estado.»

D. Características de la disposición propuesta

39. Los párrafos siguientes analizan las características principales de la disposición propuesta en el párrafo 37 anterior.

40. El apartado 1 de la disposición propuesta establece las características de las personas físicas y de las contribuciones respecto de las que es aplicable dicha disposición. Asimismo, establece el principio según el cual las contribuciones efectuadas por o en nombre de una persona física que realice un trabajo en uno de los Estados contratantes (Estado receptor) a un plan de pensiones del otro Estado contratante (Estado de origen) deben tratarse a los efectos tributarios del Estado receptor con sujeción a las mismas condiciones y limitaciones que afectan a las contribuciones a los planes de pensiones nacionales del Estado receptor.

41. La desgravación respecto de las contribuciones a un plan de pensiones del país de origen en las condiciones referidas puede ser concedida por el país de origen, en tanto país de situación del plan de pensiones, o por el país receptor en el que se realizan las actividades económicas que dan lugar a la dotación de las contribuciones.

42. La solución consistente en la desgravación en el país de origen puede no ser efectiva ya que el trabajador podría tener muy poca o ninguna renta en ese país. Consideraciones prácticas sugieren, por consiguiente, la conveniencia de que la desgravación la aplique el país receptor, y esa es la solución adoptada por la disposición propuesta.

43. En lo referente a las características del trabajador, el apartado 1 aclara que, para obtener la desgravación de la imposición en el país receptor, el trabajador no podrá haber sido residente de ese Estado inmediatamente antes de trabajar allí.

44. El apartado 1 no limita, sin embargo, la aplicación de la disposición a las personas físicas que adquieran residencia en el Estado receptor. En muchos casos, los empleados en el extranjero, que conservan la residencia del Estado de origen, continuarán teniendo derecho a desgravación en ese país, pero no en todos los casos. La disposición propuesta es aplicable, por consiguiente, tanto a los no residentes que trabajan en el Estado receptor como a las personas que adquieren la consideración de residentes del Estado receptor. La

legislación interna de algunos países miembros limita la desgravación a las contribuciones a cargo de residentes, en cuyo caso dichos países miembros podrían querer modificar la disposición propuesta en ese sentido. Además, los Estados que apliquen un régimen especial a los no residentes (por ejemplo, la imposición a una tasa impositiva reducida especial) podrán convenir en las negociaciones bilaterales una disposición limitada a los residentes.

45. Teniendo en cuenta que, en algunos casos, las personas físicas pueden dejar de ser residentes del Estado receptor temporalmente con el fin de participar en un plan de pensiones de otro país con normas más flexibles, algunos Estados pueden considerar la adopción de una disposición particular para evitar ese tipo de abuso. Una de las formas posibles de tal disposición consiste en la exigencia del requisito de nacionalidad, excluyendo de la disposición propuesta a las personas físicas nacionales del Estado receptor.

46. Según se ha dicho, es más bien frecuente el caso de personas que se desplazan sucesivamente a varios países diferentes; por este motivo, la disposición propuesta no se limita a los trabajadores residentes del Estado de origen inmediatamente antes de prestar sus servicios en el Estado receptor. Comprende también a las personas procedentes de un tercer país, ya que se limita a exigir que los trabajadores no hayan sido residentes del Estado receptor antes de aceptar el trabajo en el mismo. Sin embargo, el artículo 1 limita la aplicación del Convenio a los residentes de uno o de ambos Estados contratantes. Una persona física que no sea residente del Estado receptor ni del Estado de origen en el que está situado el plan de pensiones estará, por consiguiente, excluida del ámbito de aplicación del Convenio entre los dos Estados.

47. La disposición propuesta no impone un límite a la duración del trabajo en el Estado receptor. Podría argumentarse que, si una persona trabaja en el Estado receptor durante el tiempo suficiente, ese Estado se convertirá de hecho en su país de origen y la disposición dejará de ser aplicable. De hecho, algunos países receptores limitan la desgravación de contribuciones a planes de pensiones extranjeros a los casos en que los trabajadores que se desplazan estén presentes de forma temporal.

48. Por otra parte, la inclusión de un límite temporal puede ser útil para evitar la posibilidad de abuso señalada en el párrafo 45 anterior. En las negociaciones bilaterales, cada país podrá considerar la conveniencia de incluir un límite al período de tiempo durante el cual la persona física puede prestar sus servicios en el Estado receptor, más allá del cual las desgravaciones concedidas con arreglo a la disposición propuesta dejarán de ser aplicables.

49. El aparatado 1 formula varios requisitos en lo referente a las características de las contribuciones. La disposición es aplicable solamente a las contribuciones realizadas por una persona física, o en su nombre, y efectuadas a planes de pensiones establecidos y autorizados a efectos fiscales en el Estado de origen. La frase “autorizados a efectos fiscales” se define más ampliamente en el subapartado 2 b) de la disposición propuesta. La frase “realizadas por o en nombre de” está pensada para abarcar las contribuciones realizadas directamente por la persona física así como las que sean efectuadas en beneficio de esa persona por su empleador o un tercero (v.g. el cónyuge). Mientras que el apartado 4 del

artículo 24 se asegura de que las contribuciones patronales a un fondo de pensiones residente en el otro Estado contratante sean deducibles en las mismas condiciones que las contribuciones a un fondo de pensiones residente, esta disposición podría no bastar para asegurar un trato similar de las contribuciones patronales a planes de pensiones extranjeros y nacionales. Este sería el supuesto, por ejemplo, en que las contribuciones del empleador se consideran una prestación sujeta a gravamen en manos del empleado o en que la deducción de las contribuciones patronales no está condicionada a la residencia del fondo en ese Estado, sino más bien a otros requisitos (v.g. inscripción ante las autoridades fiscales o presencia de oficinas) cuyo efecto, con carácter general, es la exclusión de los fondos de pensiones extranjeros. Por estas razones, las contribuciones del empleador quedan cubiertas por la disposición propuesta incluso si el apartado 4 del artículo 24 pudiera garantizar una desgravación similar en algunos casos.

50. El segundo requisito referente a las características de las contribuciones establece que las mismas deben hacerse a unos planes del Estado de origen sancionados por la autoridad competente del Estado receptor como correspondientes en términos generales a los planes autorizados a efectos fiscales por dicho Estado receptor. Esto supone que, en los países miembros, solamente tienen derecho a desgravación las contribuciones a planes autorizados. Evidentemente, esta condición no garantiza necesariamente un tratamiento tributario equivalente de las contribuciones efectuadas durante el trabajo en el extranjero y las pagadas durante el trabajo en el país de origen. Si las normas relativas al reconocimiento de los planes de pensiones del Estado receptor son más estrictas que las del Estado de origen, el trabajador puede encontrarse con que las contribuciones a los planes de pensiones del país de origen, efectuadas durante el trabajo en el país receptor, se tratan menos favorablemente que las efectuadas durante su trabajo en el país de origen.

51. Sin embargo, la concesión de la desgravación de contribuciones que no sean equiparables, al menos en un sentido amplio, a las de los planes autorizados a nivel nacional no sería conforme al objetivo expreso de garantizar, en la medida de lo posible, un trato tributario equivalente de las contribuciones a planes extranjeros. Eso significaría que la cuantía de la desgravación en el Estado receptor se haría depender de la legislación del Estado de origen. Además, sería difícil justificar que unas personas que trabajan juntas reciban un tratamiento diferente en función de que participen en un plan de pensiones de su país de origen o del país extranjero (y, en el caso de planes extranjeros, según el país de que se trate). Tales dificultades pueden evitarse limitando el ámbito de la disposición propuesta a los planes que se corresponden, en términos generales, con los del Estado receptor.

52. La disposición propuesta aclara que incumbe a las autoridades competentes del Estado receptor determinar si el plan del Estado de origen se corresponde, en términos generales, con los planes autorizados en el Estado receptor. Cada Estado puede desear en las negociaciones bilaterales especificar explícitamente a qué planes ya existentes resulta aplicable la disposición o establecer el sentido que para las autoridades competentes ha de tener la expresión “correspondiéndose en términos generales”; por ejemplo, si ha de entenderse en sentido amplio o restringido, y los requisitos que deben aplicarse.

53. Las contribuciones contempladas por la disposición se limitan a los pagos efectuados a unos planes en los que la persona venía participando antes de comenzar a

 © OCDE

desempeñar su trabajo en el Estado receptor. Ello significa que las contribuciones a planes de pensiones nuevos a los que se adhiera la persona durante su estancia en el Estado receptor están excluidas de la disposición propuesta.

54. Se reconoce, sin embargo, que pueden ser necesarias reglas especiales para los casos en que unos planes de pensiones se sustituyen por otros nuevos. Por ejemplo, en algunos países miembros puede ser práctica habitual, en los casos de absorción de la sociedad empleadora por otra sociedad, disolver el plan de pensiones preexistente y que el nuevo empleador establezca otro. Por consiguiente, cada Estado puede desear complementar la disposición en las negociaciones bilaterales para incluir tales planes sustitutivos; esto podría conseguirse añadiendo el siguiente subapartado al apartado 2 de la disposición propuesta:

> «c) Se considerará que un plan de pensiones que sustituya a otro plan aceptado por la autoridad competente de un Estado contratante de acuerdo con la letra b) del apartado 1, pero que en esencia sea similar a este último, sigue siendo el plan inicialmente aceptado.»

55. El apartado 1 también establece los términos de la desgravación que debe conceder el Estado receptor en el caso de que el trabajador y las contribuciones cumplan las condiciones que exige la disposición. En resumen, las contribuciones deben tratarse a efectos fiscales de modo correspondiente a como se tratarían si esas contribuciones lo fueran a un plan establecido en el Estado receptor. Por tanto, esas contribuciones tendrán derecho, tanto para la persona física como para el empleador (cuando la persona física realiza un trabajo dependiente y el empleador hace contribuciones), a la misma desgravación tributaria (esto es, serían deducibles) que correspondería si esas contribuciones se hubieran hecho a un plan de pensiones del Estado receptor. Del mismo modo, se tiene que conceder el mismo tratamiento con relación a la tributación del beneficio laboral en cabeza del empleado, tanto si proviene de las contribuciones patronales a un plan extranjero como a uno nacional (véase el párrafo 58 siguiente).

56. Evidentemente, esta norma de desgravación no garantiza necesariamente un tratamiento tributario equivalente de las contribuciones efectuadas durante el desplazamiento en el extranjero y de aquellas pagadas durante el trabajo en el país de origen. Son aplicables aquí consideraciones similares a las que se hacen en los párrafos 50 y 51 anteriores. La medida garantiza, sin embargo, el tratamiento equivalente de las contribuciones efectuadas por quienes son compañeros de trabajo. En ese sentido, se propone el siguiente ejemplo. El país de origen reconoce una desgravación de contribuciones a planes de pensiones sujeta a un límite del 18 por ciento de la renta. El Estado receptor reconoce una desgravación sujeta al límite del 20 por ciento. Con arreglo a la disposición propuesta en el párrafo 37, el Estado receptor debería aplicar la desgravación hasta el límite del 20 por ciento previsto en su legislación interna. Los países que deseen aplicar el límite del país de origen deberán modificar la redacción de la disposición a ese efecto.

57. La cuantía y el método de desgravación dependerán del tratamiento tributario de las contribuciones a planes de pensiones conforme a la legislación interna del Estado receptor. Quedarán resueltas de esa forma cuestiones como, por ejemplo, el carácter total o

parcial de la desgravación, o su configuración como deducción para la determinación de la renta imponible (y, en ese caso, de qué renta: en el caso de una persona física, únicamente la del trabajo dependiente o de actividades empresariales o profesionales, o bien la renta global) o como deducción en la cuota.

58. Para una persona física partícipe de un plan de pensiones a cargo de la empresa, el desplazamiento a otro país puede no sólo significar para el empleado la pérdida de la desgravación tributaria relativa a sus contribuciones a un plan de pensiones de su país de origen. Puede significar, además, que las contribuciones del empleador al plan de pensiones se consideren como renta del empleado a efectos fiscales. En algunos países miembros, los empleados que trabajan en su país de origen se someten a imposición respecto de las contribuciones del empleador a planes nacionales, mientras que en otros países dichas contribuciones están exentas. Desde el momento en que resulta aplicable tanto a las contribuciones de empleados como de empleadores, las del empleador se tratan, a efectos de la tributación del empleado, de la misma forma que esas contribuciones a planes nacionales.

59. El subapartado 2 a) define los planes de pensiones a los efectos del apartado 1. Se precisa que, a dichos efectos, un plan de pensiones es un acuerdo en el que los empleados participan para asegurarse prestaciones de jubilación. Dichas prestaciones tendrán que hacerse efectivas respecto del trabajo realizado en el Estado receptor. El plan de pensiones debe cumplir todas las condiciones referidas anteriormente para que pueda obtenerse la desgravación al amparo de la disposición propuesta.

60. El subapartado 2 a) se refiere a la participación en un plan de pensiones para obtener una pensión de jubilación. La definición pretende asegurar que la parte de las contribuciones pagada para obtener una jubilación distinta de una pensión periódica, por ejemplo el pago de una suma global en el momento de la jubilación, se beneficia igualmente de la desgravación al amparo de la disposición.

61. El plan de pensiones se define en primer lugar como “un acuerdo”. Se trata de un término muy amplio con el que se pretende cubrir las diversas formas que pueden adoptar los planes de pensiones (ya sean regímenes de seguridad social, planes a cargo de la empresa o individuales) en los distintos países miembros.

62. Aunque el subapartado 2 a) establece que la participación en dicho plan corresponde a la persona física que realice un trabajo referido en el apartado 1, no se hace mención alguna a la identidad del perceptor de la jubilación garantizada por la participación en el plan. Con ello se pretende que puedan beneficiarse de la desgravación, al amparo de la disposición propuesta, las contribuciones destinadas a generar una pensión para otros beneficiarios (v.g. cónyuges supérstites, pareja o hijos del trabajador).

63. La definición de planes de pensiones no hace distinción entre las pensiones pagadas por planes de empleo gestionados públicamente y los planes gestionados por entidades privadas. Ambos tipos de planes están comprendidos en el ámbito de la disposición. Por ende, los regímenes públicos de seguridad social están cubiertos por la disposición en la medida en que se puede considerar que las contribuciones a ese régimen se hacen con respecto a servicios prestados en el Estado receptor por una persona física, ya sea como trabajador dependiente o independiente.

 © OCDE

64. Además, el subapartado 2 b) aclara el sentido de la expresión "autorizado a efectos fiscales". Dado que la disposición pretende, en la medida de lo posible, asegurar que las contribuciones sean tratadas fiscalmente, ni más favorablemente ni menos que si la persona residiera en su Estado de origen, es justo limitar el alcance de la disposición a las contribuciones que hubieran dado derecho a desgravación si la persona hubiera permanecido en el Estado de origen. La disposición pretende conseguir ese resultado limitando su ámbito de aplicación a las contribuciones a un plan en la medida en que den derecho a desgravación en ese Estado.

65. Este método para asegurar un tratamiento equivalente supone que, en los países miembros, solamente tienen derecho a desgravación tributaria las contribuciones a planes de pensiones autorizados. El tratamiento tributario de las contribuciones a planes de pensiones en los países miembros puede apartarse de esta hipótesis. Se admite por ello que cada país pueda proponer en las negociaciones bilaterales definiciones suplementarias de los planes de pensiones que den derecho a desgravación en unos términos que se adecuen a las respectivas legislaciones internas de los Estados contratantes. Pueden también desear que se definan otros términos empleados en la disposición, tales como "realiza o presta servicios".

Obstáculos de naturaleza tributaria a la transferibilidad de derechos de pensiones

66. Otra cuestión, también relacionada con la movilidad internacional del trabajo, es la de las consecuencias que pueden surgir como consecuencia de la transferencia de los derechos consolidados a pensión desde un plan de pensión establecido en un Estado contratante a otro plan establecido en otro Estado contratante. Cuando una persona física se cambia de un empleador a otro, es frecuente que los derechos a pensión que la persona ha consolidado bajo el plan de pensiones que da cobertura al primer trabajo dependiente sean transferidos a otro plan que dé cobertura al segundo trabajo dependiente. Podrían existir arreglos similares para permitir la transferibilidad de derechos consolidados a pensión hacia o desde un plan de jubilación individual.

67. Tales transferencias producen habitualmente un pago que equivale al valor actuarial, en el momento de la transferencia, de los derechos consolidados a pensión de la persona física o que vienen a representar las contribuciones y los réditos de estas que se han acumulado en el plan en lo que toca a esa persona. Estos pagos pueden hacerse directamente desde un plan de pensiones a otro; alternativamente, pueden hacerse mediante la exigencia a la persona de que aporte al nuevo plan todo o parte del monto recibido en el momento de retirarse del plan anterior. En ambos casos es frecuente que los sistemas tributarios permitan que estas transferencias, si se hacen dentro de las fronteras del país, queden exentas.

68. Sin embargo, pueden surgir problemas cundo la transferencia se haga desde un plan de pensiones situado en un Estado contratante a otro plan situado en el otro Estado contratante. En un caso así, el Estado contratante donde reside la persona física podría considerar que el pago que se produce en el momento de la transferencia es un beneficio gravable. Un problema similar se produce cuando el pago se efectúa desde un plan establecido en un Estado al que el convenio aplicable otorgue derecho de tributación en

fuente sobre las pensiones, dado que el Estado en cuestión va a querer aplicar ese derecho sobre cualquier beneficio procedente del plan. Los Estados contratantes que deseen solucionar esta cuestión pueden incluir una disposición de acuerdo con lo siguiente:

> «Cuando se hayan acumulado en un plan de pensiones establecido y autorizado a efectos fiscales en un Estado contratante derechos consolidados a pensión u otra cantidad a beneficio de una persona física residente del otro Estado contratante, cualquier transferencia de esos derechos o cantidades a un plan de pensiones establecido y autorizado a efectos fiscales en ese otro Estado contratante deberá ser tratado fiscalmente, en ambos Estados, como si se hubiera efectuado desde un plan de pensiones establecido y autorizado a efectos fiscales en ese Estado hacia otro plan de pensiones establecido y autorizado a efectos fiscales en el mismo Estado.»

La disposición anterior podría modificarse para cubrir también transferencias desde o hacia fondos de pensiones establecidos y autorizados en terceros Estados (esto, no obstante, podría generar las mismas dificultades ya descritas en el preámbulo del párrafo 38 anterior).

Exención de la renta de un fondo de pensiones

69. Cuando dos Estados sigan la misma política en su legislación interna, consistente en dejar exentas las rentas generadas por los fondos de pensiones establecidos en su territorio, estos Estados, para alcanzar una mayor neutralidad con respecto a la colocación del capital, quizá deseen extender la exención a los réditos que un fondo de pensiones establecido en un Estado obtenga del otro Estado. Para hacerlo, los Estados incluyen alguna vez en sus convenios una disposición en consonancia con lo siguiente:

> «No obstante lo dispuesto en el resto de este Convenio, la renta procedente de un Estado contratante obtenida por un residente del otro Estado contratante que se constituyó y se gestiona con la exclusiva finalidad de administrar y proporcionar prestaciones de jubilación y ha sido considerado por la autoridad competente del primer Estado como equiparable a un plan de pensiones autorizado como tal a efectos fiscales por ese Estado, deberá exonerarse de impuestos en ese Estado.»

Observaciones a los Comentarios

70. Con relación a los párrafos 24 y 26, los Países Bajos son de la opinión que los pagos provenientes de la seguridad social pueden caer, bajo determinadas circunstancias, en el ámbito del artículo 15 si se pagan mientras persiste la situación de trabajo dependiente.

 © OCDE

COMENTARIOS AL ARTÍCULO 19
RELATIVO A LA IMPOSICIÓN DE LAS REMUNERACIONES DEL SECTOR PÚBLICO

1. El artículo es aplicable a los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares, así como a las pensiones, percibidos por razón de servicios prestados al Estado. Las disposiciones similares contenidas en antiguos convenios bilaterales tenían como finalidad satisfacer las reglas de la cortesía internacional y el respeto mutuo entre Estados soberanos. Su ámbito de aplicación era, por consiguiente, bastante limitado. Sin embargo, como consecuencia del crecimiento del sector público, en numerosos países, las actividades del Estado en el extranjero se han extendido considerablemente y con ello han aumentado la importancia y el alcance del artículo 19. Según el texto original del apartado 1 del artículo 19 del Proyecto de Convenio de 1963, el Estado pagador tenía derecho a gravar los pagos efectuados por razón de servicios prestados a dicho Estado o a una de sus subdivisiones políticas o de sus entidades locales. Se utilizaba la expresión "pueden someterse a imposición", lo que no suponía un derecho de gravamen exclusivo.

2. En el Modelo de Convenio de 1977 el apartado 1 se escindió en dos apartados: un nuevo apartado 1, relativo a los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares distintas de las pensiones; y el apartado 2, relativo a las pensiones. Contrariamente a la disposición original, las letras a) de los apartados 1 y 2 se basan en el principio de que el Estado pagador debe tener un derecho exclusivo a gravar tales remuneraciones. Los países que aplican en sus convenios, con carácter general, el método de crédito para evitar la doble imposición quedan así obligados, como excepción a dicho método, a exonerar de su imposición las rentas contempladas en los apartados 1 y 2 obtenidas por sus residentes. En el caso de que ambos Estados contratantes apliquen el método de exención para evitar la doble imposición, podrán continuar utilizando la expresión "pueden someterse a imposición" en lugar de "sólo pueden someterse a imposición". Para estos países, los efectos serán evidentemente los mismos, cualquiera que sea la expresión utilizada. Ha de entenderse que la expresión "sólo pueden someterse a imposición" no impedirá que los Estados contratantes tomen en consideración las rentas exentas con arreglo a la letra a) de los apartados 1 y 2 para la determinación de las tasas impositivas aplicables a las rentas que sus residentes obtengan de otras fuentes. El principio que atribuye el derecho exclusivo de imposición al Estado pagador se ha incluido en un número tan elevado de convenios vigentes entre países miembros de la OCDE que puede considerarse internacionalmente aceptado. Dicho principio es, asimismo, conforme al concepto de cortesía internacional que inspira el artículo, así como a las disposiciones de los Convenios de Viena sobre Relaciones Diplomáticas y Consulares. Es preciso señalar, no obstante, que el artículo no pretende restringir la aplicación de las normas de derecho internacional en el caso de las misiones diplomáticas y los puestos consulares (véase el artículo 27), sino que se refiere a los casos no comprendidos en el ámbito de tales normas.

2.1 En 1994 se efectuó una nueva modificación del apartado 1 al reemplazar el término "remuneración" por la expresión "sueldos, salarios y otras remuneraciones similares". Con esa modificación se trataba de aclarar el ámbito de aplicación del artículo, que sólo es aplicable a los empleados del Estado y a las personas que perciben pensiones por servicios

prestados con anterioridad al Estado, y no a las personas que presten servicios personales de carácter independiente al Estado o perciban pensiones en relación con tales servicios.

2.2 Los países miembros han entendido generalmente que la expresión "sueldos, salarios y otras remuneraciones similares... pagadas" abarca las remuneraciones en especie percibidas en concepto de servicios prestados al Estado o a una de sus subdivisiones políticas o de sus entidades locales (v.g. el uso de una vivienda o automóvil, seguros médicos o de vida y pertenencia a asociaciones recreativas).

3. Las disposiciones del artículo son aplicables no solamente a los pagos efectuados por los Estados sino también a los efectuados por sus subdivisiones políticas y entidades locales (Estados federados, regiones, provincias, *départements*, cantones, distritos, *arrondissements, Kreise*, municipios o agrupaciones de municipios, etc.).

4. La letra *b)* del apartado 1 establece una excepción al principio que atribuye el derecho exclusivo de imposición al Estado pagador. Esa excepción debe considerarse en relación con los Convenios de Viena mencionados anteriormente, con arreglo a los cuales el Estado receptor puede gravar las remuneraciones pagadas a determinadas categorías del personal de las misiones diplomáticas y puestos consulares extranjeros cuando tengan la residencia o la nacionalidad de este último Estado. Dado que las pensiones pagadas a los funcionarios jubilados deberían tratarse tributariamente de la misma forma que los sueldos o salarios pagados a dichos empleados cuando estaban en activo, el apartado 2 relativo a las pensiones establece en su letra *b)* una excepción análoga a la de la letra *b)* del apartado 1. Como la condición establecida en el epígrafe *b) (ii)* del apartado 1 no es aplicable en el caso de los jubilados, el único requisito exigido para que el Estado receptor pueda gravar la pensión es que el pensionista sea residente y nacional de ese Estado.

5. Con arreglo al artículo 19 del Proyecto de Convenio de 1963, los servicios prestados al Estado o a una subdivisión política o entidad local, debían serlo "en el ejercicio de funciones de carácter público". Esa expresión se suprimió en el Modelo de Convenio de 1977. Algunos países miembros de la OCDE consideraron, sin embargo, que la exclusión conduciría a una ampliación del campo de aplicación del artículo. Los Estados contratantes que defiendan esa opinión y estimen que tal ampliación es indeseable, podrán continuar utilizando –a poder ser precisándola– la expresión "en el ejercicio de funciones de carácter público" en sus convenios bilaterales.

5.1 Mientras que, según el sentido usual de la palabra "pensión", sólo se comprenden en ella pagos periódicos, la expresión "otras remuneraciones similares", que se añadió al apartado 2 en 2005, es lo suficientemente amplia como para cubrir pagos no periódicos. Por ejemplo, una suma a tanto alzado pagada en lugar de unos pagos de pensiones periódicos en el momento o con posterioridad al cese del trabajo dependiente puede estar incluida en el ámbito de este artículo. El que se deba considerar un pago en particular como otra remuneración similar a una pensión, comprendido en el apartado 2, o como un pago final por el trabajo desempeñado, comprendido en el apartado 1, es una cuestión de hecho que puede ser resuelta a la luz de los elementos expuestos en el párrafo 5 de los comentarios al artículo 18.

5.2 Debe resaltarse que la expresión "con cargo a fondos constituidos" en la letra *a)* del apartado 2 ampara una situación en que ni el Estado ni sus subdivisiones políticas o

 © OCDE

entidades locales pagan directamente la pensión, sino que lo hace un fondo separado constituido por una entidad gubernamental. Adicionalmente, el capital inicial del fondo no tendría que haber sido satisfecho por el Estado o sus subdivisiones políticas o entidades locales. El precepto cubriría los pagos procedentes de un fondo administrado de forma privada, establecido por la entidad gubernamental.

5.3 Se plantea una duda cuando las pensiones se pagan por servicios prestados tanto al Gobierno como al sector privado. Esta cuestión podría surgir con frecuencia cuando una persona haya estado empleada en los sectores privado y público y reciba una sola pensión por los dos períodos de empleo. Esto puede ocurrir, tanto porque la persona haya participado en el mismo plan durante todo el tiempo de duración del empleo o porque los derechos consolidados a pensión fueran transferibles. Una tendencia a una creciente movilidad entre los sectores privado y público podría aumentar la trascendencia de esta cuestión.

5.4 Cuando un funcionario que ha prestado servicios a un Estado haya transferido su derecho consolidado a pensión desde un plan público a un plan privado, los pagos en concepto de pensión quedarían exclusivamente gravados por el artículo 18 porque ese pago no cumpliría el requisito técnico de la letra *a)* del apartado 2.

5.5 Cuando la transferencia se hace en la dirección opuesta y los derechos consolidados a pensión se transfieren de un plan privado a uno público, algunos Estados gravan la totalidad de los pagos por pensiones de acuerdo con el artículo 19. Otros Estados, por contra, prorratean los pagos por pensiones en función de la fuente que ha generado el derecho a la pensión, de modo que una parte se grava de acuerdo con el artículo 18 y otra de acuerdo con el artículo 19. Al momento de hacer esto, algunos Estados consideran que si una de las fuentes ha proporcionado, con diferencia, el importe principal de la pensión, entonces la pensión debería tratarse como si se hubiera originado exclusivamente en esa fuente. Con todo se reconoce que el prorrateo plantea importantes dificultades administrativas.

5.6 Los Estados contratantes podrían estar preocupados por la pérdida de ingresos o la posibilidad de una doble no imposición si el tratamiento de las pensiones pudiera cambiarse por la simple transferencia de los derechos consolidados entre planes públicos y privados. El prorrateo puede contrarrestar esto; ahora bien, para permitir que el prorrateo sea aplicable a los derechos consolidados que se transfieren de un plan público a uno privado, los Estados contratantes pueden valorar la extensión de la letra a) del apartado 2 en sus negociaciones bilaterales, con el fin de cubrir la parte de toda pensión o remuneración similar que se paga en concepto de servicios prestados a un Estado, a sus subdivisiones políticas o sus entidades locales. Una disposición de esta naturaleza podría redactarse de la forma siguiente:

> «2. *a)* No obstante lo dispuesto en el apartado 1, la parte de cualquier pensión o remuneración similar pagada por los servicios prestados a un Estado contratante, o una subdivisión política o entidad local del mismo, sólo puede someterse a imposición en ese Estado.»

Alternativamente los Estados contratantes pueden abordar el problema sometiendo todas las pensiones a un tratamiento común.

6. Los apartados 1 y 2 del artículo no son aplicables si los servicios se prestan en relación con una actividad empresarial realizada por el Estado, o por una de sus subdivisiones políticas o de sus entidades locales que pagan los sueldos, los salarios, las pensiones u otras remuneraciones similares. En tales casos, serán aplicables las reglas generales: el artículo 15, a los sueldos y salarios; el artículo 16, a las remuneraciones en calidad de consejero y otras remuneraciones análogas; el artículo 17, a los artistas y deportistas y el artículo 18, a las pensiones. Los Estados contratantes que, por razones particulares, no deseen incluir el apartado 3 en sus convenios bilaterales pueden hacerlo, con lo que los apartados 1 y 2 serán también aplicables a los servicios prestados en relación con una actividad o un negocio. Dadas las funciones específicas ejercidas por determinados entes públicos, como los ferrocarriles del Estado, los servicios postales, teatros nacionales, etc., los Estados contratantes que deseen mantener el apartado 3 podrán acordar, en sus convenios bilaterales, la aplicación de las disposiciones de los apartados 1 y 2 a los sueldos, los salarios y a las pensiones y otras remuneraciones similares, pagados por dichos entes, incluso aunque pueda considerarse que los mismos realizan actividades empresariales.

Observación al artículo

7. Los *Países Bajos* no se adhieren a la interpretación contenida en los párrafos 5.4 y 5.6. El prorrateo de los pagos por pensiones en función de la fuente que ha generado el derecho a la pensión, trabajo dependiente privado o de naturaleza pública, es también posible, desde el punto de vista de los Países Bajos, si los derechos sobre pensiones se transfieren desde un plan de pensiones público a uno privado.

Reservas al artículo

8. [Suprimido el 15 de julio de 2005]

9. *Estados Unidos* se reserva el derecho a modificar el texto del artículo para indicar que su aplicación no está limitada por el artículo 1.

10. [Suprimido el 29 de abril de 2000]

11. *Francia* se reserva el derecho a precisar en sus convenios que los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares pagados por un Estado contratante, o por una de sus subdivisiones políticas o de sus entidades locales, a una persona física que sea nacional de ambos Estados contratantes respecto de servicios prestados a ese Estado o a esa subdivisión o entidad, podrán someterse sólo a imposición en ese Estado. Además, Francia formula una reserva al epígrafe *b*) *(ii)* del apartado 1, dadas las dificultades que plantea esa disposición.

12. [Suprimido el 15 de julio de 2005]

13. *Francia* considera que el ámbito de aplicación del artículo 19 debe comprender:

- las remuneraciones pagadas por personas jurídicas de derecho público del Estado o por una subdivisión política o entidad local de este, ya que la identidad del pagador es menos relevante que el carácter público de las rentas;
- las remuneraciones de artistas o deportistas pagadas por la Administración Pública conforme a la redacción del Modelo anterior a 1995 (sin que les sea

 © OCDE

aplicable el criterio de actividad o negocio, escasamente relevante en estos casos), salvo que el artículo 17 contenga una disposición en los términos propuestos en el párrafo 14 de los Comentarios a dicho artículo.

COMENTARIOS AL ARTÍCULO 20
RELATIVO A LA IMPOSICIÓN DE LOS ESTUDIANTES

1. La norma establecida en el artículo se refiere a los pagos percibidos por estudiantes o personas en prácticas para cubrir sus gastos de manutención, estudios o capacitación. Todos los pagos de ese carácter percibidos de fuentes situadas fuera del Estado donde permanezca el estudiante o la persona en prácticas estarán exentos de impuestos en ese Estado.

2. La palabra "inmediatamente" se añadió en el Modelo de Convenio de 1977 para aclarar que el artículo no es aplicable a una persona que, si bien fue residente de un Estado contratante en cierto período de tiempo, más tarde trasladó su residencia a un tercer Estado antes de visitar el otro Estado contratante.

3 El artículo tan sólo alcanza los pagos recibidos para cubrir los gastos de manutención, educación o capacitación del beneficiario. No se aplica, por tanto, a un pago o cualquier fracción del mismo en concepto de remuneración por servicios prestados por el beneficiario y que caen bajo el artículo 15 (o el artículo 7 en el caso de servicios independientes). Sin embargo, allí donde la capacitación del beneficiario conlleva una experiencia laboral, resulta necesario distinguir entre un pago por servicios y un pago por la manutención, la educación o la capacitación del beneficiario. El hecho de que el importe pagado sea similar a aquel pagado a personas que prestan servicios similares, sin ser estudiantes o personas en prácticas, sería usualmente indicativo de que el pago es una remuneración por servicios. Además, los pagos por manutención, educación o capacitación no deberían exceder el nivel de gastos en los que previsiblemente se va a incurrir para asegurar la manutención, educación y capacitación del beneficiario.

4 A los efectos de este artículo, los pagos que se hagan por, o en nombre de un residente de un Estado contratante, o que son soportados por un establecimiento permanente que una persona tenga en ese Estado no se consideran procedentes de fuentes situadas fuera de ese Estado.

COMENTARIOS AL ARTÍCULO 21
RELATIVO A LA IMPOSICIÓN DE OTRAS RENTAS

1. El artículo establece una regla general aplicable a las rentas no tratadas en los artículos precedentes del Convenio. Las rentas consideradas son no sólo las pertenecientes a categorías que no se contemplan expresamente, sino también las derivadas de fuentes no mencionadas expresamente. La aplicación del artículo no se limita a las rentas que tienen su fuente en un Estado contratante; se extiende también a las rentas procedentes de Estados terceros. Cuando, por ejemplo, en virtud de las disposiciones de los apartados 2 ó 3 del artículo 4 se considerara que una persona que pudiera ser residente de dos Estados contratantes en virtud del apartado 1 de ese mismo artículo, es residente únicamente de uno de ellos, este artículo 21 impedirá al otro Estado contratante gravar a esa persona respecto de las rentas procedentes de terceros Estados, incluso si fuera residente de este otro Estado a los efectos de su legislación interna (véase también el párrafo 8.2 de los Comentarios al artículo 4 en relación con las consecuencias de los apartados 2 y 3 del artículo 4, a los efectos de los convenios firmados entre este otro Estado y terceros Estados).

Apartado 1

2. Con arreglo a este apartado corresponde al Estado de residencia el derecho exclusivo de imposición. En caso de conflicto entre dos residencias, el artículo 4 determinará también el derecho de imposición sobre las rentas procedentes de un tercer Estado.

3. La regla establecida en este apartado será aplicable con independencia de que el Estado de residencia ejerza o no el derecho de imposición y, en consecuencia, cuando las rentas procedan del otro Estado contratante, ese Estado no podrá gravarlas incluso aunque las rentas no se hayan gravado en el Estado mencionado en primer lugar. De igual modo, cuando se trate de rentas procedentes de un tercer Estado y el perceptor de las rentas se considere residente de ambos Estados contratantes con arreglo a las respectivas legislaciones internas, la aplicación del artículo 4 determinará que el perceptor se considere residente de uno solo de los Estados contratantes y se someta a imposición global (obligación plena) sólo en ese Estado. En tal caso, el otro Estado contratante no podrá gravar las rentas procedentes del tercer Estado incluso si su perceptor no se somete a imposición en el Estado del que se considere residente conforme al artículo 4. Con el fin de evitar que las rentas eludan toda imposición, los Estados contratantes podrán convenir la limitación del ámbito del artículo a las rentas sometidas a imposición en el Estado de residencia del perceptor, y modificar consecuentemente las disposiciones del apartado. De hecho, esta cuestión es simplemente un aspecto particular del problema general tratado en los párrafos 34 y 35 de los Comentarios al artículo 23 A.

Apartado 2

4. Este apartado establece una excepción a las disposiciones del apartado 1 en lo relativo a las rentas vinculadas a la actividad de un establecimiento permanente que tenga un residente de un Estado contratante en el otro Estado contratante. El apartado comprende las rentas procedentes de terceros Estados. En tal caso, se reconoce un derecho

de imposición al Estado contratante en que esté situado el establecimiento permanente. El apartado 2 no es aplicable a la propiedad inmobiliaria, respecto de la cual el Estado de situación tiene un derecho preferente de imposición con arreglo al apartado 4 del artículo 6 (véanse los párrafos 3 y 4 de los Comentarios al artículo 6). Consecuentemente, la propiedad inmobiliaria que esté situada en un Estado contratante y forme parte del activo de un establecimiento permanente de una empresa de ese Estado situado en el otro Estado contratante, podrá someterse a imposición sólo en el Estado mencionado en primer lugar en el que el bien está situado y del que el perceptor de las rentas es residente. Esto es conforme a las normas establecidas en los artículos 13 y 22 relativos a la propiedad inmobiliaria, ya que el apartado 2 de esos artículos es aplicable solamente a la propiedad mobiliaria de un establecimiento permanente.

5. El apartado es también aplicable en el caso de que el beneficiario y el pagador de las rentas sean residentes del mismo Estado contratante y las rentas sean imputables a un establecimiento permanente que el beneficiario de las rentas tenga en el otro Estado contratante. En tal caso, se reconoce el derecho de imposición del Estado contratante en que esté situado el establecimiento permanente. Cuando exista doble imposición, el Estado de residencia deberá admitir la correspondiente desgravación conforme a las disposiciones del artículo 23 A o el 23 B. Puede plantearse un problema, sin embargo, en lo relativo a la imposición de los dividendos e intereses en el Estado de residencia en cuanto Estado de la fuente: la combinación de los artículos 7 y 23A impedirá a dicho Estado gravar tales rentas, mientras que si se pagaran a un residente del otro Estado, el primer Estado podría, en cuanto Estado de la fuente de los dividendos o de los intereses, gravarlos a las tasas impositivas previstas en el apartado 2 del artículo 10 y del artículo 11. Los Estados contratantes que consideren inaceptable esa situación podrán incluir en sus convenios una disposición a fin de que el Estado de residencia pueda, como Estado de la fuente de los dividendos o de los intereses, gravar tales rentas a las tasas impositivas previstas en el apartado 2 del artículo 10 y del artículo 11. En ese caso, el Estado en que esté situado el establecimiento permanente reconocerá un crédito fiscal respecto de tal impuesto en los términos de las disposiciones del apartado 2 del artículo 23 A o del apartado 1 del artículo 23 B; evidentemente, dicho crédito no será aplicable cuando el Estado en el que esté situado el establecimiento permanente no grave los dividendos ni los intereses imputables al establecimiento permanente con arreglo a su legislación interna.

5.1 A los efectos de este apartado, un derecho o propiedad que genere renta se vinculará efectivamente a un establecimiento permanente cuando la propiedad "económica" de ese derecho o bien se atribuya a ese establecimiento permanente de acuerdo con los principios desarrollados en el informe del Comité titulado "Atribución de beneficios a los establecimientos permanentes"[1] (véanse en particular los párrafos 72 a 97 de la Parte I del Informe) a los efectos de la aplicación del apartado 2 del artículo 7. En el contexto de ese párrafo, la propiedad "económica" de un derecho o bien tiene un significado equivalente a la propiedad, a los fines del impuesto sobre la renta, por una

[1] *"Attribution of Profits to Permanent Establishments, OECD, Paris, 2010"*, disponible también en francés con el título *"Rapport de 2010 sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables"* (Atribución de Beneficios a los Establecimientos Permanentes, OCDE, París, 2010) *[(N. de la T.) traducido al castellano por el patrocinio de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos en el marco de colaboración con la OCDE del Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid. España.*]

empresa independiente, con los beneficios y cargas que comporta (por ej. el derecho a la renta imputable a la propiedad del derecho o bien, el derecho a aplicar las amortizaciones que corresponda, y la posibilidad de obtener ganancias o de sufrir pérdidas por razón de la plusvalía o depreciación de ese derecho o propiedad).

5.2 En el caso de un establecimiento permanente de una empresa que desarrolle actividades de seguros, debe procederse a la determinación de la vinculación del derecho o bien al establecimiento permanente siguiendo las pautas contenidas en la Parte IV del Informe del Comité respecto de si la renta o la ganancia procedente de dicho derecho o bien se debe tener en cuenta para determinar el rendimiento del establecimiento permanente derivado del importe de los activos de inversión que se le hayan atribuido (véanse en concreto los párrafos 165-170 de la Parte IV). Al tratarse de unas pautas generales, las autoridades fiscales deben considerar la aplicación de un criterio pragmático y flexible que admita un seguimiento coherente y razonable de esas pautas por parte de la empresa en la identificación de los activos concretos efectivamente vinculados al establecimiento permanente.

6. Algunos Estados que aplican el método de exención (artículo 23 A) pueden estar en lo cierto al sospechar que el régimen previsto en el apartado 2 podría inducir a las empresas de un Estado contratante a asignar activos, tales 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 evitar tales prácticas, que se estiman abusivas, algunos Estados podrían considerar que la operación es artificial y, por esta razón, tratar los activos como si no estuvieran afectos al establecimiento permanente. Otros Estados pueden reforzar su posición añadiendo al apartado 2 una condición en virtud de la cual ese apartado no será aplicable en los casos en que se haya recurrido a tales prácticas principalmente con la finalidad de aprovecharse de esta disposición. Asimismo, la exigencia de que el derecho o bien esté "vinculado efectivamente" con este emplazamiento implica algo más que su mera contabilización en los libros del establecimiento permanente a los simples efectos contables.

7. Algunos países han encontrado dificultades en lo que se refiere a las rentas generadas por determinados instrumentos financieros no tradicionales cuando existen relaciones especiales entre las partes. Tales países pueden incluir el siguiente apartado en el artículo 21:

> «3. Cuando, por razón de las relaciones especiales existentes entre la persona referida en el apartado 1 y otra persona, o entre ambas y una tercera persona, la cuantía de las rentas a que se refiere el apartado 1 exceda de la cuantía que en su caso hubieren convenido en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo sólo serán aplicables a esta última cuantía. En tal caso, la parte de las rentas en exceso se someterá a imposición conforme a la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio».

La inclusión de este párrafo adicional no debe tener consecuencias sobre el tratamiento de las operaciones financieras innovadoras entre personas independientes o en virtud de otras disposiciones del Convenio.

8. Este apartado limita el ámbito de aplicación de las rentas no contempladas en otros artículos de la misma forma que el apartado 6 del artículo 11 limita la aplicación de las

disposiciones relativas a la imposición de los intereses. Con carácter general, los principios formulados en los párrafos 32 a 34 de los Comentarios al artículo 11 son también aplicables a este apartado.

9. Aunque la limitación podría ser aplicable a todas las rentas que, de no ser así, estarían sometidas al artículo 21, no se considera que, en la práctica, se aplique a pagos tales como las pensiones alimenticias o los pagos de la Seguridad Social sino que, probablemente, será relevante principalmente cuando se utilizan determinados instrumentos financieros no tradicionales en unas circunstancias y condiciones que hubieran impedido su utilización en ausencia de la relación especial (véase el párrafo 21.1 de los Comentarios al artículo 11).

10. La limitación del artículo 21 difiere de la limitación que afecta al artículo 11 en dos aspectos importantes. En primer lugar, el apartado permite, cuando se den las condiciones necesarias, que se consideren excesivos todos los pagos efectuados a título de un instrumento financiero no tradicional. En segundo lugar, las rentas excluidas de la aplicación del artículo sobre intereses pueden, no obstante, quedar sometidas a otros artículos del Convenio, como se explica en los párrafos 35 y 36 de los Comentarios al artículo 11. Las rentas a las que, en otro caso, se aplicaría el artículo 21 no quedan, por definición, sometidas a ningún otro artículo. Consecuentemente, si la limitación del artículo 21 excluye parte de las rentas de la aplicación de dicho artículo, los artículos 6 a 20 del Convenio no serán de ninguna forma aplicables a dichas rentas, y cada Estado contratante podrá gravarlas con arreglo a su legislación interna.

11. Las restantes disposiciones del Convenio seguirán, sin embargo, siendo aplicables a tales rentas, como por ejemplo el artículo 23 (Métodos para eliminar la doble imposición), el artículo 25 (Procedimiento amistoso) y el artículo 26 (Intercambio de información).

12. [Suprimido el 17 de julio de 2008]

Reservas al artículo

13. *Australia, Canadá, Chile, México, Nueva Zelandia, Portugal* y la *República Eslovaca* formulan una reserva a este artículo y desean conservar el derecho a gravar las rentas derivadas de fuentes situadas en el respectivo país.

14. *Finlandia* y *Suecia* desean conservar el derecho a gravar ciertas rentas vitalicias y otros pagos similares satisfechos a no residentes cuando tales pagos se efectúen como contrapartida de un seguro de jubilación contratado en el respectivo territorio.

15. *Reino Unido* desea conservar el derecho a gravar las rentas pagadas por sus residentes a no residentes bajo la forma de rentas obtenidas en el marco de la gestión de un fideicomiso –*trust*– o de una herencia yacente.

16. Con el fin de evitar la no sujeción a imposición, *Bélgica* se reserva el derecho a permitir que el Estado de la fuente de las rentas pueda gravarlas cuando el Estado de la residencia, que en otro caso tendría el derecho exclusivo de gravamen de las mismas, no ejerza efectivamente ese derecho.

17. *Estados Unidos* se reserva el derecho a incluir la exoneración en ambos Estados de las pensiones de alimentos para los hijos.

 © OCDE

COMENTARIOS AL ARTÍCULO 22
RELATIVO A LA IMPOSICIÓN DEL PATRIMONIO

1. El artículo se refiere únicamente a los impuestos sobre el patrimonio, con exclusión de los impuestos sobre los bienes relictos, sucesiones, donaciones y transmisiones patrimoniales. Los impuestos sobre el patrimonio a los que se refiere el artículo son los comprendidos en el artículo 2.

2. Los impuestos sobre el patrimonio constituyen normalmente una imposición complementaria de la imposición sobre las rentas generadas por el patrimonio. En consecuencia, la imposición de un determinado elemento patrimonial corresponde, en principio, solamente al Estado que tiene el derecho a gravar las rentas derivadas de dicho elemento patrimonial. Sin embargo, no cabe remitirse pura y simplemente a las reglas relativas a la imposición del tipo de renta de que se trate ya que no todos los elementos de renta se gravan exclusivamente en un Estado.

3. Por consiguiente el artículo enumera en primer término los bienes que pueden someterse a imposición en el Estado en que están situados. Pertenecen a esa categoría la propiedad inmobiliaria contemplada en el artículo 6 perteneciente a un residente de un Estado contratante y situada en el otro Estado contratante (apartado 1), así como la propiedad mobiliaria que forme parte del activo empresarial de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante tiene en el otro Estado contratante (apartado 2).

3.1 A los efectos del apartado 2, el patrimonio formará parte del activo de un establecimiento permanente cuando la propiedad "económica" de ese patrimonio se atribuya a ese establecimiento permanente de acuerdo con los principios desarrollados en el informe del Comité titulado "Atribución de beneficios a los establecimientos permanentes"[1] (véanse en particular los párrafos 72 a 97 de la Parte I del Informe) a los efectos de la aplicación del apartado 2 del artículo 7. En el contexto de ese párrafo, la propiedad "económica" del patrimonio tendrá un significado equivalente a la propiedad, a los fines del impuesto sobre la renta, por una empresa independiente, con los beneficios y cargas que comporta (por ej. el derecho a la renta imputable a la propiedad de dicho patrimonio, el derecho a aplicar las amortizaciones que corresponda, y la posibilidad de obtener ganancias o de sufrir pérdidas por razón de la plusvalía o depreciación de ese patrimonio). El mero hecho de que el patrimonio se registre, a los efectos contables, en el balance de situación elaborado por el establecimiento permanente, no será por tanto suficiente para concluir que ese patrimonio está efectivamente vinculado al establecimiento permanente.

3.2 En el caso de un establecimiento permanente de una empresa que desarrolle actividades de seguros, debe procederse a la determinación de la vinculación del patrimonio al activo del establecimiento permanente siguiendo las pautas contenidas en la

[1] *"Attribution of Profits to Permanent Establishments, OECD, Paris, 2010"*, disponible también en francés con el título *"Rapport de 2010 sur l'attribution de bénéfices aux établissements stables"* (Atribución de Beneficios a los Establecimientos Permanentes, OCDE, París, 2010) *[(N. de la T.) traducido al castellano por el patrocinio de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos en el marco de colaboración con la OCDE del Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid. España.*]

Parte IV del Informe del Comité respecto de si la renta o la ganancia procedente de dicho patrimonio se debe tener en cuenta para determinar el rendimiento del establecimiento permanente derivado del importe de los activos de inversión que se le hayan atribuido (véanse en concreto los párrafos 165-170 de la Parte IV). Al tratarse de unas pautas generales, las autoridades fiscales deben considerar la aplicación de un criterio pragmático y flexible que admita un seguimiento coherente y razonable de esas pautas por parte de la empresa en la identificación de los activos concretos efectivamente vinculados al establecimiento permanente.

4. Normalmente, los buques y aeronaves explotados en el tráfico internacional y las embarcaciones dedicadas a la navegación por aguas interiores, así como la propiedad mobiliaria afecta a la explotación de dichos buques, embarcaciones o aeronaves, pueden someterse a imposición sólo en el Estado en que se encuentre la sede de dirección efectiva de la empresa (apartado 3). Esta regla corresponde a las disposiciones del artículo 8 y del apartado 3 del artículo 13. Queda entendido que el apartado 3 del artículo 8 será aplicable cuando la sede de dirección efectiva de una empresa de navegación marítima internacional o por aguas interiores se encuentre a bordo de un buque o embarcación. Los Estados contratantes que prefieran atribuir el derecho exclusivo de imposición 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 apartado 3 por una disposición correspondiente a las referidas en los párrafos 2 y 3 de los Comentarios al artículo 8. La propiedad inmobiliaria afecta a la explotación de buques, embarcaciones o aeronaves puede someterse a imposición en el Estado donde esté situada conforme a la regla establecida en el apartado 1.

4.1 El apartado 3 se aplica cuando la empresa que es propietaria de los bienes explota ella misma los barcos, buques o aeronaves mencionados en el apartado ya sea en sus actividades de transporte o cuando fleta los barcos, buques o aeronaves totalmente armados, tripulados y avituallados. Sin embargo, dicho apartado no es aplicable cuando la empresa propietaria no los explota (por ejemplo, cuando la empresa alquila el bien a otra persona en un caso distinto al de alquiler ocasional de un barco a casco desnudo como lo indica el párrafo 5 de los Comentarios al artículo 8. En tal caso, el patrimonio constituido por esos bienes será regulado por el apartado 2 ó 4.

4.2 En sus convenios bilaterales los países miembros son libres de precisar más las condiciones de aplicación del artículo 22 en dicha situación. Podrían adoptar la siguiente versión alternativa del apartado 3 del artículo (véanse también los párrafos 28.1 y 28.2 de los Comentarios al artículo 13).

> «3. El patrimonio constituido por bienes que forman parte del activo comercial de una empresa cuya sede de dirección efectiva se encuentre en un Estado contratante, compuesto de buques y aeronaves explotados por ella en el tráfico internacional y de propiedad mobiliaria afecta a esta explotación, sólo podrá someterse a imposición en ese Estado.»

5. En lo que se refiere a los demás elementos patrimoniales distintos de los mencionados en los apartados 1 a 3, el artículo establece que podrán someterse a

 © OCDE

imposición sólo en el Estado contratante de residencia de la persona a la que pertenezcan (apartado 4).

6. En el caso de que, al aplicar el apartado 4 a la propiedad mobiliaria dada en usufructo, subsista la doble imposición a causa de disparidades entre las legislaciones internas, los Estados afectados podrán recurrir al procedimiento amistoso o solucionar la cuestión por medio de negociaciones bilaterales.

7. El artículo no establece regla alguna relativa a la deducción de las deudas. Las legislaciones de los países miembros de la OCDE son demasiado diferentes para que resulte posible una solución común a ese respecto. El problema de la deducción de las deudas que puede plantearse cuando el contribuyente y el acreedor no sean residentes del mismo Estado se trata en el apartado 4 del artículo 24.

8. [Modificado y renumerado el 31 de marzo de 1994]

Reservas al artículo

9. *Finlandia* se reserva el derecho a gravar las acciones u otras participaciones sociales en sociedades finesas cuando la propiedad de tales acciones o participaciones sociales otorgue el derecho al disfrute de propiedad inmobiliaria situada en Finlandia y poseída por la sociedad.

10. *Nueva Zelandia, Portugal* y *Turquía* formulan una reserva a este artículo para el caso de que introduzcan un impuesto sobre el patrimonio, aplicable desde ese momento.

11. *Francia* puede aceptar las disposiciones del apartado 4, pero desea conservar la posibilidad de aplicar las disposiciones de su legislación relativas a la imposición de las acciones o derechos que formen parte de una participación sustantiva en una sociedad residente de Francia, o de las acciones o derechos en sociedades cuyos activos consistan principalmente en propiedad inmobiliaria situada en Francia.

12. *Dinamarca, Noruega* y *Suecia* reservan su derecho a incluir disposiciones especiales relativas al patrimonio constituido por aeronaves explotadas en el tráfico internacional y perteneciente al consorcio de transporte aéreo *Scandinavian Airlines System* (SAS).

13. *España* se reserva el derecho a gravar el patrimonio constituido por acciones u otros derechos en una sociedad cuyos activos consistan principalmente en propiedad inmobiliaria situada en España, o por acciones u otras participaciones que atribuyan a su titular un derecho de disfrute de propiedad inmobiliaria situada en España, o por acciones u otros derechos que constituyan una participación sustantiva en una sociedad residente de España.

14. Dada su situación particular en el ámbito de la navegación marítima, *Grecia* conserva su libertad de acción en lo referente a las disposiciones del Convenio relativas al patrimonio constituido por buques explotados en el tráfico internacional y por propiedad mobiliaria afecta a la explotación de dichos buques.

COMENTARIOS A LOS ARTÍCULOS 23 A Y 23 B RELATIVOS A LOS MÉTODOS PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

I. Observaciones preliminares

A. *Alcance de los artículos*

1. Estos artículos se ocupan de la doble imposición jurídica; es decir, del caso en que más de un Estado somete a imposición a una misma persona en concepto de la misma renta o del mismo patrimonio.

2. Este supuesto debe distinguirse claramente de la llamada doble imposición económica; es decir, del caso en que dos personas diferentes pueden ser gravadas por la misma renta o el mismo patrimonio. Si dos Estados quieren resolver los problemas de doble imposición económica deberán hacerlo por medio de negociaciones bilaterales.

3. Puede existir doble imposición jurídica internacional en tres casos:

a) cuando los dos Estados contratantes graven a una misma persona por su renta y su patrimonio totales (sujeción fiscal integral concurrente, véase el párrafo 4 siguiente);

b) cuando una persona, residente de un Estado contratante (R)[1], obtenga rentas o posea elementos patrimoniales (o de patrimonio) en el otro Estado contratante (F o E) y los dos Estados graven estas rentas o elementos patrimoniales (véase el párrafo 5 siguiente);

c) cuando los dos Estados contratantes graven a una misma persona, no residente ni en uno ni en otro de los Estados contratantes, por las rentas que obtenga o por el patrimonio que posea en un Estado contratante. Este puede ser el caso, por ejemplo, de un no residente que tenga un establecimiento permanente en un Estado contratante (E) del cual obtenga rentas o posea patrimonio en el otro Estado contratante (F) (sujeción fiscal parcial concurrente; véase el párrafo 11 siguiente).

4. El conflicto que existe en el caso *a)* se subsume en el caso *b)* por aplicación del artículo 4. Esto se debe al hecho de que este artículo define la expresión "residente de un Estado contratante" al referirse a la sujeción impositiva de una persona conforme a la legislación nacional por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga (apartado 1 del artículo 4) y al enunciar, para el supuesto de doble residencia, criterios específicos que permiten determinar cuál de los dos Estados es el Estado de residencia (R) en el sentido del Convenio (apartados 2 y 3 del artículo 4).

4.1 Sin embargo, el artículo sólo se refiere a casos de sujeción tributaria integral concurrente. El conflicto en el caso de la letra a) puede no quedar resuelto si el mismo elemento de renta está sujeto a la sujeción integral de dos países, pero en momentos

[1] A lo largo de los Comentarios a los artículos 23 A y 23 B, la letra "R" indica el Estado de residencia en el sentido del Convenio, la "F" el Estado de la fuente o de la situación y la "E" el Estado donde está situado un establecimiento permanente.

distintos. El ejemplo siguiente viene a ilustrar el problema. Supongamos que un residente del Estado R1 obtiene una renta gravable de una opción sobre acciones para empleados que se le ha concedido. El Estado R1 grava ese beneficio laboral en el momento de concesión de la opción. Inmediatamente después la persona se convierte en residente de R2, que grava el beneficio laboral en el momento de su ejercicio. En este caso, la persona es gravada por cada Estado en un momento en que es residente de ese Estado y el artículo 4 no resuelve la cuestión al no haber residencia concurrente en los dos Estados.

4.2 En esta situación, el conflicto se reducirá al del caso de la letra b) y será resuelto como corresponde en la medida en que los servicios derivados del trabajo dependiente a los que está ligada la opción han sido prestados en uno de los Estados contratantes de forma que sean susceptibles de tributar en ese Estado de acuerdo con el artículo 15, porque es el Estado donde el empleo pertinente ha sido ejercido. De hecho, en un caso así, el Estado donde se han prestado los servicios será el Estado de la fuente a los efectos de la eliminación de la doble imposición por el otro Estado. Es irrelevante que el otro estado no grave al mismo tiempo (véase el párrafo 32.8). Tampoco importa que el otro Estado considere que grava como Estado de residencia en lugar de como Estado de la fuente (véase la última frase del párrafo 8).

4.3 Ahora bien, cuando los servicios considerados no se han prestado en ninguno de los dos Estados, el conflicto no será el de una doble imposición fuente-residencia. Podría usarse el procedimiento amistoso para resolver este caso. Una base posible para resolverlo sería que las autoridades competentes estuvieran dispuestas a acordar que concederán la desgravación del Impuesto exigido por el otro Estado aplicando el criterio de residencia en la parte del beneficio que esté vinculado a los servicios prestados durante el tiempo en que el empleado fue residente de ese otro Estado. Así, en el ejemplo anterior, si los servicios en cuestión fueron prestados en un tercer Estado antes de que la persona fuera residente del Estado R2, sería lógico que la autoridad competente del Estado R2 estuviera dispuesta a conceder la desgravación (ya sea por el método de crédito o el de exención) por el Impuesto exigido por el Estado R1 sobre la parte del beneficio laboral vinculada a los servicios prestados en el tercer Estado, puesto que, en el momento en que se prestaron los servicios, el contribuyente era un residente del Estado R1 y no del Estado R2 a los efectos del convenio entre estos dos Estados.

5. El conflicto que existe en el caso b) puede resolverse por un reparto del derecho a gravar entre los Estados contratantes. Tal reparto puede consistir en una renuncia al derecho a gravar, bien por el Estado de la fuente o situación (F) o de situación del establecimiento permanente (E), bien por el Estado de la residencia (R), o en un reparto del derecho a gravar entre los dos Estados. Las disposiciones de los capítulos III y IV del Convenio, combinadas con las disposiciones de los artículos 23 A o 23 B, regulan el citado reparto.

6. Para diversos elementos de renta o de patrimonio se concede un derecho exclusivo de imposición a uno de los Estados contratantes, declarando el artículo correspondiente que la renta o el patrimonio en cuestión “pueden someterse a imposición sólo” en un

Estado contratante[1]. Las palabras "pueden someterse a imposición sólo" en un Estado contratante excluyen el gravamen del otro Estado contratante; de esta forma se evita la doble imposición. El Estado al que se atribuye el derecho exclusivo a gravar es normalmente el Estado de residencia del contribuyente en el sentido del artículo 4 –es decir, el Estado R– pero según cuatro artículos[2], el derecho exclusivo de imposición puede atribuirse al otro Estado contratante (F), del que el contribuyente no es residente en el sentido del citado artículo 4.

7. Para otros elementos de renta o de patrimonio, la atribución del derecho a gravar no es algo exclusivo y el artículo correspondiente declara entonces que la renta y el patrimonio en cuestión pueden someterse a imposición en el Estado contratante (F o E) en el que el contribuyente no es residente en el sentido del artículo 4. En tal caso, el Estado de residencia (R) debe acordar una desgravación para evitar la doble imposición. Los apartados 1 y 2 del artículo 23 A y el apartado 1 del artículo 23 B se han concebido para acordar la desgravación necesaria.

8. Los artículos 23 A y 23 B se aplican a la situación en la que un residente del Estado R obtiene una renta del otro Estado contratante E o F (que no es el Estado de residencia en el sentido del Convenio) o posee en este un patrimonio, pudiendo someterse a imposición tal renta o patrimonio en este otro Estado E o F conforme al Convenio. Los artículos no se aplican, pues, más que al Estado de residencia, sin determinar de qué forma debe proceder el Estado contratante E o F.

9. Cuando un residente del Estado contratante R percibe rentas del mismo Estado R, generadas por un establecimiento permanente que posee en el otro Estado contratante E, el Estado E puede gravar estas rentas (con la excepción de las rentas de la propiedad inmobiliaria situada en el Estado R) si son imputables a este establecimiento permanente (apartado 2 del artículo 21). Asimismo, en este supuesto el Estado R debe conceder una desgravación, en virtud del artículo 23 A o del artículo 23 B, por las rentas atribuibles a este establecimiento permanente situado en el Estado E, independientemente de que tales rentas provengan originariamente del Estado R (véase el párrafo 5 de los Comentarios al artículo 21). Sin embargo, cuando los Estados contratantes acuerdan conceder al Estado R, que aplica el método de exención, un derecho limitado de imposición en tanto que Estado de la fuente de los dividendos o intereses dentro de los límites fijados en el apartado 2 de los artículos 10 y 11 respectivamente (véase el párrafo 5 de los Comentarios al artículo 21), entonces los dos Estados deben acordar la imputación que debe conceder el Estado E en razón del gravamen exigido en el Estado R, por analogía con el apartado 2 del artículo 23 A o con el apartado 1 del artículo 23 B.

10. Cuando un residente del Estado R reciba rentas de un tercer Estado, generadas por un establecimiento permanente que posee en el Estado E, este Estado E puede gravar estas rentas (con la excepción de las rentas de la propiedad inmobiliaria situada en el tercer

[1] Véanse la primera frase del apartado 1 del artículo 7, los apartados 1 y 2 del artículo 8, el apartado 1 del artículo 12, los apartados 3 y 4 del artículo 13, la primera frase del apartado 1 y el apartado 2 del artículo 15, el artículo 18, los apartados 1 y 2 del artículo 19, el apartado 1 del artículo 21 y los apartados 3 y 4 del artículo 22.

[2] Véanse los apartados 1 y 2 del artículo 8, el apartado 3 del artículo 13, la letra a) de los apartados 1 y 2 del artículo 19 y el apartado 3 del artículo 22.

 © OCDE

Estado) si son atribuibles a este establecimiento permanente. El Estado R debe, por aplicación de los artículos 23 A y 23 B, acordar una desgravación para la renta imputable al establecimiento permanente situado en el Estado E. Pero el Convenio no comprende norma alguna relativa a la desgravación que el Estado E debe conceder por los impuestos percibidos en el tercer Estado donde se genera la renta; sin embargo, en virtud del apartado 4 del artículo 24, toda desgravación prevista por la legislación interna del Estado E (excluidos los convenios de doble imposición) en beneficio de los residentes del Estado E debe concederse igualmente a un establecimiento permanente en el Estado E de una empresa del Estado R (véanse los párrafos 67 a 72 de los Comentarios al artículo 24).

11. El conflicto que se plantea en el caso c) del párrafo 3 anterior no está contemplado por el Convenio; según el artículo 1, este se aplica solamente a las personas que son residentes de uno o de ambos Estados. No obstante, este caso puede regularse en virtud de un procedimiento amistoso (véase igualmente el párrafo 10 anterior).

B. Descripción de los métodos para evitar la doble imposición

12. Los convenios existentes siguen dos principios básicos para evitar la doble imposición por el Estado de residencia del contribuyente. Para mayor sencillez, a continuación nos referimos sólo al impuesto sobre la renta, pero los principios se aplican de la misma forma al impuesto sobre el patrimonio.

1. El principio de exención

13. Según el principio de exención, el Estado de residencia R no grava las rentas imponibles, conforme al Convenio, en el Estado E o F (y, evidentemente, tampoco las rentas que pueden someterse a imposición sólo en el Estado E o F, véase el párrafo 6 anterior).

14. El principio de exención puede aplicarse siguiendo dos métodos principales:

a) la renta imponible en el Estado E o F no la toma en cuenta de ninguna forma el Estado R a efectos impositivos; el Estado R no está legitimado para computar la renta así exenta cuando determina el impuesto a percibir sobre el resto de la renta; este método se denomina exención integral;

b) la renta imponible en el Estado E o F no la grava el Estado R, pero este Estado conserva el derecho a tomar en cuenta esta renta cuando fije el impuesto a percibir sobre el resto de la renta; este método se llama "exención con progresividad."

2. El principio de imputación o de crédito

15. Según el principio de imputación, el Estado de residencia R calcula el impuesto basándose en el importe total de las rentas del contribuyente, incluyendo las que provienen del otro Estado E o F, que con arreglo al Convenio pueden someterse a imposición en ese otro Estado (pero sin incluir las rentas que pueden someterse a imposición sólo en el Estado F, véase el párrafo 6 anterior). El Estado R deduce del impuesto que se le adeuda el impuesto que ha sido pagado en el otro Estado.

16. El principio de imputación puede aplicarse siguiendo dos métodos principales:

a) el Estado R acuerda una deducción correspondiente al importe total del impuesto efectivamente pagado en el otro Estado sobre las rentas imponibles en este Estado; este método se denomina "imputación o crédito integral";

b) la deducción concedida por el Estado R en concepto de impuesto pagado en el otro Estado se limita a la fracción de su propio impuesto que corresponda a las rentas imponibles en el otro Estado; este método se llama "imputación o crédito ordinario".

17. La diferencia fundamental entre los métodos consiste en que los principios de exención atienden a la renta, mientras que los de crédito atienden al impuesto.

C. *Aplicación y consecuencias de los métodos*

18. Un ejemplo numérico permitirá comprender mejor las consecuencias de los distintos métodos. Tomemos, por ejemplo, una renta total de 100.000 unidades, de las cuales 80.000 proceden de un Estado (Estado de residencia R) y 20.0000 del otro Estado (Estado de la fuente F). Supongamos que en el Estado R la tasa impositiva es el 35 por ciento para una renta de 100.000 unidades y el 30 por 100 para una renta de 80.000 unidades. Supongamos, asimismo, que en el Estado F la tasa impositiva es un 20 por 100 –en el caso (i)– y un 40 por 100 –en el caso *(ii)*–, de manera que el impuesto a pagar en este Estado sobre 20.000 será de 4.000 en el caso *(i)* o de 8.000 en el caso *(ii)*, respectivamente.

19. Si el contribuyente obtiene una renta total de 100.000 en el Estado R, el impuesto a que estará sometido será de 35.000. Si dispone de una renta del mismo importe, pero constituida de la forma indicada anteriormente, y si la legislación interna del Estado R no prevé ninguna desgravación ni tampoco existe convenio entre el Estado R y el Estado F, el importe total del impuesto será en el caso *(i)* de 35.000 + 4.000 = 39.000, y en el caso *(ii)* de 35.000 + 8.000 = 43.000.

1. *Métodos de exención*

20. Según los métodos de exención, el Estado R limita su imposición a la parte de la renta total que, de acuerdo con diversos artículos del Convenio, tiene derecho a gravar; es decir, 80.000.

a) Exención íntegra:

El Estado R percibe el impuesto sobre 80.000 al tipo impositivo aplicable a 80.000; es decir, al 30 por ciento.

	Caso *(i)*	Caso *(ii)*
Impuesto en el Estado R: 35 por ciento de 100.000	35.000	35.000
Menos impuesto en el Estado F	-4.000	-8.000
Impuesto que se adeuda	31.000	27.000
Impuestos totales	35.000	35.000
Desgravación acordada por el Estado R por importe de	4.000	8.000

 © OCDE

b) Imputación ordinaria

El Estado R calcula el impuesto sobre la renta total de 100.000 a la tasa del 35 por 100, y concede la deducción del impuesto que se adeuda en el Estado F sobre la renta procedente de F, pero en ningún caso se concede la deducción por un importe superior a la parte de impuesto en el Estado R correspondiente a la renta generada en F (deducción máxima). La deducción máxima será del 35 por ciento de 20.000 = 7.000.

	Caso *(i)*	Caso *(ii)*
Impuesto en el Estado R: 35 por ciento de 100.000	35.000	35.000
Menos impuesto en el Estado F	-4.000	
Menos deducción máxima		-7.000
Impuesto que se adeuda	31.000	28.000
Impuestos totales	35.000	36.000
Desgravación acordada por el Estado R por importe de	4.000	8.000

24. Una de las características de los métodos de crédito en comparación con los de exención es que el Estado R no está en ningún caso obligado a conceder una deducción superior al importe del impuesto que se adeuda en el Estado F.

25. Si el impuesto que se adeuda en el Estado F es menos elevado que el impuesto del Estado R calculado sobre la renta del Estado F (deducción máxima), el contribuyente deberá en todo caso pagar el mismo importe a efectos impositivos que si hubiera sido gravado únicamente en el Estado R; es decir, como si su renta total proviniese únicamente del Estado R.

26. Se llega a un resultado idéntico cuando el impuesto que se adeuda en el Estado F es más elevado y el Estado R aplica el método de imputación íntegra al menos en tanto en cuanto el impuesto total que se adeuda en el Estado R es por lo menos tanto o más elevado que el importe del impuesto que se adeuda en el Estado F.

27. Cuando el impuesto que se adeuda en el Estado F es más elevado y la deducción está limitada (crédito ordinario), el contribuyente no se desgrava por el total del impuesto pagado en el Estado F. En tal supuesto, la situación resultará entonces menos ventajosa que en el caso de que obtuviese la totalidad de su renta en el Estado R, y en estas condiciones el método de crédito ordinario tendrá los mismos efectos que el método de exención con progresividad.

Cuadro 23-1. Importe total de los impuestos percibidos en los diferentes casos citados anteriormente

A. Todas las rentas se generan en el Estado R	Impuesto total = 35.000	
B. Renta generada en los dos Estados: 80.000 del Estado R y 20.000 del Estado F	Impuesto total si el impuesto del Estado F es	
	4.000 (caso *(i)*)	8.000 (Caso *(ii))*
Sin convenio (19) [1]	39.000	43.000
Exención íntegra (20 *a*)	28.000	32.000
Exención con progresividad (20*b*)	32.000	36.000
Imputación íntegra (23 *a*)	35.000	35.000
Imputación ordinaria (23 *b*)	35.000	36.000

1. Los números entre paréntesis se refieren a los párrafos de estos Comentarios

Cuadro 23-2. Importe del impuesto al que renuncia el estado de residencia

	Si el impuesto del Estado F es	
	4.000 (caso *(i)*)	8.000 (Caso *(ii))*
Sin convenio	0	0
Exención íntegra (20 *a*) [1]	11.000	11.000
Exención con progresividad (20*b*)	7.000	7.000
Imputación íntegra (23 *a*)	4.000	8.000
Imputación ordinaria (23 *b*)	4.000	7.000

1. Los números entre paréntesis se refieren a los párrafos de estos Comentarios

D. Métodos propuestos en los artículos

28. En los convenios suscritos entre los países miembros de la OCDE se han ido aplicado los dos principios: ciertos Estados son partidarios del primero; otros del segundo. Teóricamente, podría parecer preferible tener un solo principio, pero dadas las divergencias de opinión, se ha dejado a cada Estado amplia libertad de elección.

29. En contrapartida se ha juzgado importante limitar el número de métodos utilizables basados en cada principio directivo. A la vista de tal limitación, los artículos han sido concebidos de forma que permitan a los países miembros elegir entre dos métodos:

- la exención con progresividad (artículo 23 A); y
- la imputación ordinaria (artículo 23 B).

30. Si dos Estados contratantes adoptan el mismo método, será suficiente insertar en el Convenio el artículo correspondiente. Si, por el contrario, los dos Estados contratantes adoptan métodos diferentes, los dos artículos podrán refundirse en uno solo y será preciso indicar el nombre del Estado correspondiente en la parte del artículo relativa al método que ha adoptado.

 © OCDE

31. Los Estados contratantes pueden utilizar una combinación de los dos métodos. Tal combinación es de hecho necesaria en un Estado contratante R que adopte de manera general el método de exención en el caso de rentas que puedan estar sujetas a un impuesto limitado en el otro Estado contratante F en virtud de los artículos 10 y 11. En estos casos el artículo 23 A prevé en su apartado 2 un crédito para el impuesto limitado percibido en el otro Estado contratante F (no obstante, puede ser necesario adaptar los apartados 1 y 2 del artículo 23 A en el caso de las distribuciones realizadas por fideicomisos de inversión inmobiliaria FII –*real estate investment trusts*-, cuando los Estados contratantes hayan adoptado disposiciones similares a las mencionadas en los párrafos 67.1 a 67.7 de los Comentarios al artículo 10). Además, los Estados que adoptan de manera general el método de exención pueden desear excluir de esta exención ciertos elementos de renta y aplicarles el método de crédito. En este caso, el texto del apartado 2 del artículo 23 A podría modificarse para incluir dichos elementos de renta.

31.1 Un ejemplo en que el apartado 2 podría ser modificado de la forma indicada es el de un Estado que, pese a adoptar por regla general el método de exención, considere que este método no debería aplicarse a elementos de renta que son objeto de un régimen fiscal preferencial en el otro Estado en virtud de una medida fiscal adoptada en dicho Estado con posterioridad a la firma del Convenio. Para que se integren estos elementos de renta, cabría modificar el apartado 2 como sigue:

«2. Cuando un residente de un Estado contratante perciba un elemento de renta que

a) según lo estipulado en los artículos 10 y 11, pueda estar sujeto a imposición en el otro Estado contratante, o

b) de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, pueda estar sujeto a imposición en el otro Estado contratante, mas se beneficie en ese mismo Estado de un régimen preferencial en virtud de una medida fiscal

(i) adoptada en el Estado contratante con posterioridad a la firma del presente Convenio, y

(ii) con respecto a la cual dicho Estado ha notificado a la autoridad competente del otro Estado contratante, antes de que fuera percibido el elemento de renta implicado y después de consultar con ese otro Estado, que procede la aplicación de este apartado,

el Estado mencionado en primer lugar concederá, con respecto al impuesto que recauda sobre la renta de dicho residente, una deducción igual a la cuantía del impuesto que se ha abonado en el otro Estado. Ahora bien, la deducción no podrá exceder a la fracción del impuesto, calculada antes de la deducción, que corresponde a dicho elemento de renta derivado de ese otro Estado.»

32. Los dos artículos son concebidos de manera general y no establecen reglas detalladas relativas al cálculo de la exención o de la imputación, lo cual se deja a la legislación interna y a la práctica aplicables. Los Estados contratantes que consideren necesario regular un problema concreto en el mismo Convenio son libres de hacerlo en sus negociaciones bilaterales.

E. Conflictos de calificación

32.1 Tanto el artículo 23 A como el 23 B establecen que se conceda una desgravación fiscal vía método de exención o método de crédito, según el caso, cuando el elemento de la renta o del patrimonio puede someterse a imposición en el Estado de la fuente conforme a lo dispuesto en el Convenio. Por tanto, el Estado de residencia tiene la obligación de aplicar el método de exención o el de crédito a un elemento de la renta o del patrimonio cuando el convenio autorice al Estado de la fuente a gravarlo.

32.2 La interpretación de la expresión "conforme a lo dispuesto en el Convenio puede someterse a imposición", que se utiliza en los dos artículos, es particularmente importante en el tratamiento de los casos en los que los Estados de residencia y de la fuente clasifican de modo diferente el mismo elemento de la renta o del patrimonio para aplicar lo dispuesto en el Convenio.

32.3 A este respecto deben considerarse distintas situaciones. Cuando, por las diferencias existentes entre la legislación interna del Estado de la fuente y el Estado de residencia, el primero de ellos aplica a un determinado elemento de renta o de patrimonio disposiciones de Convenio distintas a las que hubiese aplicado el Estado de residencia a ese mismo elemento, no por ello la renta deja de ser gravada de acuerdo con lo dispuesto en el presente Convenio a tenor de su aplicación e interpretación por el Estado de la fuente. En este tipo de caso, los dos artículos exigen por lo tanto que el Estado de residencia conceda una desgravación para evitar la doble imposición a pesar del conflicto de calificación resultante de las diferencias existentes entre las legislaciones internas.

32.4 Esta cuestión puede ilustrarse con el siguiente ejemplo: una sociedad de personas –*partnership*– establecida en el Estado E realiza una actividad empresarial a través de un establecimiento permanente situado en ese Estado. Un socio residente en el Estado R enajena su participación en dicha sociedad. El Estado E considera la sociedad de personas –*partnership*– transparente, desde el punto de vista tributario, mientras que el Estado R la trata como una entidad sujeta a imposición. El Estado E, por lo tanto, considera que la enajenación de la participación en la sociedad de personas –*partnership*–, a efectos de este Convenio con el Estado R, es una enajenación efectuada por el socio de los activos en los que se sustenta la actividad empresarial de la citada sociedad que puede estar sujeta a imposición por dicho Estado, en virtud del apartado 1 ó 2 del artículo 13. El Estado R, que trata la sociedad de personas –*partnership*– como una entidad sujeta a imposición, considera que la enajenación de la participación en la sociedad de personas –*partnership*– es asimilable a la enajenación de las acciones de una sociedad por acciones, enajenación que no puede estar sujeta a imposición en el Estado E, en virtud del apartado 5 del artículo 13. En este caso, el conflicto de calificación es consecuencia exclusivamente de la diferencia de tratamiento de las sociedades de personas –*partnerships*– en las legislaciones en la de los dos países y el Estado R debe considerar que el Estado E ha gravado la plusvalía obtenida en la enajenación "conforme a lo dispuesto en el Convenio" a los efectos de la aplicación del artículo 23 A o del artículo 23 B. El Estado R debe, por lo tanto, conceder una exención conforme al artículo 23 A o un crédito fiscal en virtud del artículo 23 B a pesar de que, dada su legislación interna, trata la plusvalía de la enajenación como una renta derivada de la enajenación de acciones de una sociedad por acciones y de que, si la definición de renta del Estado E fuera conforme a la del Estado R, este último no tendría que conceder una

desgravación fiscal de acuerdo con el artículo 23 A o el artículo 23B. En dicho caso, pues, no se producirá una doble imposición.

32.5 No obstante, ni el artículo 23 A ni el 23B requieren que el Estado de residencia elimine la doble imposición en todos los casos en que el Estado de la fuente ha sometido a imposición un elemento de la renta, aplicándole una disposición del Convenio que es distinta de la que el Estado de residencia considera aplicable. Así, en el ejemplo anterior, si para aplicar el apartado 2 del artículo 13, el Estado E considera que la sociedad de personas –*partnership*– ha llevado a cabo su negocio a través de un lugar fijo de negocios a efectos de aplicación del apartado 2 del artículo 13, pero el Estado R considera que es de aplicación el apartado 5, porque la sociedad de personas –*partnership*– carecía de un lugar fijo de negocios en el Estado E, realmente existe una controversia respecto si el Estado E ha gravado la renta de acuerdo con lo dispuesto en el Convenio. La misma controversia puede plantearse cuando el Estado E, al aplicar el apartado 2 del artículo 13, interpreta el inciso "que formen parte del activo empresarial" de modo que se incluyan ciertos activos que no hubieran estado comprendidos dentro del significado de esta frase de acuerdo con la interpretación que le ha dado el Estado R. Las controversias así resultantes de una interpretación diferente de los hechos o de una interpretación distinta de las disposiciones del Convenio deben distinguirse de los conflictos de calificación descritos en el párrafo anterior cuando la divergencia no se basa en diferentes interpretaciones de las disposiciones del Convenio, sino en disposiciones distintas de la legislación nacional. En el caso anterior, el Estado R puede argumentar que el Estado E no ha establecido su impuesto de acuerdo con lo dispuesto en el Convenio si lo ha aplicado basándose en lo que el Estado R considera una interpretación errónea de los hechos o del Convenio. Los Estados deberían utilizar las disposiciones del artículo 25 (Procedimiento Amistoso) y, en particular, de su apartado 3 para resolver este tipo de conflicto en los casos en que, de otro modo, dieran lugar a una doble imposición efectiva.

32.6 La expresión "de acuerdo con lo dispuesto en el presente Convenio, pueden someterse a imposición" debe también interpretarse en relación con los posibles casos de doble no imposición que pueden darse en virtud del artículo 23A. Cuando el Estado de la fuente considera que lo dispuesto en el Convenio le prohíbe gravar un elemento de la renta o del patrimonio que de otro modo tuviera derecho a gravar, el Estado de residencia, a efectos de la aplicación del apartado 1 del artículo 23 A, debería considerar que el elemento de la renta no es gravable por el Estado de la fuente de acuerdo con lo dispuesto en el Convenio, incluso si el Estado de residencia hubiera aplicado el Convenio de forma diferente de manera que tuviera derecho a gravar esta renta si hubiera sido Estado de la fuente. Por tanto, el apartado 1 no obliga al Estado de residencia a exonerar de impuesto el elemento de la renta, resultado que es coherente con la función básica del artículo 23 que consiste en eliminar la doble imposición.

32.7 Puede ilustrarse esta situación tomando como referencia una variante del anterior ejemplo. Un negocio se desarrolla por medio de un lugar fijo de negocios en el Estado E por una sociedad de personas –*partnership*– establecida en dicho Estado y uno de sus socios, residente en el Estado R, enajena su participación en dicha sociedad. Modificando los datos del ejemplo, ahora suponemos que el Estado E trata la sociedad de personas –*partnership*– como una sociedad por acciones sujeta a imposición, mientras que el Estado R la trata

como entidad transparente desde el punto de vista fiscal; además, se supone que el Estado R es un Estado que aplica el método de exención. El Estado E, al tratar la sociedad de personas –*partnership*– como una entidad corporativa, considera que la enajenación de la participación en la sociedad de personas –*partnership*– es asimilable a la enajenación de la participación en una sociedad que no puede gravar en virtud del apartado 5 del artículo 13. El Estado R, por otra parte, considera que la enajenación de la participación en la sociedad de personas –*partnership*– debería ser gravada por el Estado E como si fuera una enajenación, realizada por el socio, de los activos que sustentan la actividad empresarial de la citada sociedad a los que se aplicarían los apartados 1 ó 2 del artículo 13. Para determinar si el Estado R tiene la obligación de exonerar la renta en virtud del apartado 1 del artículo 23 A, dicho Estado debería, no obstante, considerar que, dada la forma en que son aplicables las disposiciones del Convenio en conjunción con la legislación nacional del Estado E, este último no puede gravar la renta de acuerdo con lo dispuesto en el Convenio. El Estado R no tiene, pues, obligación de exonerar la renta.

F. Desajuste temporal

32.8 Las disposiciones del Convenio que permiten al Estado de la fuente gravar determinados elementos de renta o de patrimonio no incluyen ninguna restricción acerca del momento temporal en que ese impuesto debe ser exigido (véase, por ejemplo, el párrafo 2.2 del comentario al artículo 15). Dado que tanto el artículo 23 A como el artículo 23 B exigen que se conceda la desgravación cuando un elemento de renta puede ser gravado en el Estado de la fuente de acuerdo con las disposiciones del convenio, se sigue que esa desgravación debe acordarse con independencia del momento en que el impuesto es exigido en el Estado de la fuente. El Estado de residencia debe por tanto conceder la desgravación de la doble imposición a través del método de crédito o del de exención con respecto a ese elemento de renta o de patrimonio incluso si el Estado de la fuente lo gravara en un ejercicio anterior o posterior. No obstante, algunos Estados no siguen la redacción del artículo 23 A o 23 B en sus convenios bilaterales y condicionan la desgravación de la doble imposición que conceden en sus convenios a lo dispuesto en su legislación interna. A pesar de todo, es de esperar que estos países busquen otras formas (el procedimiento amistoso, por ejemplo) para eliminar la doble imposición que podría aparecer en otro caso si el Estado de la fuente exigiera su Impuesto en otro ejercicio.

II. Comentarios a las disposiciones del artículo 23 A (método de exención)

Apartado 1

A. Obligación que recae en el Estado de residencia de otorgar la exención

33. El artículo prevé que el Estado de residencia R debe eximir de impuesto las rentas y el patrimonio que “pueden someterse a imposición” en el otro Estado E o F, conforme a las disposiciones del Convenio.

34. Por consiguiente, el Estado de residencia debe acordar la exención de las rentas y del patrimonio, susceptibles de imposición en el otro Estado, de acuerdo con lo dispuesto en el Convenio, con independencia de que la potestad tributaria sea o no ejercida de hecho por ese otro Estado. Parece que este método es el más práctico, ya que libera al Estado de

residencia de efectuar investigaciones relativas a la posición fiscal efectivamente adoptada en el otro Estado.

34.1 La obligación impuesta al Estado de residencia de exonerar determinados elementos de renta o de patrimonio depende de la posibilidad de que el Estado de la fuente pueda someter a imposición dicho elemento conforme al Convenio. La interpretación que se ha de dar a esta condición es tratada en los párrafos anteriores 32.1 a 32.7. No obstante, cuando se cumple la condición, la obligación puede considerarse absoluta con las excepciones de los apartados 2 y 4 del artículo 23 A. El apartado 2 examina el caso, ya citado en el anterior párrafo 31, de elementos de renta que no pueden someterse más que a un impuesto limitado en el Estado de la fuente. Para estos elementos de renta prevé la aplicación del método de imputación (véase el párrafo 47 posterior). El apartado 4 trata el caso de ciertos conflictos de calificación que conllevarían una doble no imposición resultante de la aplicación del Convenio si el Estado de residencia estuviera obligado a conceder una exención (véanse los párrafos 56.1 y 56.3 posteriores).

35. Ocasionalmente, los Estados contratantes pueden considerar oportuno, para evitar una doble no imposición de impuesto, derogar la obligación absoluta que incumbe al Estado de residencia de otorgar la exención en los casos en que no se apliquen ni el apartado 2 ni el 4. Tal puede ser el caso cuando, en virtud de la legislación interna del Estado de la fuente, no está previsto ningún impuesto sobre determinados elementos de renta o de patrimonio, o cuando el impuesto no se percibe debido a circunstancias particulares, tales como la compensación de pérdidas, un error o la expiración del plazo de prescripción. Para evitar una doble no imposición de determinados elementos de renta, los Estados contratantes pueden convenir modificar el propio artículo (véanse el párrafo 9 de los Comentarios al artículo 15 y el párrafo 12 de los Comentarios al artículo 17; para el caso inverso, cuando la desgravación en el Estado de la fuente está sujeta a la imposición efectiva en el Estado de la residencia, véanse el párrafo 20 de los Comentarios al artículo 10, el párrafo 10 de los Comentarios al artículo 11, el párrafo 6 de los Comentarios al artículo 12, el párrafo 21 de los Comentarios al artículo 13 y el párrafo 3 de los Comentarios al artículo 21). Se podría también hacer una excepción a la regla general, con el fin de alcanzar una cierta reciprocidad, cuando uno de los Estados adopta el método de imputación y el otro el de exención. Por último, es también factible hacer una excepción a la regla general cuando un Estado desea aplicar a ciertos elementos de renta el método de crédito y no el de exención (véase el párrafo 31 anterior).

36. [Suprimido el 29 de abril de 2000]

B. *Otra redacción del artículo*

37. Tal como está formulado en el artículo, el método de exención tiene por efecto reducir la renta o el patrimonio imponible en el Estado de residencia en la cuantía del importe exonerado por este Estado. Si en un Estado concreto la cuantía de la renta fijada para calcular el impuesto se utiliza para otros fines, por ejemplo, para el cálculo de las prestaciones de carácter social, la aplicación del método de exención en la forma propuesta podrá tener como efecto que se beneficien de estas prestaciones personas que no tendrían derecho a las mismas. Para remediar este inconveniente, es posible modificar el artículo de manera que la renta en cuestión quede incluida en la renta imponible en el Estado de

residencia. Este último deberá entonces renunciar a la fracción del impuesto total que corresponda a la citada renta. Este procedimiento debería conducir al mismo resultado que el método propuesto en el artículo. Los Estados podrán modificar en tal sentido el texto del artículo. Si un Estado desea un artículo en la forma aquí indicada, el apartado 1 del artículo podrá redactarse de la forma siguiente:

> «Cuando un residente de un Estado contratante perciba rentas o posea elementos patrimoniales que, conforme a las disposiciones del presente Convenio, sólo pueden someterse a imposición o serán gravadas en el otro Estado contratante, el primer Estado, sin perjuicio de lo establecido en el apartado 2, deducirá del impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio un importe igual a la fracción del impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio que corresponda, según el caso, a las rentas que este residente perciba del otro Estado o al patrimonio que posea en este».

Cuando el artículo se redacte de dicha forma, el apartado 3 resulta innecesario y puede omitirse.

C. *Miscelánea de problemas*

38. El artículo 23 A contiene el principio según el cual el Estado de residencia debe acordar la exención, pero no establece reglas específicas sobre cómo debe efectuarse tal exención. Esto concuerda con la estructura general del Convenio. Los artículos 6 a 22 también establecen las reglas que atribuyen el derecho de gravar los diversos tipos de renta o de patrimonio, sin tratar en principio de la determinación de la renta o del patrimonio imponibles, de las deducciones, de las tasas impositivas, etc. (véase, sin embargo, el artículo 24). La experiencia ha demostrado que pueden surgir numerosos problemas. Ello es particularmente cierto en lo relativo al artículo 23 A. Algunos de los citados problemas se consideran en los párrafos siguientes. En ausencia de una disposición expresa en el Convenio es aplicable la legislación interna de cada Estado contratante. Algunos convenios incluyen una referencia expresa a la legislación interna, pero ello evidentemente no es útil cuando el método de exención no es aplicado por la legislación interna. En tal caso los Estados contratantes que se enfrenten con este problema deberán establecer unas reglas para la aplicación del artículo 23 A, si es necesario, después de haber consultado con la autoridad competente del otro Estado contratante (apartado 3 del artículo 25).

1. *Importe exento*

39. La cuantía de las rentas susceptibles de exención tributaria por el Estado de residencia es aquella que, sin el Convenio, debería estar sujeta al impuesto interno sobre la renta, conforme a la legislación interna referente a este impuesto. Puede, no obstante, diferir del importe de la renta sujeto a impuesto por el Estado de la fuente, conforme a su legislación interna.

40. Normalmente, la base de cálculo del impuesto sobre la renta es la renta neta total; es decir, la renta bruta minorada en las deducciones autorizadas. Es, pues, la renta bruta generada en el Estado de la fuente menos todas las deducciones autorizadas (específicas o proporcionales) vinculadas a la adquisición de la renta que debe exonerarse.

41. Algunos problemas surgen porque la mayor parte de los países prevé en sus respectivas legislaciones fiscales deducciones suplementarias en relación con la renta total

 © OCDE

o con determinados elementos de la misma para llegar a la renta sujeta al impuesto. Un ejemplo numérico ilustrará el problema:

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

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

- 100 (línea *b*), dejando un importe imponible de 50;
- 90 (mitad de la línea e, conforme a la proporción existente entre la línea *b* y la línea *c)*, dejando 60 (deduciendo totalmente la línea *f* de la renta de fuente nacional);
- 75 (mitad de la línea *g,* conforme a la proporción existente entre la línea *b* y la línea *c)* dejando 75;
- o cualquier otro importe.

42. Una comparación de las legislaciones y prácticas de los países miembros de la OCDE demuestra que el importe a exonerar varía considerablemente de un país a otro. La solución adoptada por un Estado dependerá de la política seguida por el mismo y de su estructura fiscal. La intención de un Estado puede ser que sus residentes se beneficien siempre plenamente de los beneficios de las desgravaciones personales y familiares y de otras deducciones. En otros Estados estos importes exonerados de impuestos son repartidos proporcionalmente. En muchos Estados las desgravaciones personales y familiares forman parte de la tarifa progresiva, se conceden como deducción del impuesto o incluso son desconocidas, considerándose la situación familiar por medio de distintas escalas impositivas.

43. Dadas las grandes diferencias existentes entre los diversos Estados en sus políticas y técnicas fiscales relativas a la determinación del impuesto, y en particular en el ámbito de las deducciones, desgravaciones y beneficios similares, es preferible no proponer una solución explícita y uniforme en el Convenio, sino dejar a cada Estado la libertad de aplicar su legislación y técnica propias. Los Estados contratantes que, sin embargo, prefieran resolver estos problemas especiales en un convenio son naturalmente libres de hacerlo en sus negociaciones bilaterales. Finalmente, se llama la atención sobre el hecho de que el problema tiene igualmente importancia para los Estados que aplican el método de imputación (véase el párrafo 62 siguiente).

2. *Tratamiento de 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 generadas en este Estado: como Estado de residencia (Estado R), no conceden deducción por pérdidas sufridas referentes a propiedad inmobiliaria o establecimientos permanentes situados en el otro Estado (E o F). Siempre que este otro Estado permita la traslación de tal pérdida, el contribuyente no sufrirá perjuicio, en el sentido de que sólo se le impide solicitar una doble deducción por la misma pérdida, en el Estado E (o F) y en el Estado R. Otros Estados pueden, como el Estado de residencia R, admitir una pérdida sufrida en el Estado E (o F), a título de deducción de la renta que ellos gravan. En tal supuesto, el Estado R deberá ser libre de limitar la exención que concede, con arreglo al apartado 1 del artículo 23 A, a los beneficios o rentas producidas ulteriormente en el otro Estado E (o F), deduciendo de esos beneficios o rentas subsiguientes el importe de las pérdidas anteriores que el contribuyente puede trasladar en el Estado E (o F). Como la solución depende fundamentalmente de la legislación interna de los Estados contratantes y como las legislaciones de los países miembros de la OCDE presentan diferencias sustanciales, no puede proponerse una solución válida en el mismo artículo; si lo consideran necesario, los Estados contratantes son libres de matizar el punto mencionado anteriormente y los restantes problemas unidos al régimen de las pérdidas (véase el párrafo 62 siguiente para el método de crédito) en las negociaciones bilaterales, bien en el artículo mismo, bien vía procedimiento amistoso (apartado 3 del artículo 25).

3. *Imposición del resto de la renta*

45. Independientemente de la aplicación de las tasas impositivas progresivas, problema tratado en el apartado 3 del artículo (véanse los párrafos 55 y 56 siguientes), hay determinadas cuestiones que pueden resultar de disposiciones particulares de la legislación tributaria. Así ciertas legislaciones fiscales prevén, por ejemplo, que la imposición se inicie solamente si un importe mínimo de renta imponible se alcanza o sobrepasa (umbral de exención impositiva). La renta total antes de la aplicación del Convenio puede claramente exceder ese punto de franquicia impositiva; pero, en virtud de la exención resultante de la aplicación del Convenio que implica una deducción de la renta exenta de la renta imponible total, la restante renta imponible puede quedar reducida a un importe inferior a aquel umbral. Por las razones mencionadas en el párrafo 43 anterior no pueden proponerse soluciones uniformes. Sin embargo, es posible señalar que el problema no se plantea si se adopta la redacción alternativa del apartado 1 del artículo 23 A (tal como figura en el párrafo 37 anterior).

46. Ciertos Estados han introducido sistemas especiales de imposición de los beneficios de las sociedades (véanse los párrafos 40 a 67 de los Comentarios al artículo 10). En los Estados que apliquen el sistema de doble tasa impositiva de las sociedades (véase el párrafo 43 de dichos Comentarios), el problema puede suscitarse si la renta a exonerar debe deducirse del beneficio no distribuido (aquella a la que se aplica la tasa normal), o del beneficio distribuido (a la que se aplica una tasa reducida); o si la renta a exonerar debe atribuirse en parte a los beneficios distribuidos y en parte a las no distribuidas. Cuando, en virtud de la legislación de un Estado que aplique el sistema de doble tasa del impuesto

 © OCDE

sobre sociedades, se percibe un impuesto complementario en sede de la sociedad matriz sobre los dividendos recibidos de una filial nacional, que sin embargo no redistribuye (este impuesto complementario se justifica por el hecho de que se trata de una compensación de la ventaja que ha supuesto para la filial la aplicación de una tasa reducida de impuesto sobre sus beneficios distribuidos), la cuestión que se suscita es la de determinar si este impuesto complementario puede establecerse cuando la filial pague sus dividendos con cargo a una renta exenta de impuesto en virtud del Convenio. Finalmente, un problema análogo puede plantearse en relación con los impuestos a cuenta –*précompte, Advance Corporation Tax*– percibidos sobre los beneficios distribuidos de una sociedad con el fin de cubrir el crédito fiscal acordado a los accionistas (véase el párrafo 47 de los Comentarios al artículo 10). La cuestión es saber si estos impuestos especiales ligados a la distribución de beneficios pueden ser aplicados en la medida en que las distribuciones son efectuadas con cargo a beneficios exentos de impuestos. Corresponde a los Estados contratantes regular el problema en las negociaciones bilaterales.

Apartado 2

47. Según los artículos 10 y 11, el derecho a gravar los dividendos y los intereses está repartido entre el Estado de residencia y el Estado de la fuente. En estos casos el Estado de residencia es libre de no gravar si lo desea (véanse, por ejemplo, los párrafos 72 a 78 siguientes) y de aplicar el método de exención también a los elementos de renta mencionados anteriormente. Sin embargo, cuando el Estado de residencia prefiere ejercer su derecho a gravar tales elementos de renta, no puede aplicar el método de exención para evitar la doble imposición porque, como consecuencia, renunciaría totalmente a gravar la renta en cuestión. Para el Estado de residencia la aplicación del método de crédito supone normalmente una solución satisfactoria. Además, como ya se ha indicado en el párrafo 31 anterior, los Estados que utilizan de manera general el método de exención pueden desear aplicar a determinados elementos de renta el método de imputación más que el de exención. Consecuentemente, el apartado está concebido de acuerdo con el método de imputación ordinaria. Los Comentarios al artículo 23 B posteriores son aplicables, *mutatis mutandis*, al apartado 2 de artículo 23 A.

48. En los casos comprendidos en el párrafo precedente se prevén determinados porcentajes máximos de impuesto que el Estado de la fuente no puede sobrepasar. En tales casos la tasa de imposición casi siempre será más elevada en el Estado de residencia que en el Estado de la fuente. La limitación de la deducción, como se dispone en la segunda frase del apartado 2 y conforme al método de imputación ordinaria, sólo tendrá, pues, consecuencias en un número limitado de casos. Si en tales casos los Estados contratantes prefieren suprimir esta limitación y aplicar el método de crédito íntegro, pueden hacerlo suprimiendo la segunda frase del apartado 2 (véase igualmente el párrafo 63 siguiente).

Dividendos correspondientes a una participación importante poseída por una sociedad

49. De la combinación de los apartados 1 y 2 del artículo 10 y del artículo 23 (artículos 23 A o 23 B, según los casos) resulta que el Estado de residencia del accionista está autorizado a gravar los dividendos procedentes del otro Estado, pero debe imputar a su propio

impuesto relativo a tales dividendos el impuesto que ha sido percibido sobre esos dividendos a una tasa limitada por el apartado 2 del artículo 10 en el Estado de donde proceden aquellos. Este régimen se aplica igualmente cuando el beneficiario de los dividendos es una sociedad matriz que recibe dividendos de su filial; en tal caso, el impuesto retenido en el Estado de la filial e imputado en el Estado de la sociedad matriz está limitado al 5 por 100 del importe bruto de los dividendos en aplicación de la letra *a)* del artículo 10, apartado 2.

50. Estas disposiciones evitan eficazmente una doble imposición jurídica de los dividendos; en cambio, no evitan que los beneficios distribuidos a la sociedad matriz soporten una imposición "en cascada" en el impuesto de sociedades: a nivel de la sociedad filial en primer lugar y a nivel de la sociedad matriz en segundo lugar. Tal gravamen en cascada supondría un obstáculo realmente importante al desarrollo de las inversiones internacionales. Numerosos Estados lo han reconocido así insertando en su legislación interna disposiciones específicas para evitarlo. Frecuentemente, se incorporan a los convenios de doble imposición normas tendentes a tal fin.

51. El Comité de Asuntos Fiscales ha considerado si convendría completar el artículo 23 del Convenio para solventar el problema. Aun cuando numerosos Estados sean favorables a la inclusión de una disposición de tal índole en el Modelo de Convenio, ello plantea, sin embargo, numerosas dificultades dadas la diversidad de concepciones de los Estados y la multiplicidad de soluciones posibles. Ciertos Estados, temerosos de la evasión fiscal, prefieren conservar su libertad y regular simplemente la cuestión en su legislación interna.

52. En definitiva, parece preferible dejar a los Estados la elección de la solución que se ha de aportar al problema. Para los Estados que deseen regular la cuestión en sus convenios, las soluciones deberían guiarse casi siempre por uno de los principios siguientes:

a) Exención con progresividad

El Estado del que la sociedad matriz sea residente exime los dividendos que aquella reciba de su filial en el otro Estado, pero puede sin embargo, tener en cuenta tales dividendos para el cálculo del impuesto adeudado por la sociedad matriz sobre el resto de su renta (una disposición de tal índole será propugnada por los Estados que apliquen el método de exención previsto en el artículo 23 A).

b) Imputación de los impuestos subyacentes

En lo que se refiere a los dividendos recibidos de la subsidiaria, el Estado del que la sociedad matriz sea residente concede la imputación prevista de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 23 A o en el apartado 1 del artículo 23 B, según proceda, no sólo para el impuesto percibido sobre el dividendo como tal, sino también para el impuesto pagado por la subsidiaria sobre los beneficios distribuidos (tal norma gozará del favor de los Estados que apliquen el método de crédito previsto en el artículo 23 B).

 © OCDE

c) Asimilación a una participación en una filial nacional

Los dividendos que la sociedad matriz obtiene de su subsidiaria extranjera están sometidos, en el Estado de la sociedad matriz, al mismo régimen fiscal que los que provienen de una subsidiaria que es residente de este Estado.

53. Cuando el Estado de la sociedad matriz percibe un impuesto sobre el patrimonio, debería aplicarse una solución análoga en relación con tal impuesto.

54. Además, los Estados son libres de fijar los límites y modalidades de aplicación de estas disposiciones (definición y duración mínima de la tenencia de la participación, proporción de los dividendos que se estimen absorbidos por los gastos administrativos o financieros) o de subordinar la concesión del régimen especial a la condición de que la subsidiaria ejerza una auténtica actividad económica en el Estado del que es residente, obtenga en ese Estado la mayor parte de sus beneficios o esté sujeta en él a una imposición sustantiva sobre sus beneficios.

Apartado 3

55. El Proyecto de Convenio de 1963 reservaba expresamente la aplicación de la tarifa progresiva al Estado de residencia (última frase del apartado 1 del artículo 23 A), y la mayor parte de los convenios firmados entre países miembros de la OCDE que adoptan el método de exención siguen este principio. En los términos del apartado 3 del artículo 23 A, el Estado de residencia se reserva el derecho a tomar en consideración el importe de la renta o del patrimonio exento para calcular el impuesto aplicable al resto de la renta o del patrimonio. La regla se aplica incluso cuando las rentas (o los elementos de patrimonio) exentas(os) y las rentas (o elementos de patrimonio) imponibles acrecen a aquellas personas (por ejemplo, marido y mujer) cuyas rentas (o elementos patrimoniales) son acumuladas(os), en virtud de la legislación interna, a efectos de su imposición. Esta regla de progresividad se aplica a la renta o al patrimonio exento en virtud del apartado 1 del artículo 23 A, así como a la renta o al patrimonio que, en virtud de cualquier otra norma del Convenio, "puede someterse a imposición sólo" en el otro Estado contratante (véase el párrafo 6 anterior). Tal es el motivo por el que en el Modelo de Convenio de 1977 la regla fue transferida del apartado 1 del artículo 23 A a un nuevo apartado 3 de este artículo, y por el que se hace referencia a la exención "conforme a cualquier otra disposición del Convenio".

56. El apartado 3 del artículo 23 A no se refiere más que al Estado de residencia. El artículo no prejuzga la aplicación por el Estado de la fuente de las disposiciones de su legislación interna sobre la progresividad.

Apartado 4

56.1 Este apartado tiene por objeto evitar la ausencia de imposición que resultaría de los desacuerdos entre el Estado de residencia y el de la fuente sobre los hechos referentes a un caso específico o sobre la interpretación de lo dispuesto en el Convenio. Se aplica cuando, por una parte, el Estado de la fuente interpreta los hechos o lo dispuesto en el Convenio, de tal forma que un elemento de la renta o del patrimonio entra en el campo de aplicación de una disposición del Convenio que suprime su derecho a gravar este elemento o limita el impuesto al que le puede someter, mientras que por otra parte, el Estado de residencia adopta otra interpretación de los hechos o de lo dispuesto en el Convenio y considera pues

que este elemento es imponible en el Estado de la fuente conforme a las disposiciones del Convenio, lo cual, en ausencia de este apartado, obligaría al Estado de residencia a conceder una exención en aplicación del apartado 1.

56.2 El apartado sólo se aplica en la medida que el Estado de la fuente, en aplicación de las disposiciones del Convenio, ha exonerado de impuesto un elemento de renta o de patrimonio o ha aplicado las disposiciones del apartado 2 de los artículos 10 u 11 a un elemento de la renta. No se aplica, por lo tanto, en el caso de que el Estado de la fuente considere que puede someter a impuesto un elemento de renta o de patrimonio conforme a lo dispuesto en el Convenio, pero no se pague efectivamente ningún impuesto sobre tal renta o patrimonio en virtud de lo dispuesto por la legislación nacional del Estado de la fuente. En un caso de esta clase el Estado de residencia debe exonerar este elemento de renta en virtud de lo dispuesto en el apartado porque la exoneración concedida por el Estado de la fuente no es consecuencia de la aplicación de lo dispuesto en el Convenio sino en su legislación nacional (véase el párrafo 34 anterior). Asimismo, cuando los Estados de la fuente y de residencia divergen no sólo en la calificación de la renta sino también en su cuantía, el apartado 4 sólo se aplica a la parte de la renta que el Estado de la fuente exonera de imposición en virtud del Convenio o a la que aplica el apartado 2 del artículo 10 u 11.

56.3 Se ha de distinguir los casos a los cuales se aplica el apartado de aquellos en que la definición de un elemento de la renta conforme a la legislación interna interactúa con las disposiciones del Convenio para impedir que este Estado someta a imposición un elemento de renta o de patrimonio en circunstancias en las que la calificación de este elemento realizada por la legislación nacional del Estado de residencia no hubiera llevado al mismo resultado. En un caso de esta clase, objeto de estudio en los párrafos 32.6 y 32.7, el apartado 1 no obliga al Estado de residencia a conceder una exención de imposición porque el elemento de renta no puede ser gravado en el Estado de la fuente, conforme a lo dispuesto en el Convenio. Si el apartado 1 no es de aplicación, las disposiciones del apartado 4 no son necesarias, en ese caso, para garantizar el derecho de gravamen del Estado de residencia.

III. Comentarios a las disposiciones del artículo 23 B (método de imputación o de crédito fiscal)

Apartado 1

A. Métodos

57. El artículo 23 B, basado en el principio de imputación (o crédito fiscal), sigue el método de imputación ordinaria: el Estado de residencia (R) deduce, del impuesto que percibe sobre las rentas o el patrimonio de sus residentes, una cantidad igual al impuesto pagado en el otro Estado E (o F) sobre la renta obtenida o el patrimonio poseído en este, pero la suma así deducida no puede exceder de la fracción correspondiente de su propio impuesto.

58. Está previsto que el método de imputación ordinaria se aplique igualmente en el caso de un Estado que siga el método de exención, pero deba conceder un crédito, de acuerdo con el apartado 2 del artículo 23 A, por el impuesto percibido a tasas limitadas en el otro Estado sobre dividendos e intereses (véase el párrafo 47 anterior). La posibilidad de

 © OCDE

proceder a algunas modificaciones, tales como se indican en los párrafos 47 y 48 anteriores (imputación íntegra), puede lógicamente aplicarse al caso de dividendos e intereses pagados a un residente de un Estado que ha adoptado el método de imputación ordinaria (véase asimismo el párrafo 63 siguiente).

59. La obligación impuesta por el artículo 23B al Estado R de conceder un crédito fiscal por el impuesto percibido en el otro Estado E (o F) sobre un elemento de la renta o del patrimonio depende de la posibilidad que tenga el Estado E o F de someter a impuesto dicho elemento conforme a lo dispuesto en el Convenio. Los párrafos 32.1 o 32.7 anteriores analizan la interpretación que debe darse a esta condición. Los elementos de renta o de patrimonio que, conforme al artículo 8, al apartado 3 del artículo 13, a la letra *c)* de los apartados 1 y 2 del artículo 19 y al apartado 3 del artículo 22 "pueden someterse a imposición en el otro Estado sólo", están inicialmente exentos de impuestos en el Estado R (véase el párrafo 6 anterior) y los Comentarios al artículo 23 A se aplican a estas rentas y a este patrimonio exentos. En cuanto a la progresividad, se hace referencia al apartado 2 del artículo (y al párrafo 79 posterior).

60. El artículo 23 B fija las reglas principales del método de crédito pero no establece reglas detalladas para el cálculo y aplicación de dicho método. Ello está de acuerdo con la estructura general del Convenio. La experiencia ha demostrado que pueden surgir muchos problemas, siendo considerados algunos de ellos en los párrafos siguientes. En muchos Estados existen ya, en sus respectivas legislaciones internas, reglas detalladas relativas a la imputación de impuestos extranjeros. Esta es la razón por la que un cierto número de convenios incluyen una referencia a la legislación interna de los Estados contratantes y prevén, además, que tales normas internas no afecten al principio establecido en el artículo 23 B. Cuando el método de crédito no se utiliza en la legislación interna de un Estado contratante, este Estado debería establecer las reglas para la aplicación del artículo 23 B después de consultar, si fuera preciso, a la autoridad competente del otro Estado contratante (apartado 3 del artículo 25).

61. El importe del impuesto extranjero por el que debe efectuarse la imputación es el impuesto efectivamente pagado, con arreglo al Convenio, en el otro Estado contratante. Algunos problemas pueden surgir, por ejemplo, cuando este impuesto no se calcula sobre la renta del año sobre la que es aplicado, sino sobre la renta de un año precedente o la renta media de dos o más años anteriores. Otros problemas pueden suscitarse por el hecho de seguir métodos diferentes de determinación de la renta o por las modificaciones de los tipos de cambio (devaluación o revaluación). Estos problemas no pueden, sin embargo, solventarse normalmente a través de una disposición expresa del Convenio.

62. Conforme a las disposiciones de la segunda frase del apartado 1 del artículo 23 B, la deducción que el Estado de residencia R debe acordar está limitada a la fracción del impuesto sobre la renta del Estado R correspondiente a las rentas procedentes del Estado F o E (lo que se denomina "deducción máxima"). Esta deducción máxima puede calcularse, bien distribuyendo el impuesto total que grava las rentas totales en función de la proporción existente entre las rentas a las que debe acordarse el crédito y las rentas totales, bien aplicando la tasa impositiva correspondiente a las rentas totales a aquellas rentas a las que debe concederse el crédito. De hecho, el método de imputación tendrá el mismo efecto que el método de exención con progresividad en todos los casos en que el impuesto del

Estado E (o F) es igual o superior al impuesto correspondiente del Estado R. Pueden surgir problemas relativos al importe de las rentas, a la tasa impositiva, etc., similares a los citados en los Comentarios referentes al artículo 23 A (véanse, en particular, los párrafos 39 a 41 y 44 anteriores) en la aplicación del método de imputación. Por las mismas razones que las mencionadas en los párrafos 42 y 43 anteriores, es preferible no proponer para el método de crédito una solución expresa y uniforme en el Convenio, sino dejar a cada Estado la libertad de aplicar su legislación y práctica propias. Ello es igualmente válido para los demás problemas que se tratan más adelante.

63. La deducción máxima se calcula normalmente como el impuesto sobre la renta neta; es decir, sobre la renta del Estado E (o F) menos las deducciones autorizadas (específicas o proporcionales) unidas a tales rentas (véase el párrafo 40 anterior). Por esta razón, la deducción máxima en muchos casos puede ser inferior al impuesto efectivamente percibido en el Estado E (o F). Esto puede ser especialmente cierto en el caso de que, por ejemplo, un residente del Estado R que perciba intereses del Estado F haya tomado prestados fondos de una tercera persona para financiar el préstamo que origina los intereses. Como los intereses debidos sobre tales fondos tomados a préstamo pueden deducirse de los intereses generados en el Estado F, el importe de la renta neta sujeta a impuesto en el Estado R puede ser muy bajo, e incluso puede no existir renta neta. Este problema podría resolverse utilizando el método de imputación íntegra en el Estado R, como se apuntó en el párrafo 48 anterior. Otra solución consistiría en dejar exenta de impuesto tal renta en el Estado F, como se propuso en los Comentarios relativos a los intereses de ventas a crédito o de préstamos concedidos por bancos (véase el párrafo 15 de los Comentarios al artículo 11).

64. Si un residente del Estado R obtiene rentas de diferentes categorías del Estado F y si este último Estado, de acuerdo con su legislación tributaria, no grava más que una de esas rentas, la deducción máxima que el Estado R concede es normalmente igual a la fracción de su impuesto que corresponda únicamente al elemento de la renta que ha sido gravado en el Estado F. Sin embargo, otras soluciones son posibles en particular a la vista del siguiente problema más general: el hecho de que la imputación debe acordarse, por ejemplo, para diversos elementos de renta sobre los que el impuesto se percibe, en el Estado F, a diferentes tasas, o para rentas procedentes de diversos Estados, con o sin Convenio, plantea la cuestión de saber si la deducción máxima o crédito debe calcularse separadamente para cada elemento de renta, o para cada país, o para todas las rentas de fuente extranjera que dan derecho al crédito en virtud de la legislación interna y de los convenios. En un sistema de “imputación global” todas las rentas de fuente extranjera se aglutinan y la suma de impuestos extranjeros se deduce del impuesto interno correspondiente a las rentas extranjeras totales.

65. Otros problemas pueden surgir en caso de pérdidas. Un residente del Estado R que obtenga rentas del Estado E (o F) puede sufrir una pérdida en el Estado R, en el Estado E (o F) o en un tercer Estado. A efectos de la imputación, una pérdida sufrida en un Estado dado será, en general, compensada por otras rentas procedentes del mismo Estado. La cuestión de determinar si una pérdida sufrida fuera del Estado R (por ejemplo, en un establecimiento permanente) puede deducirse de otros elementos de renta que provengan o no del Estado R depende de la legislación interna del Estado R. Pueden plantearse aquí problemas similares

 © OCDE

a los que son mencionados en los Comentarios relativos al artículo 23 A (párrafo 44 anterior). Cuando las rentas totales proceden del extranjero y cuando no existe ninguna renta en el Estado R, pero sí una pérdida que no excede de las citadas rentas extranjeras, el impuesto total a pagar en el Estado R corresponderá a la renta obtenida en el Estado F, y la deducción máxima a conceder por el Estado R corresponderá, consiguientemente, al impuesto a pagar en este Estado R. Otras soluciones son posibles.

66. La solución de los problemas planteados anteriormente depende en gran medida de la legislación interna y de la práctica y, por consiguiente, debe dejarse a cada Estado. A este respecto, se observará que algunos Estados aplican el método de crédito de manera muy liberal. Ciertos Estados examinan igualmente, o incluso ya han admitido, la posibilidad de trasladar a otros ejercicios la imputación de impuestos no realizada en su momento. Los Estados contratantes son totalmente libres de modificar el artículo, en el curso de sus negociaciones bilaterales, en relación con los problemas enunciados anteriormente.

67. En las situaciones de "subcapitalización", el Modelo de Convenio permite al Estado de la sociedad prestataria, bajo determinadas circunstancias, tratar un pago de intereses como distribución de dividendos, conforme a su legislación interna; la condición esencial es que el prestamista de los fondos comparta efectivamente los riesgos incurridos por la sociedad prestataria. Esto da lugar a dos consecuencias:

- la imposición en la fuente de tales "intereses" a la tasa aplicable a los dividendos (apartado 2 del artículo 10);
- la inclusión de tales "intereses" en los beneficios imponibles de la sociedad prestamista.

68 Si se dan las condiciones requeridas, el Estado de residencia del prestamista estaría obligado a otorgar una desgravación para evitar una doble imposición jurídica o económica de los intereses como si, de hecho, se tratase de dividendos. Debería, en consecuencia, otorgar un crédito por el impuesto efectivamente retenido en la fuente 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 matriz de la sociedad prestataria, aplicar a tales "intereses" cualquier desgravación adicional que resulte del régimen de sociedades matrices-filiales. Esta obligación puede resultar:

a) de los términos mismos del artículo 23 del Convenio, cuando prevé la concesión de una desgravación de las rentas definidas como dividendos en el artículo 10 o de los elementos de renta contemplados en el artículo 10;

b) del contexto del Convenio; es decir, de la combinación de los artículos 9, 10, 11 y 23 y, si fuera necesario, recurriendo al procedimiento amistoso:

- cuando los intereses han sido considerados en el Estado de residencia de la sociedad prestataria como dividendos, en aplicación de reglas que están en conformidad con el apartado 1 del artículo 9 o con el apartado 6 del artículo 11 y cuando el Estado de residencia del prestamista está de acuerdo en que el tratamiento es adecuado estando, en consecuencia, este último, dispuesto a efectuar un ajuste correlativo;

- cuando el Estado de residencia del prestamista aplica reglas similares de subcapitalización, tratando el pago como un dividendo en la situación inversa; es decir, en el caso de un pago hecho por una sociedad establecida en su territorio a un residente del otro Estado contratante;
- en los demás casos en que el Estado de residencia del prestamista reconoce como adecuada la asimilación de los intereses a dividendos practicada por el Estado de residencia del prestatario.

69. En lo que se refiere a los dividendos relativos a una participación significativa poseída por una sociedad, se remite a los párrafos 49 a 54 anteriores.

69.1 Pueden surgir algunos problemas cuando los Estados contratantes aplican un tratamiento diferente a determinadas entidades como son las sociedades de personas –*partnerships*–. Supongamos, por ejemplo, que el Estado de la fuente trata las sociedades de personas –*partnerships*– como si fueran sociedades por acciones mientras que el Estado de residencia de un socio las trata como si fueran transparentes desde un punto de vista fiscal. El Estado de la fuente puede, a reserva de las disposiciones aplicables del Convenio, gravar la sociedad de personas –*partnership*– por su renta cuando esta última se genera y, a reserva de los límites previstos en el apartado 2 del artículo 10, gravar también los beneficios distribuidos por la sociedad de personas –*partnership*– a sus socios no residentes. El Estado de residencia sólo grava la parte de la renta efectivamente obtenida por la sociedad que le corresponde al socio.

69.2 La primera cuestión que se plantea en este caso es saber si el Estado de residencia que grava al socio sobre su participación en la renta de la sociedad de personas –*partnership*– está obligado, en virtud del Convenio, a conceder un crédito fiscal en concepto del impuesto pagado en el Estado de la fuente por la sociedad de personas –*partnership*–, considerada por dicho Estado una entidad sometida a imposición separada. La respuesta a esta cuestión debe ser afirmativa. En la medida que el Estado de residencia atribuya la renta de la sociedad de personas –*partnership*– al socio con el fin de gravar a este último, dicho Estado debe adoptar un enfoque coherente e imputar al socio el impuesto pagado por esta sociedad con el fin de eliminar la doble imposición que se origina con la tributación del socio. En otras palabras, si el estatus de entidad societaria (asociación con personalidad independiente de sus socios) concedido a la sociedad de personas –*partnership*– por el Estado de la fuente es ignorado por el Estado de residencia a efectos de que el socio tribute por su parte de renta, debería asimismo ignorarse a efectos de crédito fiscal por impuestos pagados en el extranjero.

69.3 Una segunda cuestión planteada en este caso es la medida en que el Estado de residencia debe conceder un crédito en concepto de impuesto recaudado en el país de la fuente sobre el beneficio distribuido, no sometido a imposición en el Estado de residencia. La respuesta a esta pregunta se deriva de este último hecho. Como el beneficio distribuido no se grava en el Estado de residencia, simplemente no existe imposición en dicho Estado a la que se pudiera imputar el tributo recaudado por el Estado de la fuente sobre el beneficio distribuido. Se ha de distinguir claramente entre la generación de beneficios y la distribución de estos y no debería esperarse que el Estado de residencia imputara el

impuesto establecido por el Estado de la fuente sobre los beneficios distribuidos a su propio impuesto percibido al generarse estos (véase la primera frase del párrafo 64 anterior).

B. *Observaciones relativas al impuesto sobre el patrimonio*

70. Tal como está redactado el apartado 1, el crédito fiscal de un impuesto sobre la renta sólo puede deducirse de otro impuesto sobre la renta, estableciéndose la misma norma para el impuesto sobre el patrimonio. Únicamente podrá existir, por consiguiente, un crédito fiscal, bien en concepto de impuesto sobre el patrimonio, bien deducible del impuesto sobre el patrimonio, si los dos Estados contratantes gravan el patrimonio.

71. Dos Estados contratantes pueden convenir, en el curso de sus negociaciones bilaterales, que un impuesto calificado como impuesto patrimonial está estrechamente vinculado a un impuesto sobre la renta, pudiendo, por consiguiente, prever que ambos puedan imputarse recíprocamente. Frecuentemente no existe doble imposición sobre el patrimonio, bien porque un Estado no grava el patrimonio, bien porque los dos Estados no gravan más que el patrimonio sito en su territorio. Es evidente que en estos casos la referencia al impuesto patrimonial puede suprimirse. Además, los Estados pueden juzgar aconsejable, cualquiera que sea la naturaleza de los impuestos cubiertos por el Convenio, acordar la imputación del importe total de los impuestos del Estado de la fuente o de la situación sobre el importe total de los impuestos del Estado de residencia. Sin embargo, cuando un Convenio cubre a la vez auténticos impuestos sobre el patrimonio e impuestos así calificados, pero que son por naturaleza impuestos sobre la renta, los Estados pueden desear deducir sólo estos últimos del impuesto sobre la renta. En este caso pueden modificar el artículo propuesto con el fin de obtener tal resultado.

C. *Crédito por impuestos no pagados –tax sparing–*

72. Algunos Estados conceden diferentes clases de incentivos fiscales a inversores extranjeros con el fin de atraer inversión extranjera. Cuando el Estado de residencia de un inversor extranjero aplica el método de crédito, se reducirá la ventaja del incentivo concedido por el Estado de la fuente en la medida que el Estado de residencia, al gravar la renta que se ha beneficiado del incentivo, sólo le permitirá una deducción por el impuesto efectivamente pagado en el Estado de la fuente. Asimismo, si el Estado de residencia aplica el método de exención, pero subordina la aplicación de este método a un cierto nivel de impuesto en el Estado de la fuente, la concesión de una reducción de impuesto por el Estado de la fuente puede tener como consecuencia que al inversor se le deniegue la aplicación del método de exención en su Estado de residencia.

73. Para evitar dicho efecto en el Estado de residencia, algunos Estados que hayan adoptado planes de incentivos fiscales desearán incluir en sus Convenios unas disposiciones generalmente denominadas "crédito por impuestos no pagados" *–tax sparing–*. El objeto de dichas disposiciones es permitir que los no residentes obtengan un crédito fiscal por los impuestos que han sido "ahorrados" en virtud del plan de incentivos fiscales del Estado de la fuente o garantizar que se tengan en cuenta dichos impuestos para aplicar ciertas condiciones asociadas a los sistemas de exención.

74. Las disposiciones sobre crédito por impuestos no pagados –*tax sparing*– constituyen una desviación respecto de las de los artículos 23 A y 23 B y pueden adoptar distintas formas, como por ejemplo:

a) el Estado de residencia concederá el crédito de la cuantía del impuesto que el Estado de la fuente podría haber establecido en virtud de su legislación general, o del importe reducido conforme a las disposiciones del Convenio (por ejemplo, fijación de límites de las tasas previstas en los artículos 10 y 11 para dividendos e intereses), incluso si el Estado de la fuente ha renunciado a todo o parte del impuesto conforme a sus normas específicas tendentes a promover su desarrollo económico;

b) el Estado de residencia consiente imputar sobre su propio impuesto un crédito (en parte ficticio) fijado a una tasa superior como contrapartida a la disminución de impuestos aceptada por el Estado de la fuente;

c) el Estado de residencia exime de impuesto las rentas que se han beneficiado de incentivos fiscales en el Estado de la fuente.

75. Un informe de 1998 del Comité de Asuntos Fiscales denominado "Crédito por impuestos no pagados: una revisión" [1] –*Tax Sparing: a Reconsideration / Les crédits d'impôt fictifs - un réexamen de la question*– analiza las consideraciones de política tributaria que subyacen en las disposiciones de crédito por impuestos no pagados –*tax sparing*–, así como su redacción. El informe identifica cierto número de preocupaciones que cuestionan el beneficio global de la desgravación realizada con el crédito por impuestos no pagados –*tax sparing*–. Estos problemas se refieren, en particular, a:

- la posibilidad de abusos originados por el crédito por impuestos no pagados –*tax sparing*–;
- la eficacia del crédito por impuestos no pagados –*tax sparing*– como instrumento de ayuda exterior para promover el desarrollo económico del país de la fuente; y
- en un plano general, la inquietud derivada del modo en que el crédito por impuestos no pagados –*tax sparing*– puede animar a los Estados para que hagan uso de incentivos fiscales.

76. La experiencia ha demostrado que el crédito por impuestos no pagados –*tax sparing*– se presta a numerosos abusos por parte del contribuyente que pueden ser muy costosos en términos de pérdida de ingresos tanto para el Estado de residencia como para el Estado de la fuente. Es difícil detectar esta clase de abuso; incluso cuando se detecta, al Estado de residencia le resulta arduo reaccionar rápidamente contra tal abuso. Con frecuencia, es lento y engorroso el proceso de eliminación o modificación de las disposiciones sobre crédito por impuestos pagados –*tax sparing*– con el propósito de evitar tales abusos.

77. Además, el crédito por impuestos no pagados –*tax sparing*– no es necesariamente un instrumento efectivo para promover el desarrollo económico. En la mayoría de los casos, se producirá sólo una reducción o una eliminación de la ventaja que otorga el

[1] Este informe viene reproducido en el volumen II de la versión de hojas cambiables del Modelo de Convenio de la OCDE página R(4)-1.

 © OCDE

incentivo fiscal concedido por el Estado de residencia, en la medida que los beneficios se repatríen. El crédito por impuestos no pagados –*tax sparing*–, al fomentar la repatriación de los beneficios, puede, pues, suponer un incentivo inherente para que los inversores extranjeros realicen operaciones de inversión a corto plazo y un desincentivo para operar a largo plazo en el Estado de la fuente. Asimismo, se conciben los sistemas de crédito fiscal por impuestos pagados en el extranjero de forma que permitan al inversor extranjero, al computar su crédito fiscal, compensar hasta cierto punto la reducción de impuestos derivada de un determinado incentivo fiscal con los impuestos más elevados pagados en ese país o en otro de forma que, en definitiva, no se recauden otros impuestos adicionales en el Estado de residencia, como consecuencia del incentivo fiscal.

78. Por último, la integración acelerada de las economías nacionales ha hecho que muchos segmentos de las bases imponibles nacionales sean cada vez más móviles geográficamente. Esta evolución ha llevado a que algunos Estados adopten regímenes fiscales que tienen como principal objetivo la erosión de las bases imponibles de otros países. Estos tipos de incentivos fiscales son concebidos especialmente pensando en los servicios financieros de gran movilidad y en otros servicios particularmente sensibles a los diferenciales fiscales. La existencia de disposiciones convencionales deficientemente diseñadas en materia de imputación de impuestos no pagados puede agravar los efectos nocivos potenciales de dichos regímenes. Esto ocurre, en particular, cuando un Estado adopta un régimen fiscal con posterioridad a la firma de un convenio y concibe este régimen de forma que entre en el marco de las disposiciones vigentes sobre crédito por impuestos no pagados –*tax sparing*–.

78.1 El Comité ha concluido que los Estados miembros no deben abstenerse necesariamente de adoptar disposiciones sobre crédito por impuestos no pagados –*tax sparing*–. No obstante, el Comité opinó que sólo deberá tomarse en consideración el crédito por impuestos no pagados –*tax sparing*– con respecto a aquellos Estados cuyo nivel económico es considerablemente inferior al de los Estados miembros de la OCDE. Estos últimos deberían emplear criterios económicos objetivos para definir cuáles son los Estados que tienen derecho al crédito por impuestos no pagados –*tax sparing*–. Cuando los Estados acuerdan insertar una disposición relativa al crédito por impuestos no pagados –*tax sparing*–, se les anima a seguir las directrices expuestas en la sección VI del Informe sobre el crédito por impuestos no pagados –*tax sparing*–. La utilización de estas "mejores prácticas" minimizarán las posibilidades de utilización abusivas de dichas disposiciones, garantizando que se aplicarán exclusivamente a inversiones auténticas cuyo objetivo sea el desarrollo de la infraestructura nacional del Estado de la fuente. Una disposición de ámbito limitado, aplicada a la inversión real, también desincentivará la competencia fiscal perjudicial para las actividades que se caracterizan por su movilidad en el ámbito geográfico.

Apartado 2

79. Este apartado ha sido añadido para permitir al Estado de residencia conservar el derecho a tomar en consideración el importe de la renta o del patrimonio exento en este Estado al calcular el impuesto aplicable al resto de las rentas o del patrimonio. Este derecho se extiende a las rentas y al patrimonio que "sólo pueden someterse a imposición" en el

otro Estado. El principio de la progresividad se preserva para el Estado de residencia no sólo en relación con las rentas o el patrimonio que "pueden someterse a imposición" en el otro Estado, sino también en relación con las rentas y el patrimonio que "pueden someterse a imposición sólo" en este otro Estado. Los Comentarios al apartado 3 del artículo 23 A, relativos al Estado de la fuente, se aplican igualmente al apartado 2 del Art. 23 B.

Observaciones al artículo

80. En principio, los *Países Bajos* están a favor de resolver las situaciones tanto de doble imposición como de doble no imposición debidas a los conflictos de calificación entre los Estados contratantes ya que, según los Países Bajos, los Estados contratantes no desean dichas situaciones que, por ende, van en contra del objeto y propósito de un convenio tributario. No obstante, los Países Bajos no están de acuerdo con la interpretación dada en los párrafos 32.4 y 32.6 a la expresión "conforme a las disposiciones de este Convenio" en los artículos 23 A y 23 B del Convenio, según la cual, en el caso de que existan conflictos de calificación debidos a diferencias entre las legislaciones nacionales de los países de la fuente y de residencia, se impondrá, como norma, que la calificación del Estado de la fuente prevalezca, a efectos de la aplicación del artículo 23 o 23 B por parte del Estado de residencia. Los Países Bajos desean reservarse el derecho a resolver los casos específicos de conflictos de cualificación, teniendo en cuenta las circunstancias de cada caso y las relaciones con el Estado contratante afectado. Por lo tanto, los Países Bajos se adherirán a la citada interpretación de los párrafos 32.4 y 32.6 sólo y en la medida que estén explícitamente confirmadas en un convenio tributario específico como resultado de un acuerdo amistoso entre las autoridades competentes, a tenor del artículo 25 del Convenio, o de una medida unilateral.

81. *Suiza* se reserva el derecho a no aplicar las normas contenidas en el párrafo 32 en los casos en que se produzca un conflicto de calificación como resultado de una modificación de la legislación interna del Estado de la fuente subsiguiente a la firma del Convenio.

Reserva al artículo

82. [Suprimido el 17 de julio de 2008].

 © OCDE

COMENTARIOS AL ARTÍCULO 24
RELATIVO A LA NO DISCRIMINACIÓN

Observaciones generales

1. Este artículo versa sobre la eliminación de la discriminación tributaria en determinadas circunstancias concretas. Todos los regímenes tributarios diferencian legítimamente en función de, por ejemplo, las distintas obligaciones tributarias o la capacidad de pago. Las disposiciones de este artículo para evitar la discriminación intentan conjugar la necesidad de impedir una discriminación injustificada con la de tener en cuenta esas diferencias legítimas. Por tal motivo, no debe forzarse el ámbito objetivo del artículo de modo que comprenda la denominada discriminación "indirecta". Por ejemplo, aún cuando el apartado 1, que versa sobre la discriminación en función de la nacionalidad, impediría que se aplicara un tratamiento diferenciado que encubriera realmente una forma de discriminación en función de la nacionalidad, como por ejemplo un tratamiento discriminatorio de las personas físicas dependiendo de que estuvieran en posesión o no de pasaporte emitido por el Estado, o de que tengan o no derecho a él, no cabe argumentar que los no residentes de un Estado determinado comprenden mayoritariamente a personas no nacionales de ese Estado para concluir que, a los efectos de ese apartado, un régimen distinto basado en la residencia constituye una discriminación indirecta en función de la nacionalidad.

2. Del mismo modo, las disposiciones del artículo no pueden interpretarse en el sentido de exigir el tratamiento de nación más favorecida. Cuando un Estado haya celebrado un convenio bilateral o multilateral que suponga beneficios fiscales para los nacionales o residentes del otro u otros Estados contratantes que sean parte del convenio, los nacionales o residentes de un tercer Estado, no incluido entre los signatarios, no podrán optar a los beneficios del convenio por razón de una cláusula similar sobre no discriminación contenida en el convenio celebrado entre el tercer Estado y el Estado mencionado en primer lugar. Dado que los convenios tributarios se basan en el principio de reciprocidad, el tratamiento tributario concedido por uno de los Estados contratantes en virtud de un convenio bilateral o multilateral a un residente o nacional de otro Estado contratante que sea parte de ese convenio, por razón de la relación económica concreta entre ambos Estados contratantes, no puede extenderse a un residente o nacional de un tercer Estado en virtud de la cláusula de no discriminación del convenio entre el primer y el tercer Estado.

3. Las distintas disposiciones del artículo 24 impiden las diferencias en el tratamiento fiscal basadas exclusivamente en ciertos motivos concretos (por ej. la nacionalidad en el caso del apartado 1). Por tanto, para poder aplicar estos párrafos, deben coincidir otros aspectos relevantes. Las diversas disposiciones del artículo 24 utilizan distintas expresiones para lograr ese resultado (por ej. "en las mismas condiciones" en los apartados 1 y 2; "que realicen las mismas actividades" en el apartado 3; "empresas similares" en el apartado 5). Del mismo modo, si bien el artículo busca eliminar las distinciones basadas exclusivamente en ciertos hechos, no pretende conceder a los nacionales extranjeros, no residentes, que sean empresas de otros Estados o empresas nacionales que posean o controlen no residentes, un tratamiento tributario más favorable que el concedido a los nacionales,

residentes o empresas nacionales que posean o controlen los residentes (véase, por ejemplo, el párrafo 34 más adelante).

4. Finalmente, como se ilustra en el párrafo 79 más adelante, las disposiciones del artículo deben leerse en el contexto de los restantes artículos del Convenio, de forma que no quepa considerar que las normas impuestas o expresamente autorizadas por las disposiciones del articulado del Convenio infringen lo dispuesto en este artículo, aún cuando se apliquen únicamente, por ejemplo, en relación con pagos a no residentes. Al contrario, sin embargo, el hecho de que una medida concreta no infrinja las disposiciones del artículo, no significa que el Convenio la autorice, en tanto que esa medida puede contravenir otros artículos del Convenio.

Apartado 1

5. Este apartado establece el principio de que, en materia fiscal, están prohibidas las discriminaciones en razón de la nacionalidad y que, si hay reciprocidad, los nacionales de un Estado contratante no pueden recibir en el otro Estado contratante un trato menos favorable que el aplicado a los nacionales de este último Estado que se encuentren en las mismas condiciones.

6. Es importante destacar que el principio de no discriminación, bajo denominaciones diferentes y ámbitos más o menos amplios, venía aplicándose en las relaciones fiscales internacionales mucho antes de la aparición, a fines del siglo XIX, de los convenios de doble imposición de tipo clásico. Dicho principio aparece en numerosos acuerdos de diferente naturaleza (convenios consulares o de establecimiento, tratados de amistad, de comercio, etc.). Estos fueron suscritos, sobre todo en el siglo XIX, por los Estados para reforzar o extender la protección diplomática de sus nacionales, allí donde residiesen, mediante el compromiso asumido por dichos Estados contratantes de procurar a unos y otros súbditos la igualdad de trato en ambos países. La incorporación de tal tipo de cláusulas a los convenios tributarios de doble imposición no modificó en absoluto su razón de ser y ámbito originarios. El texto del apartado 1 prevé que su campo de aplicación no lo limite el artículo 1 únicamente a los nacionales residentes de un Estado contratante, sino que se extienda, por el contrario, a todos los nacionales de cada uno de esos Estados, sean o no residentes de un Estado contratante. Dicho de otro modo, todos los nacionales de un Estado contratante tienen el derecho de invocar, frente al otro Estado contratante, el beneficio de esta disposición. Particularmente, esto es aplicable a los nacionales que no son residentes de ninguno de estos dos Estados, sino de un tercer Estado.

7. La expresión “en las mismas condiciones” debe referirse a los contribuyentes (personas físicas, personas jurídicas, sociedades de personas –*partnerships*– y asociaciones) que se encuentren en condiciones de derecho y hecho substancialmente similares en relación con la aplicación de la legislación y reglamentación fiscal de carácter general. La expresión “en particular, con respecto a la residencia” trata de precisar que la residencia del contribuyente es uno de los factores relevantes para determinar si los contribuyentes se encuentran en condiciones similares. La expresión “en las mismas condiciones” permitiría por sí sola concluir que no se encuentran en las mismas circunstancias un contribuyente residente y otro no residente de un mismo Estado contratante. De hecho, la expresión “en particular, con respecto a la residencia” no figuraba ni en el Proyecto de Convenio de 1963,

 © OCDE

ni en el Modelo de Convenio de 1977. Pero los países miembros, en la aplicación e interpretación de la expresión "se encuentren en las mismas condiciones" han mantenido, sistemáticamente, que la residencia del contribuyente debía tomarse en consideración. Sin embargo, al revisar el Modelo de Convenio, el Comité de Asuntos Fiscales ha considerado que una referencia explícita a la residencia de los contribuyentes constituiría una clarificación útil puesto que permitiría evitar cualquier posible duda en cuanto a la interpretación que se ha de dar, a este respecto, a la expresión "se encuentren en las mismas condiciones".

8. En consecuencia, al aplicar el apartado 1, la cuestión subyacente es determinar si dos personas residentes en el mismo Estado son tratadas de manera diferente sólo por tener una nacionalidad diferente. Consecuentemente, si un Estado contratante, al conceder desgravaciones por razón de la situación familiar, distingue entre nacionales residentes y no residentes de su propio territorio, este Estado no está obligado a otorgar a los nacionales del otro Estado no residentes de su territorio el trato reservado para sus nacionales residentes, pero debe concederles el mismo régimen del que se benefician sus nacionales residentes del otro Estado. Asimismo, el apartado 1 no se aplica cuando un nacional de un Estado contratante (Estado R) que es, además, residente de dicho Estado R, está sometido a imposición en el otro Estado contratante (Estado F) de una forma menos favorable que un nacional del Estado F residente de un país tercero (por ejemplo, como resultado de la aplicación de las disposiciones destinadas a desincentivar la utilización de paraísos fiscales) puesto que estas dos personas no se encuentran en las mismas condiciones con respecto a la residencia.

9. La expresión "en las mismas condiciones" puede referirse, en ciertos casos, a la situación fiscal de una persona. Sería así, por ejemplo, cuando un país sometiera a imposición a sus nacionales, o a parte de ellos, de forma más global o exhaustiva que a los no nacionales (característica propia de, por ejemplo, el sistema fiscal estadounidense). En tanto que ese régimen no constituya en sí mismo una contravención del apartado 1, no cabe argumentar que los no nacionales de ese Estado están en las mismas circunstancias que sus nacionales a los efectos de la aplicación de las restantes disposiciones de la legislación tributaria interna de ese Estado, en relación con las que la sujeción plena o limitada de un contribuyente sería determinante (por ej. para la concesión de desgravaciones personales).

10. Igualmente, las disposiciones del apartado 1 no obligan a un Estado, que concede beneficios fiscales especiales a sus propios organismos o servicios públicos en razón de su naturaleza, a extender estos privilegios a los organismos y servicios públicos del otro Estado.

11. Tampoco obliga a un Estado, que concede beneficios fiscales especiales a instituciones privadas sin fines de lucro que realicen actividades de utilidad pública propias de ese Estado, a extender las mismas ventajas a instituciones similares cuyas actividades no redunden a favor del mismo

12. En el primer caso, en efecto, las inmunidades fiscales que un Estado concede a sus propios organismos y servicios públicos se justifican por el hecho de que estos organismos y servicios constituyen partes integrantes del mismo y que su situación en ningún caso es

comparable a la de los organismos y servicios públicos del otro Estado. Se precisa, sin embargo, que esta reserva no es aplicable a personas jurídicas de derecho público dedicadas a la explotación de empresas de carácter económico. En la medida que estas son asimilables a empresas industriales y comerciales de derecho privado se les aplicarán las disposiciones del apartado 1.

13. En el segundo caso, los beneficios fiscales que un Estado concede a ciertos establecimientos privados sin fines de lucro tienen evidentemente su fundamento en la propia naturaleza de la actividad ejercida por estos establecimientos y en el beneficio que reportan a este Estado y a sus súbditos.

14. Por otra parte, el apartado 1 ha sido deliberadamente redactado de forma negativa. Al establecer que los nacionales de un Estado contratante no podrán ser sometidos en el otro Estado contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de este otro Estado contratante que se encuentren en las mismas condiciones, el apartado obliga lo mismo que si ordenase a los Estados contratantes conceder el mismo trato a sus respectivos nacionales. Pero siendo el objetivo esencial de la cláusula prohibir que un Estado discrimine en contra de los nacionales del otro Estado, nada se opone a que el primer Estado, por consideraciones particulares o por adaptarse a una cláusula particular estipulada en un Convenio de doble imposición como, valiéndonos de un ejemplo concreto, que la imposición de los beneficios de los establecimientos permanentes se realice de conformidad con el artículo 7, conceda ciertas ventajas o facilidades a los extranjeros que no se apliquen a sus propios nacionales. Tal como está redactado, el apartado 1 no impediría esta posibilidad.

15. Sin perjuicio de esta observación, la expresión "...no serán sometidos... a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos..." significa que la imposición aplicada a nacionales y extranjeros que se encuentren en la misma situación debe ser la misma, que las modalidades de determinar su base y su liquidación deben ser las mismas, su tasa igual y, por último, que las formalidades de su exacción (declaración, pago, plazos, etcétera) no pueden ser más gravosas para los extranjeros que para los nacionales.

16. Por otra parte, y en razón de las relaciones jurídicas que se establecen entre la sociedad y el Estado bajo cuyas normas se ha constituido y que, desde diversas perspectivas, se vinculan estrechamente a la nacionalidad de las personas físicas, se ha considerado apropiado no tratar las personas morales, sociedades de personas –*partnerships*– y asociaciones en una disposición especial sino asimilándolas a las personas físicas bajo el apartado 1. Este resultado se consigue a través de la definición del término "nacional" en la letra *g)* del apartado 1 del artículo 3.

17. En virtud de esa definición, en el caso de personas jurídicas tales como una sociedad, la expresión "nacional de un Estado contratante" significa una persona jurídica "constituida conforme a la legislación vigente en ese Estado contratante". Una sociedad normalmente está constituida como tal conforme a la legislación vigente en el Estado en el que se ha constituido o registrado. Sin embargo, de acuerdo con la legislación interna de muchos países, la constitución o el registro constituye el criterio, o uno de los criterios,

determinante de la residencia de las sociedades a los efectos del artículo 4. Dado que el apartado 1 del artículo 24 impide un tratamiento diferenciado en función de la nacionalidad, pero únicamente en relación con las personas o entidades que estén "en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia", es importante distinguir, a los efectos de este apartado, un tratamiento diferenciado en función únicamente de la nacionalidad de otro que esté relacionado con otras circunstancias y, en concreto, la residencia. Como se explica en los párrafos 7 y 8 anteriores, el apartado 1 prohíbe únicamente la discriminación basada en la nacionalidad y exige que los restantes factores pertinentes, comprendida la residencia de la entidad, coincidan. La diferenciación en el trato entre residentes y no residentes es una característica esencial de los sistemas tributarios nacionales y de los convenios tributarios. Cuando el artículo 24 se lee en el contexto de los restantes artículos del Convenio, la mayoría de los cuales establecen regímenes distintos para los residentes y los no residentes, resulta obvio que dos sociedades que no residen en el mismo Estado a los efectos del Convenio (según lo dispuesto en el artículo 4) normalmente no están en las mismas circunstancias a los efectos del apartado 1.

18. No obstante, a pesar de que residentes y no residentes no están normalmente en las mismas circunstancias a los efectos del apartado 1, sí resulta obvio que no ocurre así cuando la residencia no tiene la más mínima importancia en relación con las diferencias en el tratamiento que se estén considerando.

19. Los siguientes ejemplos ilustran esos principios.

20. Ejemplo 1: en virtud de la ley del impuesto sobre la renta del Estado A, las sociedades constituidas en ese Estado, o que tengan su sede de dirección efectiva en ese Estado, son residentes del mismo. El convenio tributario entre el Estado A y el Estado B es idéntico a este Modelo de Convenio tributario. La legislación fiscal del Estado A establece que los dividendos pagados a una sociedad constituida en ese país por otra sociedad constituida en ese país están exentos de imposición. Dado que una sociedad constituida en el Estado B que tuviera su sede de dirección efectiva en el Estado A sería residente del Estado A a los efectos del Convenio entre los Estados A y B, el hecho de que los dividendos pagados a dicha sociedad por una sociedad constituida en el Estado A no pudieran optar a esta exención, a pesar de que la sociedad perceptora de los mismos esté en las mismas condiciones que una sociedad constituida en el Estado A por lo que a la residencia respecta, contravendría el apartado 1 en ausencia de otras condiciones diferenciadoras.

21. Ejemplo 2: en virtud de la ley del impuesto sobre la renta del Estado A, las sociedades constituidas en ese Estado son residentes del mismo y las constituidas en el extranjero son no residentes. El Convenio suscrito entre el Estado A y el Estado B es idéntico a este Modelo de Convenio tributario salvo por que el apartado 3 del artículo 4 prevé que si una persona jurídica es residente de ambos Estados en virtud de lo dispuesto en el apartado 1 de ese artículo, se considerará que esa persona jurídica es residente del Estado en el que se haya constituido. La legislación fiscal del Estado A establece que los dividendos pagados a una sociedad constituida en ese país por otra sociedad constituida en ese país están exentos de imposición. El apartado 1 no hace extensivo ese tratamiento a los dividendos pagados a una sociedad constituida en el Estado B. Aunque una sociedad constituida en el Estado A y una sociedad constituida en el Estado B que perciba dichos

dividendos reciben un trato distinto, estas sociedades no están en las mismas condiciones por lo que respecta a su residencia, siendo este un factor clave para el caso (como puede inferirse, por ejemplo, del apartado 5 del artículo 10, que impediría la imposición ulterior de los dividendos pagados por una sociedad no residente, pero no los pagados por una sociedad residente).

22. Ejemplo 3: según la ley del impuesto sobre la renta del Estado A, las sociedades constituidas en ese Estado son residentes del mismo. En virtud de la legislación fiscal del Estado B, las sociedades que tengan su sede de dirección efectiva en ese Estado son residentes del mismo. El convenio tributario entre el Estado A y el Estado B es idéntico a este Modelo de Convenio tributario. La legislación fiscal del Estado A prevé que una sociedad no residente, que resida en un Estado con el que el Estado A no tenga un convenio tributario que permita el intercambio de información en materia tributaria, está sujeta a un impuesto anual del 3 por ciento sobre el valor de su propiedad inmobiliaria, en lugar de a un impuesto sobre la renta neta que provenga de dicha propiedad. Una sociedad constituida en el Estado B, pero que sea residente de un Estado con el que el Estado A no tenga un convenio tributario que permita el intercambio de información, no puede argumentar que el apartado 1 impide la aplicación del impuesto del 3 por ciento exigido por el Estado A al aplicársele un trato distinto del otorgado a una sociedad constituida en el Estado A. En ese caso y por lo que a la residencia se refiere, tal sociedad no estará en las mismas condiciones que una sociedad constituida en el Estado A, siendo la residencia un factor determinante (por ej. a los efectos de acceder a la información necesaria para comprobar la renta neta procedente del bien inmueble que obtiene un contribuyente no residente).

23. Ejemplo 4: en virtud de la ley del impuesto sobre la renta del Estado A, las sociedades constituidas en ese Estado son residentes del Estado A y las sociedades constituidas en el extranjero son no residentes. El convenio tributario suscrito entre el Estado A y el Estado B es idéntico a este Modelo de Convenio tributario, excepto por que el apartado 3 del artículo 4 establece que si una persona jurídica es residente de ambos Estados en virtud de lo dispuesto en el apartado 1 de ese artículo, se considerará que dicha persona jurídica es residente del Estado en el que se haya constituido. En virtud de la ley del impuesto sobre sueldos y salarios del Estado A, todas las sociedades que emplean a trabajadores residentes están sujetas al impuesto, sin hacer distinción en función de la residencia del empleador, y prevé que únicamente las sociedades constituidas en el Estado A pueden beneficiarse de una tasa impositiva inferior del impuesto. En ese caso, el hecho de que una sociedad constituida en el Estado B no tenga la misma residencia que una sociedad constituida en el Estado A a los efectos del convenio entre A y B, no tiene importancia alguna respecto del distinto tratamiento aplicado en virtud del impuesto sobre sueldos y salarios y, por tanto, esta diferencia de tratamiento contravendría el apartado 1 en ausencia de otras condiciones diferenciadoras.

24. Ejemplo 5: en virtud de la ley del impuesto sobre la renta del Estado A, las sociedades constituidas en ese Estado o que tengan su sede de dirección efectiva en ese Estado son residentes del mismo y las sociedades que no satisfacen alguna de estas dos condiciones son no residentes. Conforme a la ley del impuesto sobre la renta del Estado B, las sociedades constituidas en ese Estado son residentes del mismo. El convenio tributario

suscrito entre el Estado A y el Estado B es idéntico a este Modelo de Convenio tributario, excepto en que el apartado 3 del artículo 4 prevé que si una persona jurídica es residente de ambos Estados en virtud del apartado 1 de ese artículo, se considerará que esa persona jurídica es residente únicamente del Estado en que se constituyó. La legislación fiscal del Estado A establece además que las sociedades que se hayan constituido y que tengan su sede de dirección efectiva en ese Estado tienen derecho a consolidar su renta con fines tributarios si forman parte de un grupo de sociedades con accionistas comunes. La sociedad X, constituida en el Estado B, pertenece al mismo grupo que las dos sociedades constituidas en el Estado A y todas ellas tienen su dirección efectiva en el Estado A. Dado que no se constituyó en el Estado A, la sociedad X no puede consolidar su renta con la de las otras dos sociedades.

25. En ese caso, incluso si la sociedad X es residente del Estado A en virtud de su legislación interna, no lo es a los efectos del Convenio en virtud del apartado 3 del artículo 4. Por tanto, no estará en las mismas condiciones que las otras sociedades del grupo por lo que respecta a su residencia y el apartado 1 no le permitirá obtener los beneficios de la consolidación, incluso si la diferencia en el tratamiento proviene del hecho de que la sociedad X no se ha constituido en el Estado A. Es obvio que la residencia de la sociedad X es importante en relación con los beneficios de la consolidación, dado que ciertas disposiciones del Convenio, como los artículos 7 y 10, impedirían al Estado A gravar ciertos tipos de rentas obtenidas por la sociedad X.

Apartado 2

26. Un cierto número de Estados suscribió en Nueva York, el 28 de septiembre de 1954, un Convenio sobre la situación de los apátridas. El artículo 29 de dicho Convenio prescribe que estos deben recibir el trato de nacionales. Entre los firmantes del Convenio se encuentran varios países miembros de la OCDE.

27. No obstante, hay que reconocer que la disposición del apartado 2 permite, en un Convenio bilateral, acordar el beneficio de la asimilación de nacionales a los apátridas que, por encontrarse en una de las situaciones previstas en el apartado 2 del artículo 1 del citado Convenio de 28 de septiembre de 1954, no están amparados por este. Tal es principalmente el caso, por un lado, de las personas beneficiarias, en el momento de la firma de este Convenio, de protección o asistencia por parte de un organismo o institución de las Naciones Unidas distinto del Alto Comisionado de Naciones Unidas para los Refugiados, y, por otro, de las personas residentes de un país titulares de los derechos y obligaciones asociados a la posesión de la nacionalidad de ese país.

28. El apartado 2 limita el alcance de la cláusula de igualdad de trato con los nacionales de un Estado contratante a los apátridas residentes de este Estado o del otro Estado contratante.

29. Por ello, al excluir a los apátridas no residentes en uno u otro Estado, tal cláusula evita que estas personas sean privilegiadas en un Estado respecto de los nacionales del otro Estado.

30. Sin embargo, si los Estados consideran deseable en sus relaciones bilaterales extender el alcance del apartado 2 a todos los apátridas, sean o no residentes de un Estado

contratante, de manera que estas personas se beneficien en todo caso del trato más favorable otorgado a los nacionales del referido Estado, bastará adoptar para ello el texto siguiente, que no implica la condición de residente en un Estado contratante:

> «No obstante las disposiciones del artículo 1, los apátridas no serán sometidos en un Estado contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sujetos los nacionales de este Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia».

31. Es posible que en el futuro ciertos Estados consideren excesivamente liberales las disposiciones del apartado 2 en la medida en que legitiman a los apátridas residentes de un Estado para gozar de igualdad de trato no sólo en el otro Estado, sino también en el Estado de residencia, beneficiándose así particularmente en este Estado de las disposiciones de los convenios de doble imposición suscritos con terceros Estados. Si estos Estados quieren evitar esta última consecuencia será preciso modificar el apartado 2 como sigue:

> «Los apátridas residentes de un Estado contratante no serán sometidos en el otro Estado contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sujetos los nacionales de este Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia».

32. Finalmente, debe entenderse que la definición de apátrida utilizada a efectos de tal cláusula sólo puede ser la establecida en el apartado 1 del artículo 1 del Convenio de 28 de septiembre de 1954, que le define como persona que ningún Estado considera como súbdito según sus leyes.

Apartado 3

33. En sentido estricto este apartado tiende a evitar las discriminaciones que no se basan propiamente en el concepto de nacionalidad sino en el lugar mismo de establecimiento de una empresa. Afecta, por tanto, cualquiera que sea su nacionalidad, a todos los residentes de un Estado contratante que tengan establecimientos permanentes en el otro Estado contratante.

34. En primer lugar, parece necesario aclarar que la redacción de la primera frase del apartado 3 debe interpretarse en el sentido de que no constituye discriminación gravar, por razones de orden práctico, a las personas no residentes de manera diferente de las personas residentes, siempre que esto no determine una imposición más gravosa para las primeras que para las segundas. Por la forma negativa en que se ha redactado la disposición de que se trata, lo único que cuenta es el resultado, permitiéndose adaptar las modalidades de imposición a las circunstancias particulares en que se exige. Por ejemplo, el apartado 3 no impide la aplicación de mecanismos específicos a los únicos fines de determinar los beneficios imputables a un establecimiento permanente. El apartado debe leerse en el contexto del Convenio y, en concreto, del apartado 2 del artículo 7 que establece que los beneficios imputables al establecimiento permanente son aquellos que el mismo hubiera podido obtener si fuera una empresa distinta e independiente que realizase actividades idénticas o similares, en las mismas o análogas condiciones. Obviamente, no

 © OCDE

podrá considerarse que las normas o prácticas administrativas tendentes a determinar los beneficios imputables a un establecimiento permanente sobre la base de lo exigido en el apartado 2 del artículo 7 contravienen el apartado 3, que se basa en el mismo principio, dado que este exige que la imposición del establecimiento permanente no sea menos favorable que la de una empresa de ese país que desarrolle actividades similares.

35. Según los términos de la primera frase del apartado 3, la imposición de un establecimiento permanente no debe resultar menos favorable en el Estado considerado que la referente a las empresas de este Estado que ejerzan la misma actividad. El objetivo de esta disposición es suprimir toda discriminación en el trato de los establecimientos permanentes respecto de las empresas residentes que pertenezcan al mismo sector de actividad en relación con los impuestos establecidos sobre actividades empresariales y profesionales, especialmente los impuestos sobre los beneficios de las empresas.

36. Sin embargo, la segunda frase del apartado 3 especifica las condiciones determinantes de la aplicación del principio de igualdad de trato, establecido en la primera frase, a las personas físicas residentes de un Estado contratante que tengan un establecimiento permanente en el otro Estado contratante. Pretende evitar sobre todo que esas personas obtengan ventajas superiores a las de los residentes gracias al cúmulo de deducciones personales y desgravaciones por cargas familiares que le serían concedidas, por un lado, en el Estado del que son residentes por aplicación de la ley interna y, por otro, en el otro Estado en virtud del principio de igualdad de trato. En consecuencia, deja al Estado en que está situado el establecimiento permanente la facultad de conceder a las personas interesadas las deducciones y desgravaciones personales en la proporción que guarde el importe de los beneficios del establecimiento permanente con la renta mundial sometida a imposición en el otro Estado.

37. También es obvio que, a los efectos del apartado 3, el tratamiento tributario otorgado por un Estado contratante a un establecimiento permanente de una empresa del otro Estado contratante debe compararse al de una empresa del Estado mencionado en primer lugar que tenga una estructura jurídica similar a la de la empresa a la que pertenece el establecimiento permanente. Así, por ejemplo, el apartado 3 no exige a un Estado aplicar a los beneficios del establecimiento permanente de una empresa explotada por una persona física no residente la misma tasa impositiva que resulte aplicable a una empresa de ese Estado cuya explotación corra a cargo de una sociedad residente.

38. Del mismo modo, las actividades reguladas y no reguladas no pueden considerarse, en términos generales, “las mismas actividades” a los efectos del apartado 3. Así, por ejemplo, el apartado 3 no requiere que la imposición de un establecimiento permanente cuyas actividades comprendan la obtención y concesión de préstamos de dinero, pero que no está registrado como un banco, no sea menos favorable que la de los bancos de ese Estado, dado que el establecimiento permanente no desarrolla las mismas actividades. Otro ejemplo lo constituirían las actividades desarrolladas por un Estado o por sus organismos públicos que, al estar controladas por el Estado, no pueden considerarse, a los efectos del apartado 3, similares a las actividades desarrolladas por una empresa del otro Estado a través de un establecimiento permanente.

39. En cuanto a la primera frase, la experiencia ha demostrado que es muy difícil definir de modo claro y completo el contenido mismo del principio de igualdad de trato, poniéndose de manifiesto profundas diferencias de opinión a propósito de las múltiples consecuencias que entraña este principio. El principal motivo de tales dificultades parece tener su origen en la naturaleza misma del establecimiento permanente, que no es una entidad jurídica distinta, sino solamente una parte de una empresa que tiene su sede en otro Estado. La situación del establecimiento permanente es diferente de la de una empresa nacional, que constituye una unidad cuyas actividades, y las consecuencias fiscales de estas últimas, pueden ser plenamente aprehendidas por el Estado donde aquella tiene su sede. A continuación, se examinan las consecuencias de la cláusula de igualdad de trato al considerar varios aspectos de la exacción tributaria.

A. *Determinación del impuesto*

40. En relación con la determinación de la base imponible del impuesto, el principio de igualdad de trato implica normalmente las siguientes consecuencias:

a) Debe reconocerse a los establecimientos permanentes el mismo derecho que la legislación tributaria concede a las empresas residentes a deducir del beneficio imponible los gastos de explotación. Esta deducción debe permitirse sin otras restricciones que las impuestas a las empresas residentes (véanse asimismo los párrafos 33 y 34 de los Comentarios al artículo 7).

b) Debe permitirse a los establecimientos permanentes las mismas facilidades en materia de amortizaciones y provisiones[•]. Deben beneficiarse sin restricción no sólo de las posibilidades de amortización concedidas normalmente a las empresas (amortización lineal y decreciente), sino también de los regímenes especiales existentes en cierto número de países (amortizaciones masivas, aceleradas, etc.). Tratándose de provisiones, hay que destacar que a menudo se autorizan para fines distintos de la compensación –de acuerdo con los principios de la contabilidad comercial– de depreciaciones de elementos de activo, gastos o pérdidas no incurridos todavía pero posibles en un futuro próximo. Tanto es así, que en algunos países las empresas tienen la posibilidad de constituir, deduciéndolas del beneficio imponible, provisiones o "reservas"[••] para inversión. Cuando estas provisiones o "reservas" se autorizan para el conjunto de las empresas o para todas las empresas de un sector de actividad determinado, deben entenderse igualmente extensibles en las mismas condiciones a las empresas no residentes respecto de sus establecimientos permanentes situados en el Estado considerado, y en la medida en que las actividades a que corresponden estas provisiones o "reservas" sean gravadas en este Estado.

c) Se debe conceder a los establecimientos permanentes la facultad otorgada en la mayoría de los países a las empresas residentes de trasladar pérdidas comprobadas al cierre de un ejercicio a los resultados de ejercicios siguientes o anteriores dentro de un cierto período de tiempo (por ejemplo, cinco años). No es

[•] *N. del T.: En México: "reservas".*

[••] *N. del T.: Sin perjuicio de la nota anterior, este término se traduce literalmente del inglés "reserves".*

necesario precisar que, en el caso de establecimientos permanentes, las pérdidas que generan el derecho de traslado a ejercicios futuros son las resultantes de su propia actividad.

d) Deben aplicarse a los establecimientos permanentes las mismas reglas que a las empresas residentes en lo que se refiere al gravamen de las plusvalías realizadas por la enajenación de los elementos de activo durante o con motivo del cese de la explotación.

41. Como se expresa claramente en el subapartado c) anterior, el principio de igualdad de trato del apartado 3 se aplica únicamente a la imposición de la actividad propia del establecimiento permanente. Este principio, por tanto, se limita a una comparación entre las normas que rigen la imposición de la actividad propia del establecimiento permanente y las que resulten aplicables a las actividades económicas similares que realice una empresa independiente que sea residente. No es extensivo a las normas que tengan en cuenta la relación entre empresas (por ej. aquellas que permiten la consolidación, el traslado de pérdidas o las transmisiones de propiedad libres de impuestos entre sociedades que pertenezcan a los mismos propietarios) ya que estas últimas no se centran en la imposición de la actividad propia de la empresa que sea similar a la del establecimiento permanente, sino en la imposición de las empresas residentes que formen parte de un grupo de empresas asociadas. Habitualmente estas normas garantizan el cumplimiento con las obligaciones tributarias o simplifican su administración en el seno de un grupo nacional. De ello se deduce, por tanto, que no resulta aplicable el principio de igualdad de trato. Por el mismo motivo, las normas relacionadas con la distribución de los beneficios de una empresa residente no pueden aplicarse a los establecimientos permanentes en virtud del apartado 3, dado que no tienen relación con la actividad económica del establecimiento permanente (véase el párrafo 59 más adelante).

42. Del mismo modo, es obvio que la aplicación de las normas sobre precios de transferencia, basadas en el criterio de plena competencia, a las transferencias realizadas desde el establecimiento permanente a su sede central (o viceversa) no puede considerarse una contravención del apartado 3, aún cuando dichas normas no se apliquen a las transferencias internas habidas en una empresa del Estado contratante en el que está situado el establecimiento permanente. Naturalmente, el apartado 2 del artículo 7 regula la aplicación del criterio de plena competencia para la determinación de los beneficios imputables al establecimiento permanente, y ese apartado forma parte del contexto en el que debe interpretarse el apartado 3 del artículo 24. Igualmente, dado que el artículo 9 autorizaría la aplicación del criterio de plena competencia a las transferencias entre una empresa nacional y una empresa extranjera relacionada con ella, no cabe considerar que su aplicación en el caso de un establecimiento permanente conduzca a una tributación menos favorable que la impuesta a una empresa del Estado contratante en el que está situado el establecimiento permanente.

43. Aunque las citadas reglas generales rara vez presentan dificultades en relación con el principio de no discriminación, no constituyen una lista exhaustiva de las posibles consecuencias derivadas de ese principio en relación con la determinación de la base imponible. La aplicación de ese principio puede resultar menos clara en el caso de incentivos fiscales concedidos por la mayoría de los países afectados por problemas de

descentralización industrial, desarrollo de regiones económicamente retrasadas o promoción de nuevas actividades necesarias para la expansión de la economía. Para facilitar la solución de tales problemas, dichas medidas, destinadas a las empresas cuyas inversiones se han ajustado a los objetivos oficiales, han adoptado distintos cauces, tales como exenciones, reducciones y demás desgravaciones fiscales.

44. Como tales medidas responden a objetivos directamente vinculados con la actividad económica de un Estado, es lógico conceder el beneficio a los establecimientos permanentes de las empresas del otro Estado, ligado con el primero por un Convenio de doble imposición que contenga las disposiciones del artículo 24, desde el momento en que le es reconocido el derecho a ejercer una actividad empresarial en este Estado en virtud de su legislación o de un acuerdo internacional (tratado de comercio, de establecimiento, etc.) firmado entre los dos Estados.

45. Debe precisarse, sin embargo, que aunque las empresas no residentes tengan el derecho a obtener en el Estado considerado los citados beneficios fiscales, han de cumplir los mismos presupuestos y requisitos que las empresas residentes. Pero pueden verse privadas de tales beneficios si sus establecimientos permanentes no están en condiciones de cumplir y rehúsan sujetarse a las condiciones y requisitos especiales determinantes de la concesión de aquellas.

46. Igualmente, es obvio que las empresas no residentes no tienen derecho a los beneficios fiscales ligados a actividades cuyo ejercicio está estrictamente reservado, por razones relevantes de interés nacional, defensa, protección de la economía nacional, etc., a empresas nacionales, ya que tampoco aquellas pueden ejercer tales actividades.

47. Finalmente, no cabe interpretar las disposiciones del apartado 3 en el sentido de obligar a un Estado a aplicar los mismos privilegios fiscales que otorga a las instituciones sin ánimo de lucro, cuyas actividades están destinadas obtener un beneficio público específico para ese Estado, a los establecimientos permanentes de instituciones similares del otro Estado cuyas actividades no sean exclusivamente en beneficio público del Estado mencionado en primer lugar.

B. *Régimen especial para los dividendos percibidos por razón de participaciones poseídas por los establecimientos permanentes*

48. En numerosos países existen reglas particulares para el gravamen de dividendos distribuidos entre sociedades (régimen de sociedades matrices y filiales, *Schachtelprivileg*, regla *non bis in ídem*). La cuestión que se suscita es determinar si este régimen debe, por aplicación de las disposiciones del apartado 3, beneficiar igualmente a los establecimientos permanentes respecto de los dividendos de las participaciones que integran su activo.

49. En este punto las opiniones divergen. Algunos Estados estiman que el beneficio de estos regímenes especiales debe extenderse a los establecimientos permanentes. Consideran que estos regímenes han sido instaurados para evitar la doble imposición de los beneficios producidos por una subsidiaria y distribuidos a su sociedad matriz. En principio, el impuesto sobre los beneficios debería cobrarse una sola vez a nivel de la filial cuya actividad ha generado los beneficios imponibles. La sociedad matriz deberá ser eximida del impuesto sobre estos beneficios cuando los reciba de su filial o, según el

 © OCDE

método de crédito indirecto, beneficiarse de una desgravación correspondiente a la imposición soportada por la filial. Cuando un establecimiento permanente posea acciones a título de inversión directa, el mismo principio implica que el establecimiento permanente perceptor de los dividendos se beneficie igualmente del régimen especial puesto que el impuesto sobre los beneficios ha sido ya exigido en la subsidiaria. Por otra parte, es difícilmente concebible, siguiendo esta línea de pensamiento, que sea el Estado donde está situada la sede de la sociedad matriz el que deba evitar la doble imposición ocasionada por un segundo gravamen en el Estado donde esté situado el establecimiento permanente. El Estado de la sociedad matriz, en el que no ha sido ejercida ninguna de las actividades generadoras de los beneficios sometidos a doble imposición, eximirá normalmente estos beneficios o los gravará con un impuesto insuficiente para tolerar una doble imputación (es decir, del impuesto sobre los beneficios exigido en la filial y del aplicado al establecimiento permanente). En todo esto se supone que las acciones poseídas por el establecimiento permanente están ligadas efectivamente a sus actividades. Además, es inexcusable otra condición: que los beneficios con cargo a los cuales se ha efectuado la distribución de los dividendos hayan sido gravadas efectivamente por un impuesto sobre tales beneficios.

50. Otros Estados, por el contrario, consideran que la asimilación de los establecimientos permanentes a sus empresas no implica la obligación de otorgarles este régimen especial. Se invocan varias razones en tal sentido. La finalidad de dicho régimen especial es evitar la doble imposición económica de los dividendos, y corresponde al Estado de residencia de la sociedad beneficiaria y no al Estado del establecimiento permanente soportar su coste ya que aquel es el más interesado en el objetivo perseguido. Otra razón se refiere a la distribución de los ingresos fiscales entre los Estados. Las minoraciones que la aplicación de este régimen especial implica para un Estado se compensan en parte por la imposición sobre los dividendos en el momento de su redistribución por la sociedad beneficiaria de tal régimen (impuesto sobre los dividendos retenido en la fuente, impuesto del accionista). Por el contrario, el Estado que aplicase el citado régimen a los establecimientos permanentes no se beneficiaría de tal contrapartida. Otro argumento formulado es que, cuando la aplicación de este régimen se subordina a una obligación de redistribución, su extensión a los establecimientos permanentes no estaría justificada. En efecto, en tal caso, el establecimiento permanente, que sólo es una parte de una sociedad de otro Estado y no distribuye dividendos, tendrá un régimen más favorable que una sociedad residente. Por último, los Estados, que opinan que el apartado 3 no determina la obligación de extender estos regímenes a los establecimientos permanentes, invocan el riesgo de que las sociedades de un Estado con participaciones en sociedades de otro Estado transfieran tales participaciones a sus establecimientos permanentes en este otro Estado con el único fin de beneficiarse del régimen fiscal especial.

51. Sólo resta decir que puede haber razones muy fundadas para que la posesión y gestión de la participación sea efectuada por un establecimiento permanente más que por la sede central de la empresa:

– razones de necesidad originadas principalmente por 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 donde ejercen sus

actividades una cierta cantidad de valores, especialmente de acciones, en garantía de sus obligaciones;

- razones de oportunidad, cuando tales participaciones son de sociedades que mantienen relaciones de negocios con el establecimiento permanente o cuyas sedes sociales estén situadas en el mismo país que este;
- simples razones de comodidad, que explican la tendencia actual de las grandes empresas a la descentralización 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 frase del apartado 3 en el momento de la firma de convenios bilaterales. Si lo desean pueden explicar su posición o modificarla respecto a su práctica anterior, bien en un protocolo o en cualquier otro documento anexo al Convenio.

53. En tal documento podría también preverse una solución que tuviese en cuenta la objeción mencionada anteriormente, 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 estas sociedades en relación con las demás sociedades que son residentes del mismo Estado y cuyas sedes sociales son titulares de las participaciones en el capital de sociedades residentes del Estado A. Por cuanto que los dividendos referentes a las participaciones pueden ser repatriados por las sociedades citadas en primer lugar sin soportar retención en la fuente mientras que el impuesto se exige sobre los dividendos distribuidos a las otras sociedades a las tasas del 5 o del 15 por 100, según los casos. La neutralidad del impuesto y la igualdad de las cargas fiscales entre establecimientos permanentes y filiales invocadas por los Estados afectados podrían garantizarse adaptando, en el marco de un convenio bilateral entre los Estados A y B, las disposiciones de los apartados 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 este Estado a los establecimientos permanentes de sociedades residentes del Estado B en las mismas condiciones que si hubieran sido percibidos directamente por estas, es decir, directamente por sus sedes centrales, y a las tasas

- del 5 por 100 en caso de una participación de al menos un 25 por 100;
- del 15 por 100 en los demás casos.

54. En el supuesto de que los dividendos pagados a los establecimientos permanentes no pudieran gravarse en el Estado de la fuente por falta de disposiciones apropiadas de su legislación interna, podría concederse a tales establecimientos permanentes el beneficio del régimen de distribución de dividendos entre sociedades a condición de limitar su aplicación de tal manera que el impuesto exigido por el Estado de la fuente de los dividendos sea el mismo si los dividendos fuesen percibidos por el establecimiento permanente de una sociedad residente del otro Estado o fuesen percibidos directamente por esta sociedad.

C. Estructura y tasas del impuesto

55. En los países en que las empresas, principalmente las sociedades, están sujetas por sus beneficios a un impuesto específico, las disposiciones del apartado 3 originan, en

 © OCDE

relación con la tasa aplicable a los establecimientos permanentes, ciertos problemas concretos relacionados con el hecho de que el establecimiento es sólo una parte de una entidad jurídica no sometida a la jurisdicción del Estado donde está situado.

56. Cuando el gravamen sobre los beneficios de sociedades residentes en un Estado se calcule con arreglo a una escala de tasas progresivas, esta escala en principio deberá aplicarse a los establecimientos permanentes situados en este Estado. Si el Estado donde se halla el establecimiento permanente toma en cuenta los resultados del conjunto de la sociedad a la que pertenece dicho establecimiento para aplicar el baremo de tasas progresivas, no parece que esta regla vaya en contra del principio de igualdad de trato. Las sociedades residentes están, en efecto, sometidas al mismo régimen (véanse los párrafos 55, 56 y 79 de los Comentarios a los artículos 23 A y 23 B). Los Estados que graven de esta manera sus sociedades podrían, en tal caso, precisar el régimen aplicable a los establecimientos permanentes en sus convenios bilaterales.

57. Cuando un régimen de imposición basado en una escala de tasas progresivas incluye una regla según la cual una tasa mínima es aplicable a los establecimientos permanentes, no puede decirse *a priori* que esta norma va en contra del principio de igualdad de trato. Los resultados del conjunto de la empresa a la que pertenece el establecimiento permanente deben tomarse en cuenta para determinar la tasa aplicable según el baremo progresivo. Sólo si la tasa mínima es más elevada, las disposiciones de la primera frase del apartado 3 no se respetan.

58. Sin embargo, y aun cuando los resultados del conjunto de la empresa a la cual pertenece el establecimiento permanente se tengan en cuenta para aplicar una escala progresiva u otra de tasas mínimas, ello no debe contradecir el principio de empresa separada e independiente, según el cual el resultado del establecimiento permanente debe calcularse conforme a lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 7. El importe mínimo del impuesto a cargo del establecimiento permanente en el Estado donde se encuentra situado es, pues, el que se devengaría si aquel constituyese una empresa separada e independiente con independencia de los resultados del conjunto de la empresa en la que se integra. El Estado en el que se encuentra el establecimiento permanente puede en este caso aplicar legalmente la escala progresiva en vigor para las empresas residentes, a los beneficios del citado establecimiento, sin considerar los resultados del conjunto de la empresa a que pertenece en el caso de que estas fuesen inferiores a los del establecimiento permanente. Asimismo, el Estado podría gravar los resultados del establecimiento permanente con una tasa mínima a condición de que este gravamen mínimo se aplicase igualmente a las empresas residentes, incluso en el supuesto de que, considerando los resultados del conjunto empresarial, se produjese una imposición inferior o nula.

59. Dado que un establecimiento permanente, por su propia naturaleza, no distribuye dividendos, el tratamiento tributario de las distribuciones efectuadas por la empresa a la que pertenece el establecimiento permanente queda fuera del ámbito del apartado 3. Este apartado se limita a la imposición de los beneficios procedentes de las actividades del propio establecimiento permanente y no entra a considerar la tributación del conjunto de la empresa. Este hecho se constata en la segunda frase del apartado, en el que se confirma que los aspectos tributarios relacionados con el contribuyente que posee el establecimiento permanente, tales como las deducciones personales y desgravaciones, quedan fuera de su

ámbito de aplicación. Por tanto, las cuestiones relacionadas con los distintos métodos para la integración de los impuestos aplicables a la sociedad y a los accionistas (por ej. el impuesto anticipado sobre sociedades, "*précompte mobilier*", el cálculo de la renta por la que se haya pagado previamente el impuesto -*franked income*- y los respectivos créditos por impuestos pagados sobre los dividendos) no están comprendidas en el ámbito de este apartado.

60. En algunos Estados, los beneficios de un establecimiento permanente de una empresa de otro Estado contratante tributan a una tasa más elevada que los beneficios de las empresas de ese Estado. Este impuesto adicional, denominado en ocasiones "impuesto sobre sucursales", puede explicarse por el hecho de que si una filial de una empresa extranjera obtuviera los mismos beneficios que el establecimiento permanente y posteriormente las distribuyera como dividendos, se gravaría un impuesto adicional sobre los mismos conforme al apartado 2 del artículo 10. Cuando tal impuesto se aplica simplemente como un impuesto adicional pagadero por razón de los beneficios del establecimiento permanente, debe considerarse como un impuesto aplicado sobre los beneficios de las actividades del propio establecimiento permanente y no como un impuesto exigido a la empresa en su calidad de propietaria del establecimiento permanente. Un impuesto de esa naturaleza sería contrario a lo dispuesto en el apartado 3.

61. No obstante, hay que distinguir esta situación de aquella en la que se aplicara un impuesto sobre los importes deducidos, por ejemplo en concepto de intereses, al calcular los beneficios del establecimiento permanente (por ej. un impuesto sobre los intereses aplicado a la sucursal); en ese caso el impuesto no se exigiría al propio establecimiento permanente, sino a la empresa a la que se considera que se han pagado los intereses, quedando por tanto fuera del ámbito del apartado 3 (no obstante, dependiendo de las circunstancias, otras disposiciones tales como las de los artículos 7 y 11 podrían resultar oportunas para determinar si el Convenio permite la aplicación de ese impuesto; véase la última frase del apartado 4).

D. Retención en la fuente sobre dividendos, intereses y regalías percibidos por un establecimiento permanente

62. Los dividendos, intereses o regalías percibidos por un establecimiento permanente se rigen, en virtud de las normas contenidas en el apartado 4 de los artículos 10 y 11 y en el apartado 3 del artículo 12, respectivamente, por las disposiciones del artículo 7 y, en consecuencia –sin perjuicio de las observaciones hechas en el párrafo 53 anterior respecto a los dividendos percibidos por las participaciones poseídas por establecimientos permanentes–, dichas rentas se incluyen en los beneficios imponibles de tales establecimientos (véase el párrafo 74 de los Comentarios al artículo 7).

63. Según los Comentarios referentes a las disposiciones citadas de los artículos 10, 11 y 12 (véanse, respectivamente, los párrafos 31, 24 y 20), estas normas liberan al Estado de la fuente (de los dividendos, intereses o regalías percibidos por el establecimiento permanente) de toda limitación prevista en dichos artículos; ello implica (y tal es la interpretación más usual) que el Estado de la fuente, donde el establecimiento permanente está situado, podrá aplicar su retención a tasas íntegras.

64. Mientras que este punto de vista no plantea problemas respecto a las disposiciones del apartado 3 del artículo 24 en los casos de países en que la retención en la fuente se ha efectuado sobre el conjunto de las rentas, independientemente de que se hayan pagado a beneficiarios residentes (desde el momento en que los establecimientos permanentes son autorizados, como las empresas residentes, a compensar esta retención en el impuesto sobre beneficios devengado en virtud del artículo 7) como a no residentes (y sin perjuicio de las limitaciones previstas en los artículos 10, 11 y 12), la situación varía cuando la retención se aplica exclusivamente a las rentas pagadas a los no residentes.

65. En efecto, en este último supuesto la percepción de la retención es difícilmente conciliable con el principio resultante del apartado 3, según el cual los establecimientos permanentes deben ser tratados, a efectos de la tributación de la renta obtenida por su actividad o normalmente asociada con ella (lo cual se reconoce que es el caso de los dividendos, intereses y regalías comprendidos en el apartado 4 de los artículos 10 y 11 y en el apartado 3 del artículo 12), como empresas residentes y, por consiguiente, sometidos exclusivamente al impuesto sobre beneficios por razón de tales rentas.

66. En cualquier caso corresponde a los Estados contratantes, en el marco de sus negociaciones bilaterales, regular los problemas suscitados a la vista de sus circunstancias específicas.

E. Imputación de impuestos extranjeros

67. En un plano similar, cuando los beneficios imputables a un establecimiento permanente comprenden rentas extranjeras, se puede conceder a dicho establecimiento, en virtud del mismo principio, el crédito de impuestos extranjeros soportados por estas rentas en el caso de que la legislación interna conceda tal deducción a las empresas residentes.

68. Si en el Estado contratante A, donde está situado un establecimiento permanente de una empresa del otro Estado contratante B, la imputación de los impuestos exigidos en un tercer Estado C sólo puede efectuarse en virtud de un Convenio, el problema se encuadra en la cuestión más general de la extensión a los establecimientos permanentes del beneficio de las disposiciones sobre imputación comprendidas en los convenios tributarios firmados con terceros Estados. Si bien el establecimiento permanente no tiene calidad de persona y, por tanto, no le son aplicables los beneficios de dichos convenios tributarios, esta cuestión sí tiene importancia respecto de la tributación de los establecimientos permanentes; circunstancia que se examina más adelante en los supuestos concretos de los dividendos o los intereses.

F. Extensión a los establecimientos permanentes de los convenios de doble imposición concluidos con terceros Estados

69. Cuando el establecimiento permanente en un Estado contratante de una empresa, residente del otro Estado contratante, recibe dividendos o intereses procedentes de un tercer Estado, se plantea entonces la cuestión de determinar si (y en qué medida) el Estado contratante en el que está situado el establecimiento permanente debe imputar el impuesto que no puede ser recuperado del tercer Estado.

70. Se está de acuerdo sobre el hecho de que se produce una doble imposición en estas situaciones y que debe encontrarse un método de desgravación. La mayoría de los países miembros está en situación de otorgar el crédito en estos casos, ya sea en virtud de su ley interna, ya sea en virtud del apartado 3. Los Estados que no puedan conceder el crédito de esta manera o que quieran clarificar la situación desearán probablemente completar esta disposición en su Convenio con el Estado contratante, del cual la empresa es residente, mediante una redacción que permita que el Estado en el que se sitúa el establecimiento permanente impute el impuesto del Estado en el que se originan las rentas, en una cuantía que no exceda aquella que las empresas residentes del Estado en el que está situado el establecimiento permanente puedan imputar conforme al convenio entre este Estado y el tercer Estado. Si el impuesto que no puede recuperarse, según el convenio entre el tercer Estado y el Estado de residencia de la empresa que tiene un establecimiento permanente en el otro Estado contratante, es menor que el correspondiente según el convenio entre ese tercer Estado y el Estado contratante en el que está situado el establecimiento permanente, entonces solamente debe imputarse el impuesto más bajo percibido en el tercer Estado. Este resultado podrá conseguirse añadiendo la siguiente frase, después de la primera frase del apartado 3:

> «Cuando un establecimiento permanente en un Estado contratante de una empresa del otro Estado contratante reciba dividendos o intereses de un tercer Estado, y la participación o el crédito por el que se pagan esté vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente, el primer Estado concederá un crédito fiscal con respecto del impuesto pagado en el tercer Estado sobre los dividendos o los intereses, según los casos, aplicando la tasa impositiva prevista en el convenio relativo a los impuestos sobre la renta y el patrimonio entre el Estado del que la empresa es residente y el tercer Estado. Pero la cuantía de este crédito no puede exceder de la cuantía a la que tendría derecho una empresa residente del Estado mencionado en primer lugar al amparo del convenio sobre la renta y patrimonio entre ese Estado y el tercer Estado».

Si el convenio estableciera asimismo otras categorías de renta que deban someterse a imposición en el Estado del que procedan y para las que deba concederse un crédito fiscal (por ej. las regalías en algunos convenios), la disposición precedente deberá modificarse de forma que las incluya.

71. Cuando un establecimiento permanente situado en un Estado contratante de una empresa residente del otro Estado contratante (el Estado de residencia) recibe dividendos, intereses o regalías de un tercer Estado (el Estado de la fuente) y, de acuerdo con el procedimiento acordado entre el Estado de residencia y el Estado de la fuente, este último requiere un certificado de residencia para la aplicación de la tasa de retención en la fuente prevista en el convenio en vigor entre el Estado de la fuente y el Estado de residencia, este último deberá expedir dicho certificado. Aunque este procedimiento puede ser útil cuando el Estado de residencia emplea el método de imputación, al parecer, carece de utilidad cuando dicho Estado utiliza el método de exención ya que la renta procedente del Estado de la fuente no está sometida a gravamen en el Estado de residencia de la empresa. Pero, en tal supuesto, el Estado donde está situado el establecimiento permanente podría beneficiarse de su participación en el proceso de certificación en la medida en que podría

 © OCDE

obtener informaciones útiles a efectos de una comprobación fiscal. Otra cuestión que se suscita en relación con los casos triangulares es la de los abusos. Si el Estado contratante del cual la empresa es residente exime de gravamen los beneficios del establecimiento permanente situado en el otro Estado contratante, existe el peligro de que la empresa transfiera activos tales como acciones, obligaciones o patentes a establecimientos permanentes en Estados que ofrezcan un régimen fiscal particularmente favorable, y en ciertas condiciones puede resultar que la renta en cuestión no sea gravada por ninguno de los tres Estados. Para evitar tales prácticas, que pueden considerarse como abusivas, puede incluirse, en el Convenio entre el Estado de residencia de la empresa y el tercer Estado (el Estado de la fuente), una disposición que establezca que una empresa no puede reclamar los beneficios del Convenio más que cuando las rentas obtenidas por el establecimiento permanente situado en el otro Estado son gravadas normalmente en el Estado del establecimiento permanente.

72. Además del típico caso triangular considerado aquí, pueden presentarse otros casos triangulares. Es necesario mencionar particularmente el caso de que el Estado de la empresa es, al mismo tiempo, el Estado del que proceden las rentas atribuibles al establecimiento permanente situado en el otro Estado (véase asimismo el párrafo 5 de los Comentarios al artículo 21). Los Estados pueden regular estas materias en las negociaciones bilaterales.

Apartado 4

73. Este apartado tiende a evitar una forma particular de discriminación resultante del hecho de que en ciertos países la deducción de intereses, regalías y otros gastos, aceptada sin reservas cuando el beneficiario es un residente, por el contrario está limitada e incluso prohibida cuando este último no es residente. La misma situación puede darse en el ámbito del impuesto sobre el patrimonio en relación con las deudas contraídas con un no residente. Sin embargo, los Estados contratantes en sus convenios bilaterales podrán modificar esta disposición para evitar que sea utilizada con fines de elusión fiscal.

74. El apartado 4 no prohíbe al país del prestatario aplicar sus normas nacionales sobre subcapitalización, en la medida en que estas sean compatibles con el apartado 1 del artículo 9 o con el apartado 6 del artículo 11. Sin embargo, si tal régimen resulta de reglas que no son compatibles con los citados artículos y que se aplican solamente a los prestamistas no residentes (con exclusión de los prestamistas residentes), entonces la aplicación de este régimen está prohibida por el apartado 4.

75. Igualmente, el apartado 4 no prohíbe los requerimientos de información adicional en relación con los pagos efectuados a no residentes, dado que su intención es la de garantizar niveles de cumplimiento y de comprobación similares entre los pagos efectuados a residentes y a no residentes.

Apartado 5

76. Este apartado prohíbe a un Estado contratante tratar de manera menos favorable a una empresa residente cuyo capital sea total o parcialmente, directa o indirectamente poseído o controlado por uno o varios residentes del otro Estado contratante. Dicha disposición y la discriminación que corrige se refiere sólo a la imposición de las empresas y

no a la de las personas que posean o controlen el capital de aquellas. Su objeto es asegurar el mismo trato a los residentes de un mismo Estado pero no someter los capitales extranjeros en manos de socios o accionistas a un régimen idéntico al que se aplica a los capitales nacionales.

77. Dado que el apartado está referido únicamente a la tributación de las empresas residentes y no a la de las personas que poseen o controlan su capital, se deduce que no puede interpretarse de forma que amplíe la posibilidad de acogerse a las normas que tengan en cuenta la relación entre una empresa residente y otras empresas residentes (por ej. aquellas que permiten la consolidación, el traslado de pérdidas o las transmisiones de propiedad libres de impuestos entre sociedades que pertenezcan a los mismos propietarios). Por ejemplo, si la legislación fiscal interna de un Estado permite a una sociedad residente consolidar su renta con la de la sociedad matriz residente, el apartado 5 no puede obrar el efecto de forzar al Estado a permitir tal consolidación entre una sociedad residente y una matriz no residente. Este punto requeriría una comparación entre el tratamiento combinado de una empresa residente y de su propietaria no residente y el de una empresa residente y su propietaria residente en el mismo Estado, que excedería claramente de la tributación de la empresa residente por sí sola.

78. Igualmente, dado que el apartado 5 está destinado a garantizar el mismo tratamiento a todas las sociedades residentes con independencia de quien posea o controle su capital, y no busca la igualdad de trato en las distribuciones a residentes y no residentes (véase el párrafo 76 anterior), se desprende que la obligación de retener el impuesto que recae sobre una sociedad residente en relación con los dividendos pagados a los accionistas no residentes, pero no en relación con los pagados a los residentes, no puede considerarse que contravenga el apartado 5. En ese caso, la diferencia en el régimen aplicado no depende del hecho de que sean no residentes quienes posean o controlen el capital de la sociedad, sino porque los dividendos pagados a no residentes tributan de forma distinta. Un ejemplo similar sería el de un Estado que exige un impuesto a las sociedades residentes que realizan distribuciones a sus accionistas, con independencia de que estos sean o no residentes, pero que, a fin de evitar una aplicación múltiple de ese impuesto, no lo grave sobre las distribuciones efectuadas a sociedades residentes vinculadas que estén sujetas al impuesto por sus propias distribuciones. El hecho de que esta última exención no sea aplicable a las distribuciones efectuadas a sociedades no residentes no se considerará una contravención del apartado 5. En ese caso, la diferencia en el tratamiento no provendría del hecho de que sean no residentes quienes poseen o controlan el capital, sino porque las perceptoras de la distribución son sociedades que, en virtud de las disposiciones del convenio, no pueden sujetarse al mismo impuesto cuando redistribuyan los dividendos que han recibido de esa sociedad residente. En este ejemplo, todas las sociedades residentes reciben el mismo tratamiento con independencia de quien posea o controle su capital, y la diferencia de trato se circunscribe a aquellos casos en los que las distribuciones se realizan en circunstancias tales que cabría la posibilidad de evitar el impuesto.

79. Dado que el apartado impide la discriminación de una empresa residente basada exclusivamente en quién posee o controla su capital, no es aplicable, prima facie, en relación con las normas que prevén un tratamiento distinto de las empresas en función del pago de intereses a acreedores residentes o no residentes. El párrafo no versa sobre las

normas basadas en la relación acreedor-deudor, dado que las diferencias en el tratamiento resultante de estas normas no se fundamentan en si son residentes o no quienes poseen o controlan, total o parcialmente, directa o indirectamente, el capital de la sociedad. Por ejemplo, si en virtud de la reglamentación interna de un Estado sobre subcapitalización una empresa residente no puede deducirse los intereses pagados a una empresa asociada no residente, esa norma no contravendría el apartado 5, aún cuando se aplicara al pago de intereses a un acreedor que poseyera o controlara el capital de la empresa, siempre que el tratamiento fuera el mismo si los intereses se hubieran pagado a una empresa asociada no residente que no poseyera o controlara parte alguna del capital de la sociedad pagadora. Es obvio, no obstante, que esta norma interna podría contravenir el apartado 4 en la medida en que se aplicaran condiciones distintas para la deducción de los intereses pagados a residentes y no residentes, por lo que sería importante determinar, a los efectos de ese apartado, si la aplicación de la norma es compatible con las disposiciones del apartado 1 del artículo 9 o del apartado 6 del artículo 11 (véase el párrafo 74 anterior). También sería importante a los efectos del apartado 5 en el caso de existir normas sobre subcapitalización que se aplicaran únicamente a las empresas de un Estado contratante cuyo capital estuviera poseído o controlado, total o parcialmente, directa o indirectamente, por no residentes. Naturalmente, dado que las disposiciones del apartado 1 del artículo 9 o del apartado 6 del artículo 11 forman parte del contexto en que debe leerse el apartado 5 (como exige el artículo 31 del Convenio de Viena sobre el Derecho de los Tratados) no puede considerarse que los ajustes que resulten compatibles con estas disposiciones contravienen las disposiciones del apartado 5.

80. En el caso de investigaciones efectuadas en materia de precios de transferencia casi todos los países miembros consideran que los requerimientos adicionales de información, más estrictos que aquellos que normalmente se imponen, o incluso una inversión de la carga de la prueba a este respecto, no constituyen medidas de carácter discriminatorio en el sentido del artículo.

Apartado 6

81. Este apartado precisa que el campo de aplicación del artículo no está limitado por las disposiciones del artículo 2. El artículo se aplica a todos los tributos, cualquiera que sea su naturaleza y denominación, percibidos por o en beneficio del Estado, sus subdivisiones políticas o entidades locales.

Observaciones a los Comentarios

82. La interpretación contenida en los párrafos 38 y 39 anteriores no es compartida por *Alemania*, cuya legislación tributaria prevé la aplicación de una tasa mínima, para los no residentes, sobre las fuentes de renta exclusivamente internas; la tasa mínima se aproxima a las tasas más bajas de la escala de imposición progresiva.

83. Los *Estados Unidos* puntualizan que sus ciudadanos no residentes no están en la misma situación que los demás no residentes, ya que este país grava a sus ciudadanos no residentes sobre su renta mundial.

84. Con respecto al párrafo 71, los *Países Bajos* admiten que los Estados tiendan a incluir, en sus Convenios bilaterales, una disposición destinada a impedir la obtención de los beneficios del Convenio en los "casos triangulares" que puedan considerarse abusivos. Sin embargo, la redacción de tales disposiciones debería tomar siempre como punto de partida que los beneficios del Convenio son lícitos a menos que la situación sea considerada abusiva. Por último, los Países Bajos opinan que la expresión "normalmente gravado" es demasiado ambigua para servir como punto de referencia concluyente en la determinación de una posible situación abusiva.

Reservas al artículo

85. *Canadá* y *Nueva Zelandia* formulan una reserva al artículo.

86. *Australia* se reserva el derecho a proponer modificaciones a fin de garantizar la continuidad en la aplicación de ciertas disposiciones de su normativa interna relacionadas con las deducciones por I+D y la recaudación del impuesto retenido.

87. *Estados Unidos* se reserva el derecho a aplicar su impuesto sobre sucursales.

Apartado 1

88. *Francia* desea reservarse la posibilidad de aplicar las disposiciones del apartado 1 solamente a las personas físicas, habida cuenta de la jurisprudencia de sus tribunales y del hecho de que los apartados 3, 4 y 5 ya otorgan a las sociedades garantías muy amplias contra la discriminación.

89. *Chile* y el *Reino Unido* formulan una reserva a la segunda frase del apartado 1.

Apartado 2

90. *Chile* y *Suiza* se reservan el derecho a no incluir el apartado 2 en sus convenios.

Apartado 3

90.1 Por razón de su propio régimen tributario, *Chile* se reserva su libertad de acción respecto de las disposiciones del Convenio relativas al porcentaje y forma de distribución de los beneficios por los establecimientos permanentes.

Apartado 4

91. *Francia* acepta la disposición del apartado 4; sin embargo, desea reservarse la posibilidad de aplicar las disposiciones de su legislación relativa a la limitación de la deducción de intereses pagados por una sociedad francesa a una sociedad asociada o vinculada.

Apartado 6

92. *Chile, Grecia, Irlanda* y el *Reino Unido* se reservan el derecho a restringir la aplicación de este artículo a los impuestos comprendidos en el Convenio.

 © OCDE

COMENTARIOS AL ARTÍCULO 25
RELATIVO AL PROCEDIMIENTO AMISTOSO

I. Observaciones preliminares

1. Este artículo instituye un procedimiento amistoso para la resolución de las dificultades surgidas de la aplicación *lato sensu* del Convenio.

2. Prevé primero, en sus apartados 1 y 2, que las autoridades competentes de los dos Estados deberán esforzarse por resolver, a través del procedimiento amistoso, la situación de los contribuyentes que sean objeto de una imposición no conforme a las disposiciones del Convenio.

3. Por otro lado, su apartado 3 invita y faculta a las autoridades competentes de los dos Estados para resolver del mismo modo los problemas relativos a la interpretación o aplicación del Convenio y, por otra parte, para ponerse de acuerdo en los casos no previstos en el Convenio para evitar la doble tributación.

4. En cuanto a la cuestión de las modalidades prácticas de este procedimiento, el artículo en su apartado 4 se limita a autorizar a las autoridades competentes para comunicarse directamente entre ellas sin pasar por la vía diplomática, y si lo juzgan oportuno, para reunirse personalmente en el seno de una comisión mixta creada especialmente a tal efecto. El artículo 26 resulta aplicable al intercambio de información a los efectos de las disposiciones de este artículo. La confidencialidad de la información intercambiada en el marco de un procedimiento amistoso queda pues garantizada.

5. Finalmente, el apartado 5 prevé un mecanismo que permite al contribuyente solicitar la remisión a arbitraje de las cuestiones irresolutas que hayan impedido a las autoridades competentes alcanzar un acuerdo amistoso en el plazo de dos años. Aún cuando el procedimiento amistoso constituye un mecanismo por lo general efectivo y eficaz para la resolución de las controversias que se desprendan del Convenio, pueden darse casos en los que las autoridades competentes no estén de acuerdo en que la imposición por parte de ambos Estados es conforme con las disposiciones del Convenio. El procedimiento arbitral previsto en el apartado 5 posibilita la resolución de estos casos al permitir la emisión de un dictamen independiente sobre las cuestiones irresolutas, que hace factible el acuerdo amistoso. Este proceso forma parte del procedimiento amistoso y no constituye una vía alternativa para la resolución de controversias relativas a la aplicación del Convenio.

6. Dado que el artículo establece únicamente reglas generales referentes al procedimiento amistoso, los Comentarios que siguen tratan de precisar el objeto de estas reglas y de completarlas si es necesario, refiriéndose principalmente a las reglas y prácticas seguidas en el ámbito internacional para la puesta en marcha del procedimiento amistoso, o en la esfera interna, para el desarrollo de los procedimientos vigentes en la mayoría de los países miembros de la OCDE con objeto de regular los litigios fiscales. En concreto, dado que el apartado 5 exige expresamente que las autoridades competentes establezcan de mutuo acuerdo el modo de aplicación del procedimiento arbitral que instituye, los Comentarios que siguen analizan detalladamente diversos aspectos procedimentales del mismo. El anexo a estos Comentarios incluye un ejemplo de acuerdo que las autoridades

competentes pueden utilizar como punto de partida para establecer el modo de aplicación del proceso arbitral; dicho anexo examina diversos aspectos estructurales y procedimentales, analiza las distintas disposiciones del ejemplo de acuerdo y, en algunos casos, plantea alternativas.

II. Comentarios a las disposiciones del artículo

Apartados 1 y 2

7. Las reglas enunciadas en los apartados 1 y 2 prevén la eliminación en casos particulares de la imposición no conforme al Convenio. Como es sabido, los contribuyentes en tal caso tienen la posibilidad de interponer recurso ante la jurisdicción en materia de impuestos, directamente o una vez denegada su reclamación por la Administración tributaria. Cuando la imposición no conforme al Convenio resulte de una incorrecta aplicación de este en los dos Estados, los contribuyentes deben litigar en cada Estado con los inconvenientes e incertidumbres que comporta tal situación. De este modo, el apartado 1 faculta a los contribuyentes afectados, sin perjuicio de su derecho a interponer los recursos jurisdiccionales ordinarios, para utilizar un procedimiento denominado amistoso porque tiende en su segunda fase a solventar el litigio de forma concertada, es decir por acuerdo entre las autoridades competentes; la primera fase del procedimiento se desarrolla únicamente en el Estado de residencia (salvo en el caso de que, por aplicación del apartado 1 del artículo 24, la inicie el contribuyente en el Estado de su nacionalidad) desde la interposición de la reclamación hasta su resolución por la autoridad competente.

8. De cualquier forma, este procedimiento es extraordinario respecto al derecho interno. Ello determina que su puesta en funcionamiento opere exclusivamente en los casos previstos en el apartado 1; es decir, en los supuestos en que se haya aplicado o vaya a aplicarse un gravamen en contra de las disposiciones del Convenio. Así, cuando la imposición se ha establecido en contra del Convenio y del derecho interno a la vez, el procedimiento amistoso se justifica únicamente en la medida en que el Convenio resulte afectado, a menos que exista una conexión entre las reglas convencionales y las de derecho interno que hayan sido incorrectamente aplicadas.

9. En la práctica, el procedimiento se aplica en los casos –con mucho, los más numerosos– en que la medida adoptada entrañe una doble imposición, situación que precisamente el Convenio tiende a evitar. Pueden mencionarse entre los casos más comunes:

- los referidos a la atribución de beneficios a un establecimiento permanente en aplicación del apartado 2 del artículo 7;
- la imposición en el Estado del deudor, en el caso de relaciones especiales entre el deudor y el beneficiario efectivo, de la parte en exceso de intereses y regalías en aplicación de las disposiciones del artículo 9, del apartado 6 del artículo 11 o del apartado 4 del artículo 12;
- los casos de aplicación de una legislación referente a la subcapitalización cuando el Estado de la sociedad deudora ha considerado los intereses como dividendos, en la medida en que este régimen esté basado en cláusulas de un Convenio que se correspondan, por ejemplo, al artículo 9 o al apartado 6 del artículo 11;

– los casos en que la ignorancia de la situación de hecho del contribuyente determina una aplicación inexacta del Convenio, especialmente en lo que se refiere a la determinación de la residencia (apartado 2 del artículo 4), a si existe un establecimiento permanente (artículo 5) o al carácter temporal de los servicios prestados por un asalariado (apartado 2 del artículo 15).

10. El artículo 25 suministra a las autoridades competentes un mecanismo que les permite consultarse recíprocamente con la finalidad de resolver, en el contexto de los precios de transferencia, no solamente los problemas de doble imposición jurídica sino también los problemas de doble imposición económica, en particular los procedentes de la inclusión de beneficios de empresas asociadas en virtud del apartado 1 del artículo 9; los ajustes correlativos que deben efectuarse en aplicación del apartado 2 del mismo artículo caen, en consecuencia, dentro del ámbito de aplicación del procedimiento amistoso, tanto en lo que se refiere a la apreciación de su fundamento como en lo que respecta a su cuantía.

11. En efecto, esto está implícito en la redacción del apartado 2 del artículo 9 cuando el convenio bilateral en cuestión contiene una cláusula de este tipo. Cuando el convenio bilateral no contenga reglas similares a las que se señalan en el apartado 2 del artículo 9 (como es el caso normalmente de los convenios firmados antes de 1977), el mero hecho de insertar el artículo 9, limitado al apartado 1, –que por lo general solamente confirma reglas más o menos similares existentes en las legislaciones internas– es indicativo de que la intención de los Estados contratantes era la de que la doble imposición económica estuviera cubierta por el Convenio. En consecuencia, la mayor parte de los países miembros considera que la doble imposición económica resultante de los ajustes realizados en los beneficios como consecuencia de precios de transferencia no es acorde con, al menos, el espíritu de los convenios y, en consecuencia, entra dentro del ámbito previsto en el artículo 25. Los Estados que no compartan esta opinión acaban, sin embargo, encontrando en la práctica los sistemas para remediar, en la mayor parte de los casos, los supuestos de doble imposición económicos que afectan a empresas de buena fe, haciendo uso de las disposiciones de su ley interna.

12. Si bien el procedimiento amistoso desempeña un papel importante en el tratamiento de cuestiones tales como los ajustes a los que se refiere el apartado 2 del artículo 9, es obvio que, incluso en ausencia de tal disposición, la intención de los Estados será evitar la doble imposición, incluso practicando los ajustes correlativos en los casos del estilo de los contemplados en el apartado 2. Por tanto, aún cuando puedan plantearse distintos puntos de vista, los Estados considerarán normalmente que los procedimientos amistosos iniciados a instancia del contribuyente, basados en la doble imposición económica contraria a los términos del artículo 9, entrañan la consideración de si debiera haberse practicado el ajuste correlativo, incluso en ausencia de una disposición similar a la contenida en el apartado 2 del artículo 9. Los Estados que no compartan esta opinión acaban, sin embargo, encontrando en la práctica los sistemas para remediar, en la mayor parte de los casos, los supuestos de doble imposición económica que afectan a empresas de buena fe, haciendo uso de las disposiciones de su ley interna.

13. El procedimiento amistoso es también aplicable, sin que se produzca una doble imposición contraria al Convenio, cuando el gravamen controvertido conculque

directamente una regla del Convenio. Tal es el caso de un Estado que grava una renta dada, en relación con la cual el Convenio atribuye al otro Estado un derecho exclusivo de imposición aun en el supuesto de que este no pudiera ejercerlo por causa de una laguna en su legislación interna. Otro caso se refiere a las personas que son nacionales de un Estado contratante, pero residentes del otro Estado contratante y están sometidas en este último Estado a un trato fiscal discriminatorio conforme a las disposiciones del apartado 1 del artículo 24.

14. Debe observarse que el procedimiento amistoso, a diferencia de los mecanismos de resolución de controversias previstos en el derecho interno, puede iniciarlo un contribuyente sin esperar a que la imposición que considere "no conforme al Convenio", le haya sido liquidada o notificada. Para que el contribuyente en cuestión pueda iniciar tal procedimiento, es preciso y suficiente con que determine que "las medidas tomadas por uno o por ambos Estados" entrañan una imposición que implica un riesgo no sólo posible, sino probable. Estas medidas alcanzan a todos los actos o decisiones de índole legislativa o reglamentaria, de carácter general o particular, que tengan como consecuencia directa y necesaria la exacción de un gravamen a cargo del recurrente contrario a las disposiciones del Convenio. Así, por ejemplo, si una modificación en la legislación fiscal de un Estado contratante implica para una persona que obtenga un determinado tipo de renta una imposición no conforme al Convenio, dicha persona podría iniciar un procedimiento amistoso desde el momento en que se modifique la ley en cuestión y ella obtenga dichas rentas o sea probable que las obtenga. Otros ejemplos comprenderían la presentación de una declaración en la modalidad auto-declarativa o la comprobación directa de la declaración de un contribuyente concreto en el curso de una inspección, en la medida en que cualquiera de estas circunstancias genere una probabilidad de imposición no conforme con el Convenio (por ej. cuando el método de auto-liquidación impuesto al contribuyente en virtud de la legislación interna de un Estado contratante genere una declaración tal que, en caso de constituir una propuesta de la propia Administración en el marco de un régimen distinto al de la modalidad auto-declarativa, pudiera originar una probabilidad de imposición no conforme con el Convenio, o cuando circunstancias tales como el criterio interpretativo publicado por el Estado contratante o su práctica inspectora generen una probabilidad importante de que la comprobación directa de una declaración concreta, como la del contribuyente, conduzca a una propuesta de declaración que entrañe una cierta probabilidad de imposición no conforme con el Convenio). Otro ejemplo podría constituirlo el caso de que la legislación sobre precios de transferencia aplicable en un Estado contratante exija al contribuyente, a fin de satisfacer el principio de plena competencia, declarar rentas imponibles en mayor cuantía a la que hubiera resultado de los precios reales que utiliza en sus operaciones con partes relacionadas, y existan dudas razonables sobre si la parte asociada del contribuyente podrá practicar el ajuste correlativo en el otro Estado contratante en caso de no instarse un procedimiento amistoso. Como se señala en la primera frase del apartado 1, el hecho de que las acciones de uno o de ambos Estados contratantes impliquen o puedan implicar una imposición no conforme con el Convenio debe determinarse desde la perspectiva del contribuyente. Aún cuando la opinión de este sobre la certidumbre o probabilidad de la existencia de esa imposición debe ser razonable y fundarse en hechos demostrables, las autoridades fiscales no deben

rechazar considerar la solicitud de inicio de un procedimiento instado en virtud del apartado 1 meramente por considerar que no se ha demostrado (por ejemplo atendiendo al criterio probatorio basado en la "consideración de la probabilidad" contenido en la legislación interna) que vaya a darse dicha imposición no conforme con el Convenio.

15. Dado que las primeras actuaciones que deben realizarse en un procedimiento amistoso pueden llevarse a cabo desde una fase muy temprana, sobre la base de la mera probabilidad de que ocurra una imposición no conforme con el Convenio, a los efectos de determinar el inicio del período de dos años al que se hace referencia en el apartado 5 del artículo, la presentación del caso a las autoridades competentes sobre la base de tal probabilidad no se consideraría como inicio del procedimiento. El párrafo 8 del anexo a los Comentarios al artículo 25 describe las circunstancias en las que empieza a computarse el plazo de dos años.

16. Para que las reclamaciones formuladas en virtud del apartado 1 sean aceptadas, deben obedecer a una doble exigencia expresamente señalada en tal apartado: deben dirigirse, en principio, a la autoridad competente del Estado de residencia del contribuyente (salvo en el caso de que el procedimiento lo inicie el citado contribuyente en el Estado del que es nacional, por aplicación del apartado 1 del artículo 24) y deben hacerlo dentro del plazo de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que entraña una imposición no conforme al Convenio. El Convenio no establece reglas particulares en cuanto a la forma de las reclamaciones. Las autoridades competentes pueden prescribir los procedimientos particulares que juzguen apropiados. Si tales procedimientos no se han prefijado, las reclamaciones pueden presentarse de la misma manera que las de carácter fiscal ante la Administración del Estado respectivo.

17. La obligación del contribuyente de dirigirse a la autoridad competente del Estado del que es residente (salvo cuando el contribuyente inicia el procedimiento en el Estado de su nacionalidad por aplicación del apartado 1 del artículo 24) es de alcance general, independientemente de que la imposición discutida se haya determinado en este o en el otro Estado y que la medida entrañe o no una doble imposición. Si con posterioridad a la medida o imposición discutidas, el contribuyente cambia su residencia al otro Estado contratante, deberá dirigir su reclamación a la autoridad competente del Estado donde ha sido residente durante el año respecto del cual se ha determinado o va a determinarse la imposición.

18. Sin embargo, en el caso ya indicado de que una persona, nacional de un Estado, pero residente del otro Estado, considere que ha sido objeto en este último Estado de medidas o gravámenes discriminatorios a la vista del apartado 1 del artículo 24, parece lo más indicado por razones evidentes, y como excepción a la regla general enunciada antes, que presente su reclamación ante la autoridad competente del Estado contratante del que es nacional. Finalmente, debe dirigirse a la misma autoridad competente la reclamación de una persona que, sin ser residente de un Estado contratante, posea la nacionalidad de un Estado contratante y cuyo caso entre en el ámbito del apartado 1 del artículo 24.

19. Por otro lado, los Estados contratantes que lo estimen preferible podrán acordar con los contribuyentes la posibilidad de dirigir de forma potestativa sus reclamaciones a la

autoridad competente de uno u otro Estado. En este caso, el apartado 1 deberá modificarse así:

> «1. Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición no conforme con las disposiciones del presente Convenio podrá, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de esos Estados, someter su caso a la autoridad competente de cualquiera de ellos. El caso deberá ser planteado dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que entrañe una imposición no conforme a las disposiciones del Convenio.»

20. El plazo de tres años establecido en la segunda frase del apartado 1 para la presentación de las reclamaciones trata de proteger a las Administraciones contra las reclamaciones tardías. Este plazo debe considerarse como mínimo, de suerte que los Estados contratantes son libres de concertar bilateralmente un plazo más largo en favor de los contribuyentes, a la vista de los plazos previstos en sus respectivas normativas internas en materia de convenios tributarios. Estos Estados pueden omitir la segunda frase del apartado 1 si consideran que sus respectivas normativas internas son aplicables de pleno derecho a tales reclamaciones y tienen consecuencias más favorables para los contribuyentes afectados al establecer plazos más amplios o al no fijar plazo alguno para la presentación de las reclamaciones.

21. La disposición que fija el cómputo del plazo de tres años a partir del día de la "primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme a las disposiciones del Convenio" debe interpretarse de la manera más favorable posible para el contribuyente. Así, incluso en el supuesto de que tal imposición resultara directamente de la ejecución de una decisión o medida administrativa de alcance general, se empieza a computar el plazo sólo a partir de la notificación de la medida individual que determina el gravamen concreto; es decir, basándose en la interpretación más beneficiosa, desde el acto de imposición propiamente dicho, materializado por la notificación de una liquidación o determinación, intimación oficial de pago u otro medio cualquiera de recaudación o exacción del impuesto. Dado que el contribuyente tiene derecho a presentar su caso tan pronto como considere que la imposición no va a ser conforme con las disposiciones del Convenio, mientras que el plazo de tres años empieza a contarse únicamente desde el momento en que se materializa el resultado, habrá casos en los que el contribuyente tenga derecho a iniciar el procedimiento amistoso antes de que se inicie el plazo de tres años (véase un ejemplo ilustrativo de esta situación en el párrafo 14 anterior).

22. En la mayoría de los casos será obvio cuál es el instrumento que constituye la notificación de la liquidación o determinación, la intimación oficial de pago u otro medio cualquiera de recaudación o exacción del impuesto, y normalmente la legislación interna contendrá normas relativas al momento en que se considera que se ha notificado debidamente. Dicha legislación interna contemplará normalmente la fecha de envío de la notificación (fecha de remisión), un cierto número de días tras su remisión, la fecha en la que se espera que llegue a la dirección enviada (ambas son fechas de supuesta recepción física de la notificación), o el momento en que de hecho se recibe físicamente (fecha de notificación física efectiva). En ausencia de tales normas, se considerará que la notificación se ha efectuado bien en el momento de la percepción física efectiva o, cuando no pueda

 © OCDE

documentarse suficientemente, el momento en que cabría esperar, en condiciones normales, que la notificación llegue a la dirección remitida. Debe tenerse en cuenta que esta última disposición se interpretará de la forma que resulte más favorable para el contribuyente.

23. Por lo que respecta a las auto-liquidaciones, es frecuente la existencia de alguna notificación que afecte a dicha declaración (por ejemplo una notificación de una deuda, o la denegación o el ajuste de una solicitud de devolución), y normalmente se considerará como fecha de inicio del plazo de tres años la de la notificación, en lugar del momento en que el contribuyente presenta su auto-liquidación. No obstante, pueden darse casos en los que no exista notificación de deuda u otra notificación. En ese caso se considerará como fecha de "notificación" aquella en la que se considere que el contribuyente, en circunstancias normales, habría tenido conocimiento de la imposición que de hecho no es conforme con el Convenio. Este momento podría ser, por ejemplo, aquel en que por primera vez se pone a disposición del contribuyente la información en la que se recoge la transferencia de fondos, por ejemplo, un extracto o saldo bancario. El plazo empezaría a transcurrir aún cuando el contribuyente no considerara en ese momento que la imposición es contraria al Convenio, dado que todo contribuyente que actúe con la prudencia debida debería haber sido capaz de observar en ese momento la inadecuación de la imposición respecto a lo dispuesto en el Convenio. En esos casos será suficiente con la notificación del cargo por el concepto tributario en cuestión. No obstante, cuando únicamente mediante la combinación de la auto-liquidación con alguna otra circunstancia, un contribuyente que actúe con la debida prudencia pueda concluir que la imposición era contraria al Convenio (por ejemplo una sentencia judicial en la que se concluya que la imposición en un caso similar al del contribuyente era contraria a las disposiciones del Convenio), el plazo empieza a contarse únicamente cuando se materialice la última de estas circunstancias).

24. Si el impuesto se ha retenido en la fuente, el plazo comienza a partir del pago de la renta; sin embargo, si el contribuyente prueba que tuvo conocimiento de esta retención en fecha posterior, el plazo empieza a contarse desde esta última fecha. Cuando la imposición no conforme al Convenio resulte del efecto combinado de decisiones o medidas tomadas en los dos Estados contratantes, el plazo se computará únicamente desde la primera notificación de la decisión o medida más reciente. Esto significa que cuando, por ejemplo, un Estado contratante grava un impuesto no conforme con el Convenio pero el otro Estado otorga la desgravación de dicho impuesto conforme al artículo 23 A o al artículo 23 B, de forma que no exista doble imposición, es frecuente que en la práctica el contribuyente no inicie el procedimiento amistoso en relación con la acción del primer Estado. Si, por el contrario, el otro Estado notificara posteriormente al contribuyente la denegación de la desgravación, de forma que se diera una doble imposición, empezaría a contarse un nuevo plazo a partir de esa notificación, dado que las acciones combinadas de ambos Estados contratantes provocarían que el contribuyente estuviera sometido a una doble imposición contraria a las disposiciones del Convenio. En ciertos casos, especialmente los de este tipo, puede que los archivos a disposición de las autoridades tributarias se hayan destruido rutinariamente tras la conclusión del plazo establecido, siguiendo la práctica habitual en uno o en ambos Estados. Las obligaciones contraídas en virtud del Convenio no impiden tal destrucción, ni exigen a las autoridades competentes que acepten la declaración del

contribuyente sin pruebas documentales, pero en esas circunstancias deberá darse al contribuyente, en la medida en que lo permita la legislación interna, la oportunidad de aportar durante la vigencia del procedimiento amistoso aquella documentación de la que carezca la Administración. En algunos casos, en virtud del artículo 26 del Modelo de Convenio Tributario, podría ser el otro Estado contratante quien aportara pruebas. Naturalmente, lo más deseable es que las autoridades tributarias conserven la documentación hasta que haya transcurrido el plazo en que un contribuyente puede iniciar un procedimiento amistoso en relación con un caso concreto.

25. El plazo de tres años no se interrumpe durante los procedimientos (comprendidos los administrativos) seguidos en virtud de la legislación interna (por ej. un recurso ante la propia jurisdicción). Este hecho podrá originar dificultades al obligar al contribuyente a optar entre acogerse a los recursos previstos en la legislación interna o al procedimiento amistoso. Algunos contribuyentes optarán por acogerse únicamente al procedimiento amistoso, mientras que la mayoría intentará canalizar su caso simultáneamente a través del procedimiento amistoso e interponiendo una acción ante la jurisdicción nacional, aún cuando el procedimiento judicial no fuera la intención primigenia. Tal circunstancia puede conducir a una aplicación ineficiente del procedimiento amistoso. En tanto que lo permita la legislación interna, algunos Estados pueden desear evitar esta situación permitiendo la suspensión del período de tres años (o mayor) durante los procedimientos seguidos ante la jurisdicción nacional. Se plantean dos posibles criterios, ambos coherentes con lo dispuesto en el artículo 25: por un lado, exigir que el contribuyente inicie el procedimiento amistoso, sin suspensión de plazo en el transcurso del procedimiento ante la jurisdicción nacional, pero sin que las autoridades competentes entren oficialmente en conversaciones hasta la resolución final del procedimiento ante la jurisdicción nacional; o, por otro lado, iniciar las conversaciones entre las autoridades competentes, sin llegar a un acuerdo definitivo hasta que el contribuyente acceda a retirar los procedimientos incoados ante la jurisdicción nacional, y con esa condición. Esta segunda posibilidad se analiza en el párrafo 42 de estos Comentarios. En cualquiera de estos casos, el contribuyente tiene que estar informado del criterio adoptado. Con independencia de que un contribuyente considere que existe o no la necesidad de presentar un recurso “de protección” ante la jurisdicción nacional (por ejemplo por las limitaciones de la legislación nacional para incoar acciones ante la jurisdicción interna) el criterio que normalmente prefieren las partes es que el procedimiento amistoso sea la vía inicial para resolver la cuestión planteada por el contribuyente, y para que tal resolución sea bilateral.

26. Algunos Estados pueden denegar al contribuyente la capacidad de iniciar un procedimiento amistoso en virtud del apartado 1 del artículo 25 cuando se consideren abusivas las operaciones con las que está relacionada la instancia del procedimiento. Este proceder está íntimamente ligado con el “uso indebido de las disposiciones del Convenio” que se analiza en el párrafo 9.1 y siguientes de los Comentarios al artículo 1. Sin embargo, en ausencia de disposiciones específicas al efecto, no existe una norma general que impida que las operaciones consideradas abusivas puedan acceder al procedimiento amistoso. El mero hecho de que el impuesto se grave en virtud de una cláusula antielusión contenida en el derecho interno no debe constituir una razón para denegar el acceso al procedimiento amistoso. Sin embargo, cuando se trate de infracciones graves contra la legislación nacional

que impliquen multas cuantiosas, los Estados podrán denegar el acceso al procedimiento amistoso. En el Convenio deben especificarse las circunstancias en las que los Estados denegarán el derecho de recurso al procedimiento amistoso.

27. Por razón de sus requisitos constitucionales, sus normas de derecho interno o su jurisprudencia, algunos Estados consideran que el procedimiento amistoso, en términos generales, no puede aplicarse a la resolución de ciertas cuestiones o, al menos, rechazan los procedimientos iniciados por el contribuyente. Ejemplo de esta denegación sería el de un contribuyente en cuyo caso la concesión de un beneficio fiscal fuera contraria a una sentencia firme dictada por los tribunales, vinculante para las autoridades fiscales por mandato constitucional. Sin embargo, el principio general admitido para los convenios tanto tributarios como de otra naturaleza, es que no puede justificarse el incumplimiento de las obligaciones contraídas en el mismo sobre la base de la legislación interna, incluso del Derecho constitucional. El artículo 27 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados recoge este principio general del derecho de los tratados. Por tanto, la justificación de lo que de otro modo constituiría un incumplimiento del Convenio tiene que basarse en el tenor del propio convenio, interpretado conforme a los principios interpretativos aceptados. Una justificación de esa naturaleza sería excepcional, dado que no atañería meramente a la forma de tratar una cuestión por parte de los dos Estados una vez que esta esté incluida en el procedimiento amistoso, sino que impediría incluso que la cuestión pudiera elevarse a la consideración de ambos Estados a través de dicho procedimiento. Dado que un Estado puede llegar a esa determinación unilateralmente, por lo que no se consideraría la posibilidad de la solución bilateral, la decisión de que una cuestión no puede optar al procedimiento amistoso instado por el contribuyente no puede tomarse a la ligera, sino que necesita fundamentarse en los términos negociados del Convenio. Una autoridad competente que se base en un impedimento impuesto por la legislación interna como razón para no permitir el inicio del procedimiento amistoso por el contribuyente debe informar a la otra autoridad competente de este hecho y exponer adecuadamente el fundamento jurídico de la decisión adoptada. Normalmente, los impedimentos estrictamente basados en la legislación interna no obstarán al amparo del procedimiento amistoso para un caso concreto, pero si impidieran de forma obvia y patente la posibilidad de que una autoridad competente lo resuelva de forma que pueda evitarse la imposición no conforme con las disposiciones del Convenio soportada por el contribuyente, y el otro Estado no tuviera posibilidades realistas de resolver la situación a favor del contribuyente, este hecho debe darse a conocer a los contribuyentes, de forma que no se generen falsas expectativas sobre los resultados que puedan derivarse del procedimiento.

28. En otros casos puede estar permitido el inicio del procedimiento amistoso, pero determinados aspectos de la normativa interna adoptados tras la negociación del Convenio pueden impedir a una autoridad competente resolver, aunque sea parcialmente, la cuestión planteada por el contribuyente. Cuando los cambios habidos en la legislación interna limiten jurídicamente a la autoridad competente, de forma que sea obvia la imposibilidad de resolver la cuestión a través de negociaciones bilaterales, la mayoría de los Estados admitiría que esta modificación de las circunstancias tiene entidad suficiente como para permitir a esa autoridad competente retirarse del procedimiento. En algunos casos, sin embargo, la dificultad surgida puede ser de naturaleza temporal; por ejemplo mientras se

aprueba una norma que modifique otra anterior, en cuyo caso, el procedimiento debe suspenderse en lugar de concluirse. Las dos autoridades competentes tratarán la dificultad surgida y su posible efecto sobre el procedimiento amistoso. También se darán ocasiones en las que una decisión total o parcialmente favorable al contribuyente sea vinculante y una de las autoridades competentes tenga que adherirse a ella, pero en las que aún quede un cierto margen para la negociación, por ejemplo para que una autoridad competente demuestre a la otra que esta última debe conceder la desgravación.

29. Es menos justificable la negativa a aplicar un acuerdo alcanzado durante un procedimiento amistoso basándose en el ordenamiento interno. La obligación de aplicar tal acuerdo se expresa inequívocamente mediante la última frase del apartado 2, por lo que los obstáculos a la aplicación que pudieran existir deben incorporarse en el tenor del propio acuerdo. Dado que los convenios bilaterales se negocian en el cambiante entorno de las legislaciones internas, susceptibles de modificaciones en ocasiones difícilmente previsibles, y dado que ambas partes son conscientes de este hecho en el transcurso de la negociación del Convenio original y de las conducentes a los acuerdos amistosos, por lo general se considerará que los cambios inesperados que alteren la base del acuerdo amistoso exigirán una revisión del acuerdo en los términos necesarios. Obviamente, cuando se dan modificaciones legislativas de esta naturaleza, lo que ocurre en muy pocas ocasiones, la buena fe obliga a que se notifiquen tan pronto como sea posible, debiendo realizarse un sincero esfuerzo para revisar el acuerdo o alcanzar uno nuevo en la medida en que lo permita la legislación interna. En tales casos, debe considerarse vigente la solicitud del contribuyente en lugar de exigirle la reiteración de la solicitud.

30. En relación con el desarrollo del procedimiento propiamente dicho, conviene perfilar sucintamente las dos fases distintas en que se divide (véase el párrafo 7 anterior).

31. En su primera fase, que se inicia con la reclamación del contribuyente, el procedimiento en cuestión se sitúa exclusivamente en el plano de las relaciones entre este y la autoridad competente del Estado de residencia (salvo en el caso de que el procedimiento lo inste el contribuyente en el Estado de su nacionalidad, por aplicación del apartado 1 del artículo 24). Las disposiciones del apartado 1 reconocen al contribuyente implicado el derecho a dirigirse a la autoridad competente del Estado del que es residente, haya o no agotado las vías de los recursos que cada uno de los dos Estados le otorga en su derecho interno. Por otra parte, la autoridad competente debe ponderar la justificación de la reclamación y, si la estima justificada, resolverla de alguna de las formas definidas en el apartado 2.

32. Si la autoridad competente estima pertinente la reclamación y considera que la imposición impugnada es imputable en todo o parte a medidas adoptadas en el Estado de residencia del contribuyente, debe dar satisfacción al reclamante lo más pronto posible procediendo a los ajustes o desgravaciones que estime necesarios. En este caso, la cuestión puede resolverse sin recurrir al procedimiento amistoso. Por otro lado, puede estimarse de utilidad un intercambio de puntos de vista e informaciones con las autoridades competentes del otro Estado contratante para confirmar, por ejemplo, determinada interpretación del Convenio.

 © OCDE

33. Si, por el contrario, esta autoridad competente estima que la imposición impugnada es consecuencia, en todo o en parte, de una medida adoptada por el otro Estado, le corresponde, de hecho es su obligación, como claramente se desprende de los términos del apartado 2, promover el procedimiento amistoso propiamente dicho. Es importante que la autoridad en cuestión cumpla con su obligación lo más rápidamente posible, particularmente en los casos en que se hayan rectificado los beneficios de empresas asociadas como consecuencia de ajustes de precios de transferencia.

34. El contribuyente tiene derecho, en virtud del apartado 1, a someter su caso a la autoridad competente del Estado del que es residente, haya o no presentado demanda o contencioso de acuerdo con el derecho interno de este Estado. Si el litigio está pendiente de resolución, la autoridad competente del Estado de residencia, sin esperar la decisión judicial definitiva, debe determinar si considera el caso apropiado para el procedimiento amistoso. Si opta por tal solución debe precisar si está en condiciones de aportar una solución satisfactoria o si el caso debe someterse a la autoridad competente del otro Estado contratante. Las peticiones de apertura de un procedimiento amistoso realizadas por un contribuyente no deben rechazarse sin un motivo válido.

35. Aún cuando un tribunal del Estado de residencia del contribuyente haya resuelto definitivamente la petición, este último puede presentar o proseguir su reclamación en el marco del procedimiento amistoso. En algunos Estados, la autoridad competente puede aportar una solución satisfactoria distinta de la decisión judicial. En otros Estados, la autoridad competente está vinculada por tal decisión, pero puede someter el caso a la autoridad competente del otro Estado contratante solicitando que este adopte las medidas necesarias para evitar la doble imposición.

36. En su segunda fase –que se inicia con los contactos de la autoridad competente a la que se ha dirigido el contribuyente con la del otro Estado– el procedimiento se sitúa en el plano de las relaciones entre los Estados, como si hubiera habido, por así decirlo, un respaldo por el Estado al que se presentó la reclamación. Pero aun cuando este procedimiento es, incuestionablemente, un procedimiento entre Estados, puede suscitarse la siguiente cuestión:

- si, como sugieren el título del artículo y los términos utilizados en la primera frase del apartado 2, se trata sólo de un simple procedimiento amistoso esto es, constituye la ejecución de un *pactum de contrahendo* que comporte para las partes la mera obligación de negociar, pero no la de llegar a un acuerdo;
- o si, por el contrario, debe considerarse (sobre la base de la existencia del procedimiento arbitral considerado en el apartado 5 para tratar los casos no resueltos, o sobre la hipótesis de que el procedimiento se desarrolla en el marco de una comisión mixta) como un procedimiento jurisdiccional que exige a las partes resolver el litigio.

37. El apartado 2 comporta, sin duda, la obligación de negociar; pero, por lo que respecta a la consecución de un acuerdo a través del procedimiento amistoso, las autoridades competentes tienen pura y simplemente una obligación de “diligencia” y no de conseguir un “resultado”. El párrafo 5, no obstante, prevé un mecanismo que permite la

consecución de un acuerdo aún cuando en la negociación hayan surgido aspectos sobre los que las autoridades competentes no hayan podido concertar sus posiciones.

38. En la búsqueda de un acuerdo amistoso, las autoridades competentes deben ciertamente precisar en primer lugar su posición a la luz de sus respectivas legislaciones fiscales y de las disposiciones del Convenio que les vinculan tanto a ellas como a los contribuyentes. En el caso de que la aplicación estricta de estas reglas o disposiciones impida todo acuerdo, puede admitirse razonablemente que las autoridades competentes tienen, como en el ámbito del arbitraje internacional, la posibilidad a título subsidiario de acudir a la equidad a fin de satisfacer al contribuyente.

39. La última frase del apartado 2 tiene por objeto permitir a los países cuyo derecho interno prevé plazos en materia de rectificaciones y devoluciones tributarias, aplicar el acuerdo a pesar de la existencia de tales plazos. Sin embargo, esta disposición no impide que los Estados que, por motivos constitucionales u otras razones jurídicas, no puedan alterar los plazos establecidos en su derecho interno, establezcan en el propio procedimiento amistoso plazos en armonía con su propia legislación sobre prescripción. Es posible que, en casos extremos, un Estado contratante prefiera no suscribir un acuerdo amistoso cuya aplicación exigiría eliminar los plazos de prescripción. Independientemente de dichos plazos, la aplicación de un acuerdo puede tropezar con otros obstáculos, tales como "las decisiones judiciales firmes". Los Estados contratantes pueden convenir las disposiciones oportunas para la remoción de estos obstáculos. Por lo que respecta al desarrollo práctico del procedimiento, se recomienda de manera general que las Administraciones tributarias se esfuercen por todos los medios para evitar, en la medida de lo posible, que el procedimiento amistoso fracase debido a retrasos en la ejecución o, cuando existan plazos de prescripción, por el efecto combinado de dichos plazos y de los retrasos en la citada ejecución.

40. El Comité de Asuntos Fiscales ha formulado una serie de recomendaciones sobre dos problemas planteados por los ajustes correlativos de beneficios subsiguientes a los ajustes de precios de transferencia (aplicación de los apartados 1 y 2 del artículo 9), así como por las dificultades de aplicación del procedimiento amistoso a tales situaciones:

a) Las autoridades fiscales deberían notificar a los contribuyentes, tan pronto como sea posible, su intención de efectuar un ajuste de precios de transferencia (y, cuando la fecha de una notificación de esta clase pueda ser importante, asegurarse de que se efectúe lo antes posible una clara notificación formal); es, sin duda, particularmente útil la realización de contactos sobre todas las cuestiones pertinentes, de la manera más completa y tan pronto como sea posible, entre las autoridades fiscales y los contribuyentes dentro de la misma jurisdicción y, más allá de las fronteras nacionales, entre las empresas asociadas implicadas y las autoridades fiscales afectadas.

b) Entre las autoridades competentes deberá establecerse una comunicación muy flexible, eligiendo la manera más apropiada (por escrito, por teléfono, o por medio de discusiones personales o de grupo) y debiendo esforzarse en encontrar el medio más eficaz para resolver las cuestiones pertinentes. Debería fomentarse la utilización de las disposiciones del artículo 26 referentes al intercambio de

información para que las autoridades competentes estén en condiciones de tomar una decisión basándose en una buena información de los hechos.

c) Durante el desarrollo de un procedimiento amistoso sobre cuestiones de precios de transferencia, el contribuyente afectado debería tener la oportunidad, en la medida de lo razonable, de exponer a las autoridades competentes, por escrito o verbalmente, los hechos y argumentos relevantes.

41. Por lo que respecta al procedimiento amistoso en general, el Comité ha recomendado que:

a) las formalidades inherentes a la iniciación y desarrollo de un procedimiento amistoso se reduzcan al mínimo y que se elimine toda formalidad innecesaria;

b) los casos tratados en los procedimientos sean resueltos cada uno según sus propias circunstancias y no por referencia al conjunto de los resultados obtenidos en otros casos;

c) cuando sea oportuno, las autoridades competentes formulen y hagan públicas sus reglas, directrices y procedimientos internos referentes a la utilización del procedimiento amistoso.

42. Puede suceder que se concluya un acuerdo amistoso respecto a un contribuyente aun cuando se encuentre todavía pendiente una reclamación contenciosa interpuesta por dicho contribuyente, por la misma materia, ante la jurisdicción competente de uno u otro Estado contratante. En tal caso, no podrá rechazarse la solicitud de un contribuyente para diferir su aceptación de la solución convenida en el procedimiento amistoso, hasta que el tribunal haya resuelto el recurso. Otra posición que pueden adoptar las autoridades competentes mientras el contencioso del contribuyente siga su curso, consistiría en diferir el análisis pormenorizado de las cuestiones concretas respecto de las que ese mismo contribuyente ha solicitado el procedimiento amistoso, hasta el pronunciamiento del tribunal. Si la solicitud de inicio de un procedimiento amistoso realizada por el contribuyente afecta a años distintos que los que son objeto del recurso, pero es coincidente por lo que respecta al marco jurídico y a los hechos, de forma que pueda inferirse que la decisión del tribunal afectará al tratamiento del contribuyente en relación con los ejercicios no incluidos expresamente en el recurso, podrá adoptarse en la práctica la misma decisión que en el caso inmediatamente precedente. Ambas circunstancias, a saber: la abstención hasta el pronunciamiento del tribunal, o la suspensión del procedimiento amistoso durante el tiempo que dure el proceso del recurso interno, no vulnerarán ni extinguirán el plazo de dos años recogido en el apartado 5 del artículo. Naturalmente, si las autoridades competentes consideran, en alguna de estas circunstancias, que el caso puede resolverse independientemente de los procedimientos seguidos al amparo de la legislación interna (debido, por ejemplo, a que la autoridad competente del Estado en el que se ha presentado la demanda o contencioso no esté vinculada u obligada por la sentencia que de estos se derive) el procedimiento amistoso podrá seguir el trámite habitual.

43. La situación también es distinta cuando exista una reclamación contenciosa pendiente sobre una cuestión determinada, pero presentada por otro contribuyente distinto del que ha solicitado el inicio del procedimiento amistoso. En principio, si el caso del contribuyente que desea el inicio del procedimiento amistoso necesita que una o ambas

autoridades competentes intervengan para impedir la imposición no conforme con el Convenio, esta intervención no debe retrasarse injustificadamente a la espera de la interpretación de la ley emitida a instancia de otro contribuyente, aún cuando el contribuyente que ha solicitado el procedimiento amistoso pueda consentir en caso de que sea probable que tal interpretación favorezca sus intereses. En otros casos, las circunstancias pueden justificar el retraso de las discusiones enmarcadas en un procedimiento amistoso entre las autoridades competentes, pero en la medida de lo posible dichas autoridades velarán para impedir poner en situación de desventaja al contribuyente que ha solicitado el inicio del procedimiento amistoso; lo que podrán evitar, cuando la legislación nacional así lo permita, difiriendo el pago del importe pendiente mientras no se reinicien las actuaciones, o al menos durante aquella parte del retraso que no sea imputable al contribuyente.

44. Dependiendo de los procedimientos internos, el contribuyente opta normalmente por la reparación y, en la mayoría de los casos, los procedimientos internos tales como recursos o contenciosos ante los tribunales quedan en suspenso a favor de los procedimientos amistosos, menos formales y de naturaleza bilateral.

44.1 [Renumerado el 17 de julio de 2008]

44.2 [Renumerado el 17 de julio de 2008]

44.3 [Renumerado el 17 de julio de 2008]

44.4 [Renumerado el 17 de julio de 2008]

44.5 [Renumerado el 17 de julio de 2008]

44.6 [Renumerado el 17 de julio de 2008]

44.7 [Renumerado el 17 de julio de 2008]

45. Como se señaló anteriormente, el contribuyente puede tener un contencioso abierto sobre una cuestión determinada, o puede haberse reservado el derecho a optar a tal recurso previsto en la legislación interna y, a pesar de ello, las autoridades competentes pueden seguir considerando la posibilidad de alcanzar un acuerdo. En ese caso, no obstante, es necesario tener en cuenta la preocupación de una autoridad competente concreta por evitar las divergencias o contradicciones entre la decisión judicial y el acuerdo amistoso que intenta alcanzarse, con las dificultades o riesgo de abuso que ello podría suponer. En definitiva, la ejecución de tal acuerdo amistoso normalmente está subordinada:

- a la aceptación de este acuerdo amistoso por el contribuyente; y
- al desistimiento por este de la reclamación ante los tribunales en relación con los puntos resueltos en el procedimiento amistoso.

46. El criterio seguido en algunos Estados consiste en que el contribuyente no puede iniciar el procedimiento amistoso hasta que se haya efectuado el pago de la deuda tributaria en litigio, íntegramente o un porcentaje determinado de la misma, siendo esta una condición indispensable. En su opinión, el pago del impuesto debido, que podrá devolverse total o parcialmente en función del resultado del procedimiento, es un requisito procedimental sine qua non no regulado por el artículo 25 y, por tanto, compatible con él. Un punto de vista opuesto a este, adoptado por muchos Estados, consiste en que el artículo

25 indica todo cuanto un contribuyente debe hacer antes de iniciar el procedimiento, y que dicho artículo no obliga al cumplimiento de tal requisito. Estos Estados fundamentan su criterio en el hecho de que el procedimiento puede iniciarse incluso antes de haber sometido a imposición al contribuyente, o de que se le haya notificado la liquidación (como se señala en el apartado 14 anterior), aquiescentes de la inexistencia de tal requerimiento para que la autoridad competente inicie un procedimiento en virtud del apartado 3.

47. El artículo 25 no ofrece una respuesta meridianamente clara sobre el hecho de si un procedimiento amistoso instado por un contribuyente puede denegarse sobre la base de la inexistencia del pago preceptivo, íntegro o parcial, del impuesto objeto de controversia. Sin embargo, con independencia del punto de vista que se adopte sobre esta cuestión, al aplicar el artículo debe admitirse que el procedimiento amistoso ratifica las disposiciones sustantivas del Convenio y que por tanto el texto del artículo 25 debe entenderse en este contexto e interpretarse a la luz del objeto y ámbito del Convenio, comprendida la evitación de la doble imposición y la prevención de la elusión y evasión fiscales. Por tanto, los Estados deben tener en cuenta, en la medida de lo posible, las cuestiones de gestión de efectivo y posible doble imposición al requerir pagos anticipados de un importe que el contribuyente califica de exigido, al menos en parte, en contra de las disposiciones del convenio pertinente. Como mínimo, el pago de los importes pendientes del impuesto no debe constituir un requisito para iniciar el procedimiento amistoso si dicho pago no constituye un requisito preexistente a la revisión de la normativa interna. Resultará también, al menos, que si el procedimiento amistoso se inició antes de someter a imposición al contribuyente (por ejemplo, mediante liquidación), el pago podrá exigirse únicamente una vez que se haya sometido al contribuyente a dicha imposición.

48. Son varias las razones que hacen deseable la suspensión de la recaudación del impuesto mientras esté pendiente la resolución de un procedimiento amistoso, aunque muchos Estados pueden precisar de cambios legislativos para poder llevarla a cabo. Toda exigencia de pago de una liquidación tributaria como condición necesaria para poder optar a un procedimiento amistoso orientado a obtener la desgravación de ese mismo impuesto es, en términos generales, incoherente con el principio de que el procedimiento amistoso constituya un procedimiento de uso común para resolver tales controversias. Además, si un procedimiento amistoso concluye con la eliminación de la doble imposición u otra imposición no conforme con el convenio, la exigencia del pago del impuesto con carácter previo a la conclusión del procedimiento amistoso puede suponer un coste financiero para el contribuyente en relación con el importe indebidamente cobrado, durante el tiempo que transcurra hasta la resolución del procedimiento amistoso, al menos en el frecuente caso de que la normativa sobre pago de intereses de los Estados contratantes en cuestión no compensen íntegramente al contribuyente por dicho coste. Esto significa, por tanto, que en tales casos el procedimiento amistoso no lograría el objetivo de eliminar complemente, en términos económicos, la doble imposición u otra imposición no conforme con el Convenio. Aún cuando en última instancia se eliminara esa carga económica, la exigencia impuesta al contribuyente de pagar impuestos gravados sobre la misma renta en dos Estados contratantes, puede suponerle dificultades en la gestión de efectivo incompatibles con los objetivos del convenio, consistentes en la eliminación de obstáculos para el comercio y la inversión internacionales. Por último, puede presentarse otra lamentable complicación

debida a la demora en la resolución de los casos cuando uno de los países sea más reticente a la celebración de buena fe de las discusiones que conforman el procedimiento amistoso en los casos en que el resultado probable sea la devolución de impuestos efectivamente recaudados. Cuando un Estado desee aplicar como condición imprescindible el pago del impuesto pendiente para iniciar el procedimiento amistoso instado por el contribuyente, debe notificarlo a su contraparte durante las negociaciones de los términos del convenio. Cuando los dos Estados signatarios de un convenio apliquen este criterio, participarán de un criterio común, pero existirá el riesgo de que se exija al contribuyente pagar el importe del impuesto dos veces. Cuando la legislación interna lo permita, para evitar esta situación los Estados contratantes podrían considerar la posibilidad de retener el mayor de esos importes en concepto de depósito de garantía, fondo fiduciario, o similar, pendiente del resultado del procedimiento amistoso. Otra posibilidad sería la de satisfacer el requisito impuesto por las autoridades competentes mediante la presentación de una garantía bancaria emitida por la entidad de la que es cliente el contribuyente. Otro criterio posible sería que uno de los Estados (elegido en función de la fecha de liquidación, por ejemplo, o por la condición de residencia en virtud del convenio) pudiera exigir únicamente el pago de la diferencia entre el importe pagado al otro Estado y el que este Estado reclama, en caso de que la hubiera. Qué posibilidades de entre estas son factibles o no dependerá de la legislación interna (comprendidos los requisitos administrativos) de los Estados concretos, pero constituyen opciones a las que debe prestarse la máxima atención a fin de conducir el procedimiento amistoso por los cauces más eficaces posibles. Cuando los Estados exijan el pago de los importes pendientes del impuesto como condición previa al inicio del procedimiento amistoso instado por el contribuyente, o para considerar una determina cuestión durante tal procedimiento, deberán contar con un sistema que permita la devolución de los intereses correspondientes a los importes subyacentes que deban devolverse al contribuyente como resultado del acuerdo alcanzado por las autoridades competentes. El pago de dichos intereses deberá reflejar adecuadamente el valor del importe subyacente y el período de tiempo durante el que ese importe se detrajo del contribuyente.

49. Los Estados adoptan puntos de vista distintos en relación con la inclusión o no en el ámbito del artículo 2 del Convenio de los intereses de demora y las sanciones administrativas. Algunos Estados los consideran importes subyacentes incluidos en el procedimiento, otros Estados no. Por tanto, se observarán criterios distintos en relación con si dichos intereses y sanciones pueden ser objeto de un procedimiento amistoso iniciado por el contribuyente. Cuando el Convenio los recoge en su ámbito subjetivo, el objeto del mismo (evitar la doble imposición) y la obligación que tienen los Estados de aplicar dichos convenios de buena fe, sugieren que, en la medida de lo posible, los intereses y sanciones no deben aplicarse de forma que disuadan a los contribuyentes de iniciar un procedimiento amistoso debido al coste y al efecto sobre la gestión de efectivo que puedan entrañar. Incluso cuando los intereses de demora y las sanciones administrativas no se consideren impuestos recogidos en el artículo 2 del Convenio, no deben aplicarse de forma que disuadan al contribuyente de los beneficios del Convenio o que anulen su confianza en los mismos, comprendido su derecho de iniciar un procedimiento amistoso al amparo del artículo 25. Por ejemplo, la exigencia por parte de un Estado de pagar las sanciones e

intereses pendientes no debe suponer para el contribuyente una carga mayor en el contexto del procedimiento amistoso de lo que la tendría en el contexto de la solicitud presentada por el contribuyente para la interpretación de la normativa tributaria nacional.

Apartado 3

50. La primera frase de este apartado invita y faculta a las autoridades competentes para resolver, si es posible, las dificultades de interpretación o aplicación del Convenio por la vía del procedimiento amistoso. Se trata, principalmente, de dificultades de índole general referentes, o que pueden referirse, a una categoría de contribuyentes, incluso en el caso de que se hayan suscitado con ocasión de un caso particular incluido normalmente en el procedimiento aludido en los apartados 1 y 2.

51. Esta disposición permite resolver las dificultades originadas por la aplicación del Convenio. Tales dificultades no son solamente las de orden práctico, que podrían surgir con ocasión de la instauración y funcionamiento de los procedimientos de desgravación de los impuestos percibidos sobre dividendos, intereses y regalías en el Estado contratante en donde se han generado estas rentas, sino todas aquellas que podrían comprometer o complicar la aplicación normal de las cláusulas convencionales, tal como las han concebido los negociadores del Convenio, y cuya solución no depende de un acuerdo previo sobre la interpretación del Convenio.

52. Con tal motivo, las autoridades competentes pueden en especial:

- completar o precisar el sentido de un término definido en el Convenio de manera incompleta o ambigua para evitar cualquier dificultad;
- solventar las dificultades que puedan surgir de un nuevo régimen impositivo establecido en un Estado contratante sin alterar el equilibrio y sustancia del Convenio;
- determinar si, y bajo qué circunstancias, los intereses pueden asimilarse a los dividendos en aplicación de las reglas del país del prestatario sobre subcapitalización y beneficiarse de una desgravación en concepto de doble imposición en el país de residencia del prestamista en las mismas condiciones que los dividendos (por ejemplo, en la desgravación concedida bajo el régimen matriz/filial, cuando esta desgravación está prevista en el convenio bilateral aplicable).

53. El apartado 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 la aplicación del Convenio) el poder de solventar por medio de acuerdo amistoso las dificultades que puedan producirse en la interpretación de aquel. Sin embargo, no hay que olvidar que, según la legislación nacional de los Estados contratantes, no corresponde sólo a “la autoridad competente” designada en el Convenio, sino también a otras autoridades (Ministerio de Asuntos Exteriores, tribunales) interpretar los tratados y acuerdos internacionales y que, incluso a veces, tal posibilidad está reservada exclusivamente a estas autoridades.

54. Los acuerdos amistosos que resuelven las dificultades generales de interpretación o aplicación vinculan a las Administraciones en tanto en cuanto las autoridades competentes no acuerden modificar o derogar el acuerdo amistoso.

55. La segunda frase del apartado 3 establece que las autoridades competentes tienen, asimismo, la posibilidad de evitar la doble imposición en los casos no previstos en las disposiciones del Convenio. 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 sólo es deseable que el procedimiento amistoso concluya con la eliminación efectiva de la doble imposición susceptible de producirse en tal supuesto, sino que en la mayoría de los casos, al establecer que las autoridades competentes puedan realizar consultas entre sí a fin de garantizar el funcionamiento efectivo del Convenio, se evidencia especialmente el objeto del artículo 25 y del procedimiento amistoso. La posibilidad de discutir estos temas en el marco de un procedimiento amistoso aumenta en la medida en que los Estados contratantes buscan criterios más uniformes en materias tales como la atribución de beneficios cuando existen sucursales, cuestión que puede ser muy útil discutir durante la negociación de los convenios o de los protocolos. Habrá Estados contratantes cuyo derecho interno impida que el Convenio se complete en aquellos puntos no tratados expresamente en el mismo, o al menos de modo implícito; sin embargo, en esta circunstancia, el Convenio podrá completarse mediante un protocolo en el que se aborde la cuestión. Sin embargo, en la mayoría de los casos, el propio texto del Convenio, aplicado conforme a los principios interpretativos comúnmente aceptados, permitirá por sí mismo abordar las cuestiones relativas a dos sucursales de una entidad de un tercer Estado comprendidas en el ámbito de los procedimientos previstos en el apartado 3.

Apartado 4

56. Este apartado fija las modalidades de consulta entre las autoridades competentes para regular, por medio de acuerdo amistoso, un caso particular sometido al procedimiento definido en los apartados 1 y 2 o bien problemas generales relativos especialmente a la interpretación o aplicación del Convenio e incluidos en el apartado 3.

57. Establece primero que las autoridades competentes pueden comunicarse directamente entre ellas con tal motivo. No es, por tanto, necesario acudir a la vía diplomática.

58. Las autoridades competentes pueden comunicarse por carta, fax, teléfono, reuniones personales o por cualquier otro medio que estimen conveniente. Pueden también, si lo desean, constituir una comisión mixta a ese fin.

59. En lo que se refiere a esta comisión mixta, el apartado 4 deja a las autoridades competentes de los Estados contratantes la determinación del número de sus miembros, así como las reglas de procedimiento de este organismo.

60. Sin embargo, aún cuando los Estados contratantes pueden suprimir cualquier formalidad en este terreno, tienen la obligación de ofrecer a los contribuyentes cuyo caso se haya planteado ante esta comisión mixta por aplicación del apartado 2, ciertas garantías esenciales, particularmente:

 © OCDE

- el derecho a formular sus observaciones, por escrito o verbalmente, en persona o por medio de representante;
- el derecho a ser asistidos por un asesor.

61. Por el contrario, no parece justificada la comunicación del expediente incoado al contribuyente o a su representante, dada la naturaleza particular del procedimiento.

62. Sin olvidar la libertad de elección de que gozan en principio las autoridades competentes para la designación de sus representantes en la comisión mixta, sería deseable que estas autoridades confiaran la presidencia de cada delegación, de la cual pueden tomar parte uno o varios representantes del servicio responsable del procedimiento, a un alto funcionario o magistrado designado esencialmente en razón de su experiencia específica; es razonable suponer, en efecto, que la intervención de tales personalidades facilitaría la obtención de los acuerdos.

Apartado 5

63. En este apartado se establece el sometimiento a arbitraje de las cuestiones irresolutas, a instancia de la persona que presentó el caso, en aquellos procedimientos en los que las autoridades competentes no puedan alcanzar un acuerdo en el plazo de dos años, conforme a lo dispuesto en el apartado 2. Este proceso no precisa de autorización previa por las autoridades competentes: una vez satisfechos los requisitos procedimentales deben remitirse a arbitraje las cuestiones irresolutas que impidan alcanzar el acuerdo amistoso.

64. El procedimiento arbitral previsto en este apartado no es un recurso alternativo ni adicional: cuando las autoridades competentes alcancen un pleno acuerdo sin cuestiones pendientes en relación con la aplicación del Convenio, no habrá cuestiones irresolutas que puedan remitirse a arbitraje, aún cuando la persona que haya solicitado el procedimiento amistoso no considere que el acuerdo alcanzado por las autoridades competentes ofrezca una solución idónea. Por consiguiente, el apartado es una extensión del procedimiento amistoso cuya función consiste en mejorar la eficacia de dicho procedimiento, instituyendo que cuando las autoridades competentes no puedan alcanzar un acuerdo en relación con una o más cuestiones que impidan la resolución del caso, sea aún posible llegar un acuerdo final remitiendo a arbitraje dichas cuestiones irresolutas. Por tanto, conforme a lo dispuesto en este apartado, la solución final del caso sigue proviniendo del procedimiento amistoso, mientras que la resolución de una cuestión concreta que impide el acuerdo amistoso en ese caso se realiza a través del procedimiento arbitral. Este hecho diferencia el proceso instituido en el apartado 5 de otras formas de procedimiento arbitral comercial o público-privado en los que la competencia del órgano arbitral abarca la resolución íntegra del caso.

65. No obstante, se observa que, en algunos Estados, la legislación interna o razones de índole normativa o administrativa, impiden o hacen injustificable el tipo de procedimiento arbitral previsto en el apartado 5. Por ejemplo, pueden existir obstáculos constitucionales que impidan a la comisión consultiva pronunciarse sobre materias tributarias. Asimismo, algunos países podrán incluir este apartado únicamente en los convenios negociados con determinados Estados. Por tales motivos, el apartado deberá incluirse en el Convenio únicamente cuando cada Estado determine la viabilidad del procedimiento arbitral.

66. Igualmente, algunos Estados podrán desear incluir el apartado 5 pero limitando su aplicación a un rango menor de casos. Por ejemplo puede determinarse la viabilidad del procedimiento arbitral para casos que entrañen cuestiones de naturaleza básicamente factual. También puede garantizarse la viabilidad del procedimiento arbitral para las cuestiones que se deriven de determinados tipos de casos, por ejemplo, casos muy concretos tales como los relacionados con los precios de transferencia o con la determinación de la existencia de un establecimiento permanente, pudiendo ampliar el arbitraje a otras cuestiones determinables individualmente.

67. Los Estados miembros de la Unión Europea tendrán que armonizar el ámbito del apartado 5 con las obligaciones contraídas como signatarios del Convenio Europeo de Arbitraje.

68. El contribuyente debe poder solicitar el sometimiento a arbitraje de las cuestiones irresolutas en todos los casos contemplados al tratar el procedimiento amistoso en el apartado 1, sobre la base de que las acciones de uno o de ambos Estados contratantes impliquen una imposición no conforme con las disposiciones del Convenio. Cuando no pueda recurrirse al procedimiento amistoso, por ejemplo debido a la existencia de infracciones graves que entrañen la aplicación de multas cuantiosas (véase el párrafo 26), sobra señalar la inaplicabilidad del apartado 5.

69. Cuando dos Estados contratantes que no hayan incluido el aparato 5 en su convenio deseen instituir la aplicación general del procedimiento arbitral, o para un caso concreto, aún podrán aplicarlo acordándolo mediante un procedimiento amistoso. En ese caso, las autoridades competentes concluirán un acuerdo amistoso siguiendo el tenor del ejemplo propuesto en el anexo, al que añadirán el siguiente apartado 1:

"1. Cuando

a) en virtud del apartado 1 del artículo 25 del Convenio, una persona haya sometido su caso a la autoridad competente de un Estado contratante alegando que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes implican para ella una imposición no conforme con las disposiciones del presente Convenio, y

b) las autoridades competentes no puedan ponerse de acuerdo para resolver la cuestión conforme a lo dispuesto en el apartado 2 del artículo en el plazo de dos años desde la presentación del caso a la autoridad competente del otro Estado contratante,

a instancia del contribuyente, toda cuestión irresoluta que se derive de ese caso se someterá a arbitraje de acuerdo con lo dispuesto en los siguientes apartados. Sin embargo, este sometimiento no podrá realizarse cuando un tribunal u organismo administrativo de cualquiera de los Estados contratantes se haya pronunciado previamente sobre dichas cuestiones irresolutas. A menos que una persona a la que concierna directamente el caso rechace el acuerdo amistoso que aplique el dictamen, las autoridades competentes se comprometen mediante esta cláusula a considerarse vinculadas por el dictamen y a resolver el caso en virtud del apartado 2 del artículo 25 conforme a lo dispuesto en dicho dictamen."

 © OCDE

Los términos del procedimiento se ampliarán a fin de abordar los distintos aspectos estructurales y procedimentales que se señalan en el anexo. Dado que las autoridades competentes quedan, por tanto, vinculadas por dicho procedimiento, el acuerdo se emite como parte del procedimiento amistoso, por lo que únicamente será efectivo en tanto que las autoridades competentes sigan estando de acuerdo en seguirlo a fin de resolver los casos que no hayan podido solventar mediante un procedimiento amistoso tradicional.

70. El apartado 5 establece que toda persona que haya sometido su caso a la autoridad competente de un Estado contratante en virtud del apartado 1, alegando que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes le han supuesto una imposición no conforme con las disposiciones del Convenio, puede solicitar que toda cuestión irresoluta que se derive del caso se someta a arbitraje. Esta solicitud puede realizarse en cualquier momento una vez transcurrido el plazo de dos años, cuya fecha de inicio es la de la presentación del caso a la autoridad competente del otro Estado contratante. Por tanto, el procedimiento arbitral no es automático. El interesado puede optar por esperar más allá de la conclusión del plazo de dos años (por ejemplo, permitiendo que las autoridades competentes dispongan de más tiempo para resolver el caso en virtud del apartado 2) o, simplemente, desistir del caso. Los Estados podrán establecer libremente, en determinadas circunstancias, un plazo mayor antes de poder solicitar el arbitraje.

71. En virtud del apartado 2 del artículo 25, las autoridades competentes harán lo posible por resolver los casos presentados conforme al apartado 1, a fin de evitar una imposición que no se ajuste al Convenio. Por tanto, a los efectos del apartado 5, no debe considerarse que se ha resuelto el caso en tanto que quede al menos una cuestión respecto de la que las autoridades competentes estén en desacuerdo y que, atendiendo al criterio de una de las autoridades competentes, revele una imposición no conforme con el Convenio. Por tanto, una de las autoridades competentes no puede decidir unilateralmente que se ha concluido el caso y que el interesado no puede recurrir al arbitraje en relación con las cuestiones irresolutas; del mismo modo, ambas autoridades competentes no pueden considerar cerrado el caso y denegar la solicitud de arbitraje si quedan cuestiones irresolutas que les impiden acordar que no ha existido imposición contraria al Convenio. Sin embargo, cuando las dos autoridades competentes estén de acuerdo en que la imposición por ambos Estados es conforme con el Convenio, no quedarán cuestiones irresolutas y el caso podrá considerarse cerrado, aún cuando pudiera existir una doble imposición no contemplada en las disposiciones del Convenio.

72. Únicamente puede recurrirse al procedimiento arbitral cuando la persona que insta el procedimiento considere que la imposición no conforme con lo dispuesto en el Convenio ha resultado de las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes. Por el contrario, no puede recurrirse a dicho procedimiento arbitral cuando se arguya que dichas acciones originarán finalmente tal imposición, aún cuando estos últimos casos se sometan a la autoridad competente en virtud del apartado 1 del artículo (véase el párrafo 70 anterior). A tales efectos, se considera que la imposición ha surgido de las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes desde el momento en que, por ejemplo, se paga el impuesto, o se emite una liquidación o se determina de otro modo, o incluso en los casos en que las autoridades fiscales notifican formalmente al contribuyente su intención de gravar ciertos elementos de renta.

73. En su tenor actual, el apartado 5 prevé únicamente el arbitraje respecto de las cuestiones irresolutas que se desprenden de los casos presentados en virtud del apartado 1 del artículo. Los Estados que deseen ampliar el ámbito del apartado de forma que comprenda asimismo los procedimientos amistosos instados en virtud del apartado 3 del artículo, tienen plena libertad para acordarlo. En ciertos casos, el procedimiento amistoso puede plantearse al amparo de otras disposiciones del Convenio, como por ejemplo el subapartado 2 d) del artículo 4. Conforme a dicho subapartado, las autoridades competentes, en ciertos casos, tendrán que recurrir al procedimiento amistoso para resolver la situación de una persona física residente de ambos Estados contratantes. Como se señala en el apartado 20 de los Comentarios al artículo 4, estos casos se resolverán conforme al procedimiento instituido en el artículo 25. Si las autoridades competentes no pudieran llegar a un acuerdo sobre el caso, y este desacuerdo originara una imposición no conforme con el Convenio (según el cual la persona física debe ser residente únicamente de un Estado a los efectos del mismo), el caso recae en el ámbito del apartado 1 del artículo 25, por lo que le resultaría de aplicación el apartado 5.

74. En algunos Estados las autoridades competentes están facultadas para apartarse de las sentencias pronunciadas por los tribunales sobre una materia concreta que dimane del caso objeto de su consideración. Estos Estados, por tanto, podrán omitir la segunda frase del apartado.

75. La presentación del caso a la autoridad competente del otro Estado, que constituye la fecha de inicio del plazo de dos años mencionado en el apartado, puede realizarla la persona que sometió el caso a la autoridad competente del primer Estado en virtud del apartado 1 del artículo 25 (por ejemplo, sometiendo el caso a la autoridad competente del otro Estado al mismo tiempo o en un momento posterior), o la autoridad competente del primer Estado, quien se pondrá en contacto con la autoridad competente del otro Estado conforme a lo dispuesto en el apartado 2, en caso de que no pudiera por sí misma encontrar una solución satisfactoria. Para determinar el inicio del plazo de dos años, se considerará que un caso se ha presentado a la autoridad competente del otro Estado únicamente cuando se haya remitido a esta última información suficiente que le permita pronunciarse sobre la licitud de la objeción que motivó la presentación del caso. El acuerdo amistoso mediante el que se establezca el modo de aplicación del apartado 5 (véase el anexo) debe especificar qué tipo de información se considerará normalmente suficiente a estos efectos.

76. El apartado trata también la relación entre el procedimiento arbitral y el derecho de recurso a los procedimientos ordinarios. Para que el arbitraje sea efectivo, y a fin de evitar un posible conflicto de resoluciones, no se permitirá a una persona recurrir al procedimiento arbitral cuando las cuestiones que desee resolver por esta vía se hayan resuelto previamente mediante los procedimientos internos para la presentación de demandas de cualquiera de los Estados (lo que significa que un tribunal u órgano administrativo de uno de los Estados contratantes se haya pronunciado sobre esa materia y en relación con el mismo interesado). Este impedimento es coherente con el criterio adoptado por la mayoría de los países en relación con el procedimiento amistoso en virtud del que:

a) No se permite el ejercicio simultáneo de los recursos jurisdiccionales ordinarios y el recurso a un procedimiento amistoso. Cuando el interesado no haya agotado los recursos jurisdiccionales, las autoridades competentes le requerirán normalmente que suspenda esa vía y, en caso de que no esté conforme, diferirán el procedimiento amistoso hasta el agotamiento de tales recursos.

b) Cuando se opte en primer lugar por el procedimiento amistoso y se logre un acuerdo, el contribuyente y otras personas directamente relacionadas con el caso tendrán la posibilidad de rechazar dicho acuerdo y proseguir con la reclamación que hubiera quedado en suspenso ante los órganos administrativos o judiciales. Por el contrario, si los interesados prefirieran la aplicación del acuerdo alcanzado, tendrán que renunciar al ejercicio de los recursos jurisdiccionales respecto de las materias objeto del acuerdo.

c) Cuando se opte en primer lugar por los recursos jurisdiccionales ordinarios, y se extinga esta vía en un Estado, el contribuyente únicamente podrá solicitar el procedimiento amistoso a fin de obtener la eliminación de la doble imposición en el otro Estado. Naturalmente, toda vez que se ha emitido una sentencia o resolución sobre un caso dado, la mayoría de los países consideran que es imposible invalidarla a través de un procedimiento amistoso, por lo que restringirán la aplicación posterior del procedimiento amistoso a la búsqueda de la desgravación en el otro Estado.

Estos mismos principios generales deben aplicarse en el caso de un procedimiento amistoso que entrañe una o más cuestiones sometidas a arbitraje. No resultaría útil someter a arbitraje una cuestión con el conocimiento previo de que uno de los países tiene limitada su capacidad de respuesta ante el dictamen. No ocurriría así, sin embargo, cuando el país pueda obviar la decisión de los tribunales en la resolución de un procedimiento amistoso (véase el párrafo 74), en tal caso el apartado 5 se modificaría en consecuencia.

77. Cuando el contribuyente no ha recurrido a la vía legal (o no la ha agotado) se observa otro aspecto de la relación entre el arbitraje y el recurso a estos procedimientos jurisdiccionales ordinarios. En ese caso, el criterio más coherente con las líneas rectoras del procedimiento amistoso es el de seguir los mismos principios generales en todos los casos en los que sea aplicable el arbitraje. Por tanto, los recursos legales quedarían en suspenso, pendientes del resultado del procedimiento amistoso en virtud del que se inste el arbitraje sobre aquellas cuestiones que las autoridades competentes no hayan podido resolver, y se alcanzaría un acuerdo amistoso provisional basado en ese dictamen. Como en los restantes casos de procedimientos amistosos, el acuerdo se presenta al contribuyente, quien tiene que decidir entre aceptarlo, lo que exigiría la renuncia a los recursos jurisdiccionales vigentes, o rechazarlo para poder ejercer estos recursos.

78. Este criterio está en línea con la naturaleza del procedimiento arbitral previsto en el apartado 5. El objeto de este procedimiento es el de permitir a las autoridades competentes llegar a una conclusión respecto de las cuestiones irresolutas que impiden alcanzar el acuerdo. Cuando las partes llegan a un acuerdo valiéndose de la asistencia del arbitraje la esencia del acuerdo permanece inalterada.

79. En ciertos casos este criterio implicará que las partes tengan que destinar tiempo y recursos en pro de un procedimiento arbitral conducente a un acuerdo amistoso que el contribuyente no aceptará. Sin embargo, la experiencia demuestra que son muy pocos los casos en los que el contribuyente rechaza el procedimiento amistoso a favor de los recursos jurisdiccionales ordinarios. Incluso en estos casos excepcionales, cabría esperar que los tribunales u órganos administrativos tengan en cuenta el hecho de que se ha ofrecido al contribuyente una solución administrativa al caso que hubiera vinculado a ambos Estados.

80. En algunos países, las cuestiones irresolutas entre autoridades competentes únicamente pueden referirse a arbitraje cuando ya no pueda recurrirse a los procedimientos jurisdiccionales ordinarios. Para poder instituir el arbitraje, estos Estados pueden considerar el criterio alternativo de requerir a una persona que renuncie a su derecho de ejercer los recursos jurisdiccionales ordinarios antes de que el caso pueda referirse a arbitraje, lo que puede hacerse sustituyendo la segunda frase del apartado por "no obstante, estas cuestiones irresolutas no podrán remitirse a arbitraje cuando, en virtud de la normativa interna de cualquiera de los Estados contratantes, el derecho de una persona directamente relacionada con el caso a que los tribunales u órganos administrativos de ese Estado se pronuncien sobre ellas siga vigente, o cuando dichos tribunales u órganos administrativos se hayan pronunciado sobre ellas." Para evitar situaciones tales en las que debiera exigirse a un contribuyente renunciar a los recursos jurisdiccionales ordinarios sin garantía alguna sobre la resolución del caso, sería importante modificar el apartado de forma que incluyera un mecanismo que garantizara, por ejemplo, la eliminación de la doble imposición. Asimismo, dado que el contribuyente tendría que renunciar al derecho a recurrir a los tribunales ordinarios, el apartado debería modificarse también de forma que contuviera suficientes salvaguardas legales relativas a que su participación en el procedimiento arbitral pueda satisfacer los requerimientos que puedan existir en la normativa interna para que dicha renuncia sea aceptable al amparo del régimen jurídico aplicable (por ej., en algunos países dicha renuncia podría no ser efectiva si no se garantiza al interesado el derecho de alegación oral durante el procedimiento arbitral).

81. El apartado 5 establece que, a menos que una persona a la que concierna directamente el caso rechace el acuerdo amistoso que dé vigencia al dictamen, dicho dictamen será vinculante para ambos Estados. Por tanto, la imposición sobre cualquier persona directamente relacionada con el caso tendrá que ajustarse al dictamen emitido sobre las cuestiones sometidas a arbitraje, que quedará reflejado en el acuerdo amistoso que se presente a estos interesados.

82. Como se señaló en el subapartado 76 *b)* anterior, cuando se concluye un acuerdo amistoso antes de haber agotado los recursos jurisdiccionales ordinarios, lo normal es que las autoridades competentes exijan, como condición para la aplicación del acuerdo, que los interesados renuncien al ejercicio de los recursos internos que puedan seguir vigentes en relación con las cuestiones comprendidas en el acuerdo. De no existir tal renuncia, una sentencia judicial dictada posteriormente podría impedir a las autoridades competentes aplicar el acuerdo. Por tanto, a los efectos del apartado 5, si una persona a la que se haya presentado el acuerdo amistoso que aplique el dictamen no está conforme con la renuncia

al ejercicio de los recursos jurisdiccionales ordinarios, se considerará que esa persona no acepta el acuerdo.

83. El dictamen es vinculante únicamente respecto de las cuestiones concretas que se someten a arbitrio. Aún cuando no existe impedimento alguno para que las autoridades competentes resuelvan otros casos similares sobre la base de dicho dictamen (incluidos los de los mismos interesados, pero referidos a ejercicios distintos), no están obligadas a hacerlo, por lo que los Estados están facultados para adoptar un criterio distinto en relación con los restantes casos.

84. Algunos Estados pueden permitir a las autoridades competentes desviarse de lo dispuesto en el dictamen, siempre que puedan consensuar otra solución (circunstancia prevista, por ejemplo, en el artículo 12 del Convenio de Arbitraje de la UE). Los Estados que lo deseen son libres para modificar la tercera frase del apartado como sigue:

> "[…] A menos que una persona a la que concierna directamente el caso rechace el acuerdo amistoso que aplique el dictamen, o que las autoridades competentes y las personas directamente interesadas en el caso acuerden una solución distinta en el plazo de seis meses desde la fecha de la comunicación del dictamen, dicho dictamen será vinculante para ambos Estados y aplicable independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados contratantes."

85. La última frase del apartado permite establecer el modo de aplicación del procedimiento arbitral mediante acuerdo amistoso. Algunos aspectos pueden recogerse asimismo en el propio artículo, en protocolo o mediante intercambio de Notas diplomáticas. Con independencia del procedimiento de substanciación del acuerdo, deberá reflejar las normas estructurales y procedimentales que deben seguirse para la aplicación del apartado, teniendo en cuenta el requisito establecido por este sobre la naturaleza vinculante del dictamen para ambos Estados. Lo óptimo sería redactar el acuerdo al mismo tiempo que el Convenio para que a su firma y aplicación suceda inmediatamente la efectividad del apartado. Asimismo, dado que el acuerdo contendrá los procedimientos que deben seguirse para remitir una cuestión irresoluta a arbitraje, sería importante hacer público el acuerdo. El anexo contiene un ejemplo de acuerdo, junto con los comentarios sobre las normas procedimentales que postula.

Utilización de otros mecanismos complementarios para la resolución de controversias

86. Con independencia de que se incluya o no el apartado 5 en un Convenio, o de que se instituya de otro modo un procedimiento arbitral utilizando el procedimiento expuesto en el párrafo 69 anterior, es obvio que pueden instituirse otros mecanismos complementarios ad hoc para la resolución de controversias como parte del procedimiento amistoso. Cuando no exista consenso en relación con los fundamentos de las posiciones adoptadas por las dos autoridades competentes, la intervención de un mediador puede aclarar el caso. En estas situaciones, el mediador atiende a las posturas de ambas partes, para exponer después su criterio sobre los puntos fuertes y débiles de cada una de ellas, lo que ayuda a ambas partes a comprender mejor su propia posición y la de su contraparte. Algunas administraciones tributarias utilizan con buenos resultados la mediación para resolver conflictos internos. La extensión de esta técnica a los procedimientos amistosos puede resultar útil.

87. Cuando se trate puramente de elementos de hecho el caso puede someterse a la opinión de un experto con la misión exclusiva de formular una decisión respecto de los hechos probados. Se trata de un recurso habitual en los procedimientos judiciales, en los que los elementos de hecho se remiten a una parte independiente que procede a informar sobre ellos y comunica posteriormente su dictamen al tribunal. A diferencia del mecanismo de resolución de controversias previsto en apartado 5, estos dictámenes no son vinculantes para las partes aunque, no obstante, pueden resultar útiles para ayudarles a adoptar una decisión antes de tener que someter a arbitraje la cuestión en virtud de dicho apartado.

III. Interacción entre el procedimiento amistoso y el mecanismo de resolución de controversias previsto por el Acuerdo General sobre el Comercio de los Servicios

88. La aplicación del Acuerdo General sobre el Comercio de los Servicios (GATS), que entró en vigor el 1 de enero de 1995 y que han firmado todos los Estados miembros, plantea cuestiones particulares en relación con el procedimiento amistoso.

89. El apartado 3 del artículo XXII del GATS establece que las controversias sobre la aplicación del artículo XVII del Acuerdo, relativo al principio de trato nacional, no pueden resolverse mediante la aplicación de los mecanismos de resolución de controversias establecidos en los artículos XXII y XXIII del Acuerdo si la medida controvertida "está comprendida en el ámbito de un acuerdo internacional entre ellos destinado a evitar la doble imposición" (por ejemplo, un convenio tributario). En caso de desacuerdo acerca de si una medida "pertenece al ámbito" de un acuerdo internacional de ese tipo, el apartado 3 establece que los Estados afectados podrán plantear la cuestión ante el Consejo del Comercio de Servicios, que la someterá a un arbitraje vinculante. Una nota a pie de página al apartado 3 contiene, sin embargo, la importante excepción de que si la controversia se refiere a un acuerdo internacional "ya existente en el momento de la entrada en vigor" del Acuerdo, la cuestión solo podrá someterse al Consejo del Comercio de Servicios mediando el consentimiento de ambos Estados.

90. Dicho apartado plantea dos cuestiones particulares en relación con los convenios tributarios.

91. En primer lugar, la nota a pie de página al citado apartado prevé un trato diferente de los convenios tributarios suscritos antes y después de la entrada en vigor del GATS, lo cual parece inadecuado, en particular cuando un convenio existente en el momento de la entrada en vigor del GATS se renegocie más tarde, o cuando se concluya con posterioridad un protocolo relativo a un convenio existente en aquel momento.

92. En segundo lugar, la frase "esté comprendida en el ámbito" es intrínsecamente ambigua, como lo indica la inclusión en el apartado 3 del artículo XXII del GATS de un procedimiento de arbitraje y, a la vez, de una cláusula exonerando a los convenios preexistentes de su aplicación para resolver las controversias sobre su interpretación. Si bien parece claro que un Estado no podría argumentar de buena fe[1] que una medida

[1] La obligación de aplicar e interpretar los tratados conforme a la buena fe está expresamente establecida en los artículos 26 y 31 del Convenio de Viena sobre el Derecho de los Tratados; en consecuencia, la excepción prevista en el apartado 3 del artículo XXII del GATS sólo es aplicable a las controversias de buena fe.

 © OCDE

relativa a un impuesto al que no fuera aplicable ninguna disposición de un convenio tributario pertenece a su ámbito, no resulta claro si dicha frase se refiere a todas las medidas relativas a impuestos a los que son aplicables todas o sólo algunas disposiciones del convenio.

93. Los Estados contratantes pueden evitar tales dificultades extendiendo bilateralmente la aplicación de la nota a pie de página al apartado 3 del artículo XXII del GATS a los convenios suscritos después de la entrada en vigor del GATS. Tal extensión bilateral, que complementaría –pero sin contravenirlas en forma alguna– las obligaciones asumidas por los Estados contratantes bajo el GATS, podría incorporarse al Convenio añadiendo la siguiente disposición:

> «A los efectos del apartado 3 del artículo XXII (Consultas) del Acuerdo General sobre el Comercio de los Servicios, los Estados contratantes acuerdan que, no obstante las disposiciones de dicho apartado, toda controversia entre ellos acerca de si una medida pertenece al ámbito de este Convenio sólo podrá someterse al Consejo del Comercio de Servicios, tal como establece dicho apartado, con el consentimiento de ambos Estados contratantes. Cualquier duda acerca de la interpretación de este apartado se resolverá con arreglo al apartado 3 del artículo 25 (Procedimiento amistoso) o, si no pudiera alcanzarse un acuerdo con arreglo a dicho procedimiento, conforme a cualquier otro procedimiento convenido entre ambos Estados contratantes.»

94. Pueden plantearse problemas similares a los considerados anteriormente en relación con otros acuerdos bilaterales o multilaterales relativos al comercio o a las inversiones. Los Estados contratantes son libres para modificar, en el curso de sus negociaciones bilaterales, la disposición propuesta anteriormente para asegurar que las cuestiones relativas a los impuestos comprendidos en el ámbito del convenio tributario se resuelvan conforme al procedimiento amistoso en lugar de seguir el mecanismo de resolución de controversias de tales acuerdos.

Observaciones a los Comentarios

95. *Hungría* no comparte plenamente la interpretación del artículo 25 contenida en el párrafo 27 de los Comentarios, y no puede entablar un procedimiento amistoso cuando un tribunal húngaro se haya pronunciado sobre el fondo del caso.

Reservas al artículo

96. Por lo que respecta al apartado 1 del artículo, *Turquía* se reserva el derecho a que el caso deba presentarse a su autoridad competente dentro del plazo de cinco años siguientes al ejercicio fiscal en cuestión. Sin embargo, si la notificación se efectúa en el último año de este período, esta demanda debe presentarse en el plazo de un año desde la notificación.

97. El *Reino Unido* reserva su posición con respecto a la última frase del apartado 1 porque esta frase es incompatible con el plazo de seis años previsto por su legislación nacional.

98. *Chile, Grecia, Italia, México, Polonia, Portugal*, la *República Eslovaca* y *Suiza* formulan una reserva a la segunda frase del apartado 2. Estos países consideran que la ejecución material de desgravaciones o devoluciones impositivas en virtud de un acuerdo amistoso debería estar vinculada al plazo previsto en sus respectivas legislaciones internas.

99. *Turquía* formula una reserva a la segunda frase del apartado 2. Su legislación tributaria exige que, como el gravamen, la devolución tenga lugar en un período determinado. Según estas disposiciones, si la Administración considera viable la petición de devolución lo comunicará al contribuyente con el fin de que este presente su recurso en el plazo de un año a partir de la fecha de esta comunicación. Si el contribuyente deja transcurrir tal plazo, su derecho a la devolución habrá caducado. El mismo procedimiento se aplica para la exigencia de resoluciones de tribunales referentes a devoluciones. Por tal razón, Turquía está obligada a fijar un límite de tiempo para la ejecución de los procedimientos amistosos, como hace en todos los casos de devolución. Este es el motivo de que Turquía se reserve el derecho a señalar en el texto de sus convenios bilaterales un plazo concreto de cumplimiento.

100. *Canadá* se reserva el derecho a incluir una disposición, como se recoge en el párrafo 10 de los Comentarios al artículo 9, que determine el plazo de tiempo en el que un Estado contratante está obligado a realizar los ajustes correlativos tras un ajuste al alza de los beneficios de una empresa en el otro Estado contratante.

101. *Hungría* formula una reserva respecto de la última frase del apartado 1, dado que no puede entablar un procedimiento amistoso por razón de una solicitud al efecto presentada a su autoridad competente una vez transcurrido el plazo de prescripción previsto en su legislación interna.

 © OCDE

ANEXO
EJEMPLO DE ACUERDO AMISTOSO SOBRE EL PROCEDIMIENTO ARBITRAL

1. A continuación se recoge un modelo de acuerdo que las autoridades competentes pueden utilizar como base para sus acuerdos amistosos tendentes a instaurar el procedimiento arbitral previsto en el apartado 5 del artículo (véase el párrafo 85 anterior). Los párrafos 2 a 43 siguientes analizan las distintas disposiciones del acuerdo y, en algunos casos, plantean alternativas. Naturalmente, las autoridades competentes tienen plena libertad para modificar, añadir o suprimir cualquier disposición contenida en este ejemplo como resultado de la negociación de sus acuerdos bilaterales.

Acuerdo amistoso sobre la aplicación del apartado 5 del artículo 25

Las autoridades competentes del [Estado A] y el [Estado B] celebran el presente acuerdo amistoso con la intención de convenir el modo de aplicación del procedimiento arbitral previsto en el apartado 5 del artículo 25 del [título del Convenio], que entró en vigor el [fecha de entrada en vigor]. Las autoridades competentes tendrán la facultad de modificar o complementar este acuerdo mediante intercambio de cartas al efecto.

1. *Solicitud de remisión a arbitraje de un caso.*

   La solicitud para que una cuestión irresoluta comprendida en un procedimiento amistoso se remita a arbitraje en virtud del apartado 5 del artículo 25 del Convenio ("la solicitud de remisión a arbitraje") se realizará por escrito y se remitirá a una de las autoridades competentes. La solicitud contendrá información suficiente para la identificación del caso. Asimismo, irá acompañada de una declaración por escrito de las personas que, o bien presentan la solicitud, o están directamente interesadas en el caso, en el sentido de que ningún tribunal u órgano administrativo de los Estados se ha pronunciado sobre la materia en cuestión. En el plazo de diez días desde la recepción de la solicitud, la autoridad competente destinataria remitirá copia de la misma y de las declaraciones adjuntas a la otra autoridad competente.

2. *Plazo para la remisión del caso a arbitraje.*

   La solicitud de remisión a arbitraje únicamente puede presentarse transcurridos dos años desde la fecha en que el caso presentado a la autoridad competente de un Estado contratante en virtud del apartado 1 del artículo 25 se presentó también a la autoridad competente del otro Estado. A estos efectos, el caso se considera presentado ante la autoridad competente del otro Estado únicamente si se ha remitido la siguiente información: [en el acuerdo se especificará la información necesaria y los documentos que deban presentarse].

3. *Términos de referencia.*

En el plazo de tres meses desde la recepción de la solicitud de remisión a arbitraje por ambas autoridades competentes, estas determinarán las cuestiones que deba resolver el órgano arbitral, que se comunicarán por escrito al requirente. Este documento constituye los "Términos de referencia" del caso. Con independencia de lo previsto en los siguientes párrafos de este acuerdo, las autoridades competentes podrán establecer en los Términos de referencia normas procedimentales complementarias o distintas de las comprendidas en dichos párrafos, así como tratar toda otra cuestión que estimen pertinente.

4. *Falta de comunicación de los Términos de referencia.*

Si en el plazo citado en el párrafo 3 anterior no se comunicaran los Términos de referencia al requirente de la remisión a arbitraje, él mismo y las autoridades competentes podrán intercambiarse por escrito, en el plazo de un mes desde la finalización del plazo antes mencionado, un listado de las cuestiones que deban resolverse mediante arbitraje. Los listados así remitidos durante este período constituirán los Términos de referencia provisionales. En el plazo de un mes desde la designación de todos los miembros de la comisión consultiva como se establece en el párrafo 5 siguiente, estos comunicarán a las autoridades competentes y a los requirentes de la remisión a arbitraje, una versión revisada de los Términos de referencia provisionales, basada en los listados intercambiados. En el plazo de un mes desde su recepción por ambas autoridades competentes, estas tendrán la posibilidad de acordar unos nuevos Términos de referencia y de comunicárselos por escrito a la comisión consultiva y al requirente del procedimiento arbitral. En caso de ajustarse a ese plazo, estos Términos de referencia alternativos constituirán los Términos de referencia del caso. Si las autoridades competentes no acordaran ni se comunicaran por escrito en ese plazo unos nuevos Términos de referencia, los Términos de referencia del caso los constituirá la versión revisada de los Términos de referencia provisionales elaborados por la comisión consultiva.

5. *Elección de miembros de la comisión consultiva.*

En el plazo de tres meses desde el momento en que el requirente de la remisión a arbitraje reciba los Términos de referencia o, cuando resulte aplicable el párrafo 4, en el plazo de cuatro meses tras la recepción de la solicitud de remisión a arbitraje por ambas autoridades competentes, cada una de ellas designará un miembro de la comisión consultiva. En el plazo de dos meses desde la última designación, los miembros de la comisión consultiva así designados elegirán un tercer miembro que ejercerá como presidente. En caso de que alguno de los nombramientos no se realizara en el plazo previsto, el Director del Centro de Política y Administración Tributarias de la OCDE elegirá al miembro o miembros de la comisión consultiva que falten por designar en el plazo de 10 días desde el momento en que reciba una solicitud a tal efecto por el requirente de la remisión a arbitraje. Si por cualquier razón fuera necesario reemplazar a un miembro de la comisión consultiva una vez iniciado el procedimiento arbitral se

 © OCDE

recurrirá a este mismo procedimiento, con las adaptaciones que resulten pertinentes. A menos que los Términos de referencia dispongan de otro modo, la remuneración de los miembros de la comisión consultiva… [en este punto se describirá el modo de remuneración; podría utilizarse el método utilizado en el Código de Conducta del Convenio de Arbitraje de la CE].

6. *Procedimiento arbitral racionalizado.*

Si las autoridades competentes así lo indican en los Términos de referencia (siempre que el acuerdo sobre los mismos no sea posterior a la elección de los miembros de la comisión consultiva conforme al párrafo 4 precedente), las siguientes normas pueden aplicarse a un caso concreto sin perjuicio de lo dispuesto en los párrafos 5, 11, 15, 16 y 17 de este acuerdo:

a) En el plazo de un mes desde la percepción de los Términos de referencia por los requirentes de la remisión a arbitraje, las dos autoridades competentes, por consentimiento mutuo, designarán un miembro de la comisión consultiva. Si concluyera el plazo sin que se realizara tal designación, el Director del Centro de Política y Administración Tributarias de la OCDE será quién designe al miembro de la comisión consultiva en el plazo de 10 días desde la recepción de la solicitud al efecto remitida por el requirente de la remisión a arbitraje mencionado en el párrafo 1. La remuneración de los miembros de la comisión consultiva se determinará como sigue: [en este punto se describirá el modo de remuneración; podría utilizarse el método utilizado en el Código de Conducta del Convenio de Arbitraje de la CE].

b) En el plazo de dos meses desde la designación del órgano arbitral, cada autoridad competente remitirá por escrito a la comisión consultiva sus propias respuestas a las cuestiones planteadas en los Términos de referencia.

c) En el plazo de un mes desde la recepción de la última de las respuestas emitidas por las autoridades competentes, el órgano arbitral decidirá sobre cada una de las cuestiones incluidas en los Términos de referencia de acuerdo con una de las dos respuestas recibidas de las autoridades competentes, a quienes notificará su elección, junto con una breve motivación. Esta decisión se implementará conforme a lo dispuesto en el párrafo 19.

7. *Elegibilidad y nombramiento de los miembros de la comisión consultiva.*

Puede designarse como miembro de la comisión consultiva a cualquier persona, comprendidos los funcionarios de la administración de un Estado contratante, excepto cuando hayan intervenido en fases anteriores del caso que finalmente se remite a arbitraje. El nombramiento de los integrantes de la comisión consultiva se considera efectivo cuando tanto la persona o personas facultadas para su designación, como el miembro de la comisión consultiva designado, firmen un documento al efecto.

8. *Comunicación de la información y confidencialidad*.

Únicamente a los efectos de la aplicación de lo dispuesto en los artículos 25 y 26, y de la legislación interna de los Estados contratantes, en relación con la confidencialidad y la comunicación de información relacionada con el caso origen del procedimiento arbitral, se facultará al miembro de la comisión consultiva como representante autorizado de la autoridad competente que lo ha nombrado o, en caso de que el nombramiento de dicho miembro de la comisión consultiva no lo haya realizado una única autoridad competente, de la autoridad competente del Estado contratante en el que se presentó inicialmente el caso que motiva el procedimiento arbitral. A los efectos de este acuerdo, cuando un caso que origine el procedimiento arbitral se presente simultáneamente ante ambas autoridades competentes, la expresión "autoridad competente del Estado contratante en el que se presentó inicialmente el caso que motiva el procedimiento arbitral" significa la autoridad competente a la que se hace referencia en el apartado 1 del artículo 25.

9. *Incumplimiento de los plazos para la presentación de información*.

No obstante lo dispuesto en los párrafos 5 y 6, cuando ambas autoridades competentes acuerden que el incumplimiento de dos años para la resolución de una cuestión, previsto en el apartado 5 del artículo 25, es básicamente imputable al interesado por la no presentación en plazo de la información pertinente, las autoridades competentes podrán posponer la designación de los miembros de la comisión consultiva durante el período de tiempo que corresponda al retraso en el suministro de la información.

10. *Normas procedimentales y probatorias*

Con arreglo a lo dispuesto en el presente acuerdo y en los Términos de referencia, los miembros de la comisión consultiva adoptarán las normas procedimentales y probatorias que consideren oportunas para resolver las cuestiones expuestas en los Términos de referencia. Tendrán acceso a toda la información necesaria para emitir su dictamen en relación con las cuestiones sometidas a arbitraje, comprendida la información confidencial. Salvo que las autoridades competentes lo acuerden de otro modo, toda información que no esté a disposición de ambas autoridades competentes antes de la recepción por ambas partes de la solicitud de remisión a arbitraje no se tendrá en cuenta a los efectos del dictamen.

11. *Participación del requirente del arbitraje*

El requirente del procedimiento arbitral podrá, bien directamente o a través de sus representantes, remitir por escrito su posición a la comisión consultiva, del mismo modo que puede presentarla durante el procedimiento amistoso. Asimismo, previa autorización de dicha comisión, el interesado podrá expresar oralmente su posición durante el procedimiento arbitral.

© OCDE

12. *Medios materiales*

A menos que las autoridades competentes lo acuerden de otro modo, la autoridad competente a quien se presentó inicialmente el caso origen del procedimiento arbitral será responsable de proporcionar los medios materiales que permitan celebrar las reuniones de la comisión consultiva y proporcionará el personal administrativo necesario para el desarrollo del procedimiento arbitral. Este personal administrativo tratará únicamente con el presidente de la comisión consultiva cualquier asunto relacionado con el proceso.

13. *Costes*

A menos que las autoridades competentes lo acuerden de otro modo:

a) cada autoridad competente y el requirente del procedimiento arbitral soportarán los gastos relacionados con su propia participación en el procedimiento (comprendidos los gastos incurridos por razón de viajes y en la preparación y presentación de sus puntos de vista);

b) cada autoridad competente soportará los costes de remuneración del miembro de la comisión consultiva designado exclusivamente por esa autoridad competente, o designado por el Director del Centro de Política y Administración Tributarias de la OCDE en caso de que dicha autoridad competente no lo hubiera nombrado, además del coste de sus desplazamientos, telecomunicaciones y gastos administrativos;

c) la remuneración de los restantes miembros de la comisión consultiva, sus viajes, telecomunicaciones y costes administrativos se dividirá en partes iguales entre ambos Estados contratantes;

d) los costes relacionados con las reuniones de la comisión consultiva y con el personal administrativo necesario para el desarrollo del procedimiento, serán sufragados por la autoridad competente a la que se presentó inicialmente el caso origen del procedimiento arbitral, y si se presentó en ambos Estados, los costes se sufragarán en partes iguales; y

e) ambos Estados contratantes sufragarán en partes iguales todos los demás costes (comprendidos los de traducción y grabación o registro del procedimiento) en los que hayan acordado incurrir.

14. *Principios jurídicos aplicables*

La comisión consultiva emitirá su dictamen respecto de las cuestiones remitidas a arbitraje conforme a las disposiciones del Convenio que resulten aplicables y, con sujeción a dichas disposiciones, conforme a las disposiciones pertinentes contenidas en la legislación interna de los Estados contratantes. La comisión consultiva decidirá en materia de interpretación del convenio conforme a los principios interpretativos recogidos en los artículos 31 a 33 de la *Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados*, teniendo en cuenta los *Comentarios al Modelo de Convenio tributario de la*

OCDE, con las modificaciones pertinentes, como se explica en los párrafos 28 a 36.1 de la Introducción al Modelo de Convenio tributario de la OCDE. Del mismo modo, las cuestiones relacionadas con la aplicación del principio de plena competencia se resolverán teniendo en cuenta las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias. La comisión consultiva recurrirá asimismo a cualquier otra fuente que las autoridades competentes identifiquen expresamente en los Términos de referencia.

15. *Dictamen*

Cuando se haya designado a más de un integrante de la comisión consultiva, el dictamen se alcanzará por mayoría simple de estos. A menos que se disponga de otro modo en los Términos de referencia, el dictamen emitido por la comisión consultiva se presentará por escrito, motivado y reflejará las fuentes del derecho en que se basa. Previa autorización del requirente y de ambas autoridades competentes, el dictamen se publicará en formato purgado, suprimiendo los nombres de las partes intervinientes, o cualquier detalle que pudiera revelar su identidad, bien entendido que el dictamen no tiene valor de precedente.

16. *Plazo para la comunicación del dictamen*

El dictamen debe comunicarse a las autoridades competentes y al requirente en el plazo de seis meses desde el momento en que el presidente de la comisión consultiva notifique por escrito a las autoridades competentes y al requirente que ha recibido toda la información necesaria para iniciar las deliberaciones. No obstante la frase anterior, si en cualquier momento dentro del plazo de dos meses desde la fecha de designación del último miembro de la comisión consultiva, el presidente, con el consentimiento de una de las autoridades competentes, notifica por escrito a la otra autoridad competente y al requirente del procedimiento arbitral que no ha recibido toda la información necesaria para iniciar la deliberación del caso, entonces

a) si el presidente de la comisión consultiva recibiera la información necesaria en el plazo de dos meses desde la remisión de la notificación, el dictamen deberá comunicarse a las autoridades competentes y al requirente en el plazo de seis meses desde la fecha de recepción de la información por el presidente de la comisión consultiva, y

b) si el presidente de la comisión consultiva no recibiera la información necesaria en el plazo de dos meses después de la fecha de la notificación, a menos que las autoridades competentes dispongan de otro modo, el dictamen deberá emitirse sin tener en cuenta esa información, aún cuando el presidente de la comisión consultiva la recibiera posteriormente, y el dictamen se comunicará a las autoridades competentes y al requirente en el plazo de ocho meses desde la fecha de remisión de la notificación.

 © OCDE

17. *Incumplimiento del deber de comunicación del dictamen en el plazo previsto*

En caso de que no se comunicara el dictamen a las autoridades competentes en el plazo fijado en los párrafos 6 c) o 16, las autoridades competentes podrán acordar una ampliación del plazo no superior a seis meses o, en caso de no acordar dicha extensión en el plazo de un mes desde la conclusión del plazo establecido en los párrafos 6 c) o 16, nombrarán un nuevo miembro o miembros de la comisión consultiva conforme a los párrafos 5 ó 6 a), según corresponda.

18. *Dictamen final*

El dictamen emitido será final, a menos que los tribunales de uno de los Estados contratantes lo considere inaplicable por hallarlo afectado por una contravención de las disposiciones del apartado 5 del artículo 25 o de cualquier otra norma de procedimiento incluida en los Términos de referencia o en el presente acuerdo. Si por alguna de estas razones se considerara inaplicable, la solicitud de remisión a arbitraje se entenderá no presentada y el procedimiento arbitral no celebrado (excepto a los efectos de las disposiciones de los párrafos 8 ("Comunicación de la información y confidencialidad") y 13 ("Costes").

19. *Ejecución del dictamen*

Las autoridades competentes ejecutarán el dictamen en el plazo de seis meses desde que se les haya comunicado, alcanzando un acuerdo mutuo sobre el caso origen del procedimiento arbitral.

20. *Inexistencia de dictamen*

No obstante lo dispuesto en los párrafos 6, 15, 16 y 17, cuando en cualquier momento posterior a la presentación de una solicitud de remisión a arbitraje y previo a la remisión del dictamen por parte de la comisión consultiva a las autoridades competentes y al requirente, las autoridades competentes notifiquen por escrito a la comisión consultiva y al requirente que han resuelto todas las cuestiones irresolutas recogidas en los Términos de referencia, el caso se considerará cerrado en virtud del procedimiento amistoso y no se emitirá dictamen.

Este acuerdo se aplica a las solicitudes de remisión a arbitraje presentadas en virtud del apartado 5 del artículo 25 del Convenio, una vez que sus disposiciones sean efectivas.

[Fecha de la firma del acuerdo]

[Firma de las autoridades competentes de ambos Estados contratantes]

Criterios generales del modelo de acuerdo

2. Son varios los criterios que pueden seguirse a fin de estructurar el procedimiento arbitral que complementa el procedimiento amistoso. Uno de ellos, al que puede denominarse criterio de la "opinión independiente" consiste en la presentación a la

comisión consultiva de los hechos y las argumentaciones de las partes basadas en la legislación aplicable. La comisión consultiva adoptaría su dictamen de forma independiente, fundamentándolo en un análisis por escrito y motivado de los hechos concurrentes y de las fuentes de derecho aplicables.

3. Por otro lado, siguiendo el denominado criterio de la "última mejor oferta" u "oferta final", cada autoridad competente aportaría a la comisión consultiva una propuesta de resolución del caso en cuestión y sus miembros elegirían entre las dos propuestas presentadas. Evidentemente pueden encontrarse distintas variaciones en ambas posibilidades. Por ejemplo, los integrantes de este órgano pueden adoptar su decisión independientemente, sin estar obligados a remitir sus motivaciones sino simplemente sus conclusiones. En cierto modo, el método adecuado depende de la cuestión que tenga que dirimirse.

4. El modelo de acuerdo que antecede adopta como punto de partida el de la "opinión independiente", siendo este por tanto el método aplicable al proceso en general pero, teniendo en cuenta que muchos casos, especialmente aquellos que conciernan básicamente a cuestiones de hecho, se tratarían mejor de otro modo, presenta también un proceso "racionalizado", basado en el criterio de la "última mejor oferta" u "oferta final". Las autoridades competentes pueden por tanto acordar la utilización de este proceso racionalizado sobre una base casuística. Naturalmente, también podrán adoptar un criterio combinado, tomando como referencia general el proceso racionalizado, y pudiendo optar en determinadas circunstancias a la opinión independiente, o limitarse a uno de los criterios.

La solicitud de remisión a arbitraje

5. El párrafo 1 del modelo describe la forma en que debe realizarse la solicitud de remisión a arbitraje. Esta solicitud debe presentarse por escrito a una de las autoridades competentes relacionadas con el caso. Esa autoridad competente informará posteriormente a su contraparte en el plazo de 10 días desde la recepción de la solicitud.

6. Para poder concluir que se han satisfecho las condiciones previstas en el apartado 5 del artículo 25 (véase el párrafo 76 de los Comentarios a ese artículo) la solicitud debe ir acompañada de una declaración en la que se exprese que ningún tribunal u órgano administrativo de los Estados contratantes se ha pronunciado anteriormente sobre las cuestiones objeto de arbitraje.

7. Dado que el procedimiento arbitral es una prolongación del procedimiento amistoso cuyo objeto es el de resolver casos que no puedan acordarse en virtud de este, no parece adecuado exigir al requirente un pago por razón de dicho procedimiento, ni el reembolso de los gastos en los que incurran las autoridades competentes durante el procedimiento arbitral. A diferencia de las solicitudes que presentan los contribuyentes para la evacuación de consultas, acuerdos previos u otros procedimientos similares, para los que es frecuente el cobro de una tasa, la resolución de controversias surgidas entre Estados contratantes es responsabilidad de sus administraciones, por lo que deben ser estas quienes, en términos generales, soporten su coste.

 © OCDE

8. Las solicitudes de remisión a arbitraje no pueden plantearse antes de que transcurran dos años desde la fecha en que el procedimiento amistoso solicitado a la autoridad competente de un Estado contratante se presenta también a la autoridad competente del otro Estado contratante. El párrafo 2 del modelo de acuerdo prevé que, a estos efectos, únicamente se considerará presentado el caso ante la autoridad competente del otro Estado contratante cuando se haya facilitado la información especificada en dicho párrafo. Por tanto, el párrafo debe incluir un listado con la información requerida. En términos generales, esa documentación coincidirá con los documentos e información solicitados para iniciar el procedimiento amistoso.

Términos de referencia

9. El párrafo 3 del modelo de acuerdo se refiere a los "Términos de referencia", que se corresponden con el documento en el que se plantean las cuestiones que debe resolver la comisión consultiva. En él se determina la base jurisdiccional respecto de las cuestiones que se someten a arbitraje. Las autoridades competentes son las encargadas de elaborar este documento, pudiendo consultar a estos efectos con el requirente del procedimiento arbitral. Si las autoridades competentes no pudieran acordar los Términos de referencia en el plazo previsto en el apartado 3, es necesario prever algún mecanismo que garantice el avance en el proceso. El párrafo 4 se ocupa de esta contingencia.

10. Aún cuando los Términos de referencia se limitarán por lo general a una cuestión o cuestiones concretas, las autoridades competentes podrían, teniendo en cuenta la naturaleza del caso y la conexión entre los distintos aspectos que lo conforman, redactar los Términos de referencia de forma que se sometiera a arbitraje el caso íntegro (y no únicamente determinadas cuestiones concretas).

11. Las normas procedimentales previstas en el modelo de acuerdo son aplicables a menos que las partes contratantes dispongan otro proceder en los Términos de referencia. Por tanto, en un caso dado, las autoridades competentes pueden alejarse de cualquiera de estas disposiciones o establecer otras complementarias, acordándolo así en los Términos de referencia.

Proceso racionalizado

12. El proceso normal seguido en el modelo de acuerdo permite considerar cuestiones tanto de hecho como de derecho, así como las que participen de ambas instancias. Por lo general, la motivación conducente al dictamen es importante, ya que la aclaración del método seguido para emitir el dictamen puede ser determinante para su aceptación.

13. No obstante, en algunos casos las cuestiones irresolutas pueden concernir básicamente a elementos de hecho, y el dictamen puede consistir simplemente en una declaración de la resolución definitiva, por ejemplo, la determinación del importe del ajuste que debe practicarse en la renta y las deducciones correlativas de las partes relacionadas. Estas circunstancias se plantean a menudo en los casos de precios de transferencia, en los que la cuestión irresoluta puede ser meramente la determinación de un precio de transferencia de plena competencia o de un rango de precios (aunque existen otros casos de precios de transferencia que entrañan cuestiones de hecho más complejas). También pueden darse casos en los que resulte aplicable un principio análogo, por ejemplo la

determinación de la existencia de un establecimiento permanente. En algunos casos, el dictamen puede consistir en una declaración de las premisas de hecho sobre las que las autoridades competentes deban aplicar los principios jurídicos pertinentes. El párrafo 5 del modelo de acuerdo plantea un procedimiento racionalizado que las autoridades competentes pueden considerar útil en estos casos. Este proceso, que invalidará otras normas procedimentales del modelo de acuerdo, adopta la forma denominada arbitraje de "última mejor oferta" u "oferta final", en virtud de la que cada autoridad competente tendrá que proporcional al integrante de la comisión consultiva designado por mutuo acuerdo sus propias respuestas a las cuestiones comprendidas en los Términos de referencia, limitando el arbitraje a la elección de una de las soluciones propuestas. Las autoridades competentes, como en casi todas las cuestiones procedimentales, podrán modificar o complementar el proceso racionalizado utilizando a esos efectos los Términos de referencia de cada caso concreto.

Designación de los miembros de la comisión consultiva

14. El párrafo 5 del modelo de acuerdo describe el procedimiento para la elección de los miembros de la comisión consultiva, a menos que los Términos de referencia redactados para el caso concreto prevean otro método (por ejemplo, optando por el procedimiento racionalizado descrito en el párrafo anterior, o estableciendo que cada autoridad competente elija a más de un miembro de la comisión consultiva). Por lo general, cada autoridad competente designará un integrante de este órgano arbitral. Los nombramientos deben realizarse en el plazo de tres meses desde la recepción de los Términos de referencia por el requirente del procedimiento arbitral (el plazo es distinto cuando las autoridades competentes no puedan acordar los Términos de referencia en el plazo establecido). Los miembros de la comisión consultiva así designados elegirán un presidente en el plazo de dos meses desde la fecha del nombramiento del último de los integrantes iniciales. Si las autoridades competentes no designaran en plazo a su miembro de la comisión consultiva, o si los miembros de la comisión consultiva así designados no eligieran al tercer miembro en la fecha prevista, el párrafo establece que será el Director del Centro de Política y Administración Tributarias de la OCDE quien realice el nombramiento. Naturalmente, las autoridades competentes podrán acordar otros métodos para abordar estas situaciones poco frecuentes, pero parece importante dotar a una persona independiente de la facultad de designación, de modo que pueda dirimir los puntos muertos a los que pudiera llegarse en la selección de los miembros de la comisión consultiva.

15. No es necesario que el acuerdo fije la cualificación concreta que deba tener el miembro de la comisión consultiva, dado que obra en interés de las autoridades competentes poder contar con personas cualificadas e idóneas que intervengan como tales, así como tener un presidente cualificado obra en interés de los integrantes de esta.. No obstante, cabe la posibilidad de elaborar un listado de personas cualificadas que facilite el proceso de designación. El Comité de Asuntos Fiscales puede acometer esta labor. Es importante que el presidente de la comisión consultiva tenga experiencia en las cuestiones procedimentales, probatorias y logísticas que puedan surgir durante el procedimiento arbitral, así como que esté familiarizado con materias tributarias. Resultaría beneficioso poder contar con representantes de ambos Estados contratantes como miembros de la

 © OCDE

comisión consultiva, dado que estarían familiarizados con estas cuestiones. Así, sería posible que el órgano arbitral estuviera integrado por funcionarios no directamente relacionados con el caso. Los miembros de la comisión consultiva designados deben ser muy conscientes de que su papel consiste en resolver la cuestión de forma objetiva y neutral, y de que, en tanto que integrantes del órgano arbitral, su función no es la de defender los intereses del país que les ha designado.

16. El párrafo 9 del modelo de acuerdo indica que la designación de los miembros de la comisión consultiva puede posponerse cuando ambas autoridades competentes estén de acuerdo en que la imposibilidad de cerrar el procedimiento amistoso en el plazo de dos años se debe básicamente a la falta de cooperación del interesado. En ese caso, la pauta que marca el modelo de acuerdo es la de permitir a las autoridades competentes posponer la designación de los miembros de la comisión consultiva durante un período de tiempo igual al imputable a la demora en la presentación de la información pertinente. Si tal información no se hubiera facilitado con carácter previo a la solicitud de remisión a arbitraje, el plazo imputable al retraso en la presentación de la información no se interrumpe hasta la presentación efectiva de la información. Sin embargo, cuando no se facilite a las autoridades competentes la información necesaria para resolver un caso concreto, estas podrán resolverlo sobre la base de la limitada información de la que dispongan, impidiendo así el acceso al procedimiento arbitral. También es posible establecer en el acuerdo un plazo adicional (por ej. un año) cuya extinción impida recurrir al procedimiento arbitral si el contribuyente no hubiera facilitado aún la información necesaria para que las autoridades competentes estudien el caso.

Comunicación de la información y confidencialidad

17. Es importante que se permita a la comisión consultiva acceder sin restricciones a la información necesaria para resolver las cuestiones remitidas a arbitraje pero, al mismo tiempo, someterles estrictamente a los mismos criterios de confidencialidad aplicables a las propias autoridades fiscales en relación con dicha información. El criterio propuesto para garantizar ese resultado, incorporado en el párrafo 8 del modelo de acuerdo, es el de considerar a los miembros de la comisión consultiva como representantes autorizados de las autoridades competentes. Esto será así únicamente a los efectos de la aplicación de las disposiciones del Convenio que resulten pertinentes (por ej. los artículos 25 y 26) y de las disposiciones de la normativa interna de los Estados contratantes, en las que normalmente se regulan las sanciones aplicables en caso de incumplimiento del deber de confidencialidad. Como norma general, la designación del miembro de la comisión consultiva como representante autorizado de una autoridad competente se confirma mediante el correspondiente documento de designación, pero podrá hacerse de otro modo si así lo requiere la normativa interna, o si no es una autoridad competente quien lo designa.

Normas procedimentales y probatorias

18. La forma más sencilla para fijar las normas probatorias y procedimentales que rigen el arbitraje y que no se hayan establecido en los Términos de referencia, es la de permitir que sea la propia comisión consultiva quien las desarrolle en función de las necesidades

del caso. Procediendo de este modo, los integrantes del órgano arbitral tienen libertad para canalizar el caso a través de los reglamentos de conciliación existentes, tales como el de la Cámara Internacional de Comercio, que trata muchas de estas cuestiones. En las normas procedimentales debe expresarse claramente que, en términos generales, los hechos en los que la comisión consultiva base su decisión serán los analizados en el procedimiento amistoso. Únicamente en casos especiales podrán sus integrantes investigar hechos distintos de los analizados en las fases iniciales del caso.

19. El párrafo 10 del modelo de acuerdo se ajusta a este criterio. Por tanto, a menos que los Términos de referencia indiquen lo contrario, la comisión consultiva adoptará las decisiones pertinentes en relación con las fechas y las características de las reuniones. En ese mismo sentido, si bien sus integrantes tendrán acceso a toda la información necesaria para resolver las cuestiones sometidas a arbitraje, incluida la información confidencial, no tendrán en cuenta la información que no esté a disposición de ambas autoridades competentes, salvo que estas lo acuerden de otro modo.

Participación del contribuyente en el procedimiento complementario de resolución de controversias

20. El párrafo 11 del modelo de acuerdo prevé que el requirente del procedimiento arbitral podrá, bien directamente o a través de sus representantes, remitir por escrito su posición a la comisión consultiva y, si así lo acordara dicho órgano, podrá expresarse oralmente ante el mismo.

Disposiciones de índole práctica

21. El desarrollo del procedimiento arbitral precisa de determinados acuerdos sobre cuestiones prácticas, entre las que se incluye el emplazamiento de las reuniones, el idioma utilizado en ellas y las posibilidades de traducción, el sistema de grabación o registro, y sobre detalles materiales tales como archivos, etc.

22. Por lo que respecta al emplazamiento y a los medios materiales necesarios para la celebración de las reuniones de la comisión consultiva, la solución más sencilla es la dejar que sea la autoridad competente a la que se presentó inicialmente el caso que originó el arbitraje quien disponga lo necesario. Esta autoridad competente también podrá facilitar el personal administrativo necesario para el desarrollo del procedimiento arbitral. Este es el criterio expuesto en el párrafo 12 del modelo de acuerdo. Cabe esperar que, a estos efectos, la autoridad competente utilice instalaciones de las que disponga y personal a su cargo. No obstante, ambas autoridades competentes pueden acordar otros procedimientos (por ejemplo, aprovechar una reunión que se celebre en un emplazamiento distinto, y a la que tengan previsto asistir ambas autoridades competentes y los miembros de la comisión consultiva).

23. El modelo de acuerdo prevé que el personal administrativo que intervenga en el procedimiento arbitral tratará únicamente con el presidente de la comisión consultiva para cualquier asunto relacionado con el mismo.

24. Normalmente, los Términos de referencia recogerán los acuerdos alcanzados respecto del idioma utilizado en el procedimiento y sobre si deben proporcionarse medios para la traducción y cuáles. No obstante, puede ocurrir que la necesidad de traducción o de

 © OCDE

grabación surjan una vez iniciadas las actuaciones; en cuyo caso, las autoridades competentes podrán llegar a un acuerdo al efecto. Si no fuera posible llegar a un acuerdo, la comisión consultiva, a instancia de una autoridad competente y conforme a lo previsto en el párrafo 10 del modelo de acuerdo, podrán disponer la prestación de tales servicios. Sin embargo, en ese caso, la parte que requiera esos servicios sufragará los gastos en los que se incurra por razón de los mismos (véase el epígrafe "Costes" más adelante).

25. Las restantes cuestiones de índole práctica (tales como la notificación y el archivo de documentos) se tratarán de forma similar: a saber, por acuerdo entre las autoridades competentes (lo más adecuado sería incluir el acuerdo en los Términos de referencia) y, de no ser posible el acuerdo, mediante decisión adoptada por la comisión consultiva.

Costes

26. Son varios los costes en los que puede incurrirse en relación con el procedimiento arbitral y debe quedar claro quién ha de soportarlos. Este punto se trata en el párrafo 13 del modelo de acuerdo sobre la base de que cuando una autoridad competente o una persona relacionada con un caso pueda controlar el importe de un coste concreto, debe ser esa parte quien lo soporte, mientras que ambas autoridades competentes deben sufragar los restantes costes en igual proporción.

27. Por tanto, parece lógico dictaminar que cada autoridad competente, así como el requirente del procedimiento arbitral, sufrague su propia participación en el procedimiento. Aquí se incluirían los costes de representación en las reuniones y de preparación y presentación de los argumentos y criterios, tanto por escrito como oralmente.

28. Los honorarios que deban pagarse a los miembros de la comisión consultiva constituirán probablemente la partida más importante de los costes del procedimiento. Cada autoridad competente costeará la remuneración del miembro de la comisión consultiva que haya designado exclusivamente (o que haya designado el Director del Centro de Política y Administración Fiscales de la OCDE en su nombre), además de sus gastos de desplazamiento, telecomunicaciones y administrativos.

29. Los costes constituidos por los honorarios y los gastos de desplazamiento, telecomunicaciones y administrativos de los restantes miembros de la comisión consultiva se repartirán en partes iguales entre las autoridades competentes. Por lo general, las autoridades competentes acordarán sufragar estos gastos en el momento de la designación de los miembros de la comisión consultiva, circunstancia normalmente confirmada en el documento de designación. Los honorarios serán lo suficientemente cuantiosos como para permitir contratar a expertos cualificados. Cabe la posibilidad de utilizar una estructura de remuneraciones similar a la establecida en el Código de Conducta del Convenio de Arbitraje de la UE.

30. Los gastos relacionados con la celebración de las reuniones de la comisión consultiva, comprendidos los del personal administrativo necesario para el desarrollo del procedimiento, correrán a cargo de la autoridad competente a la que se presentó inicialmente el caso origen del procedimiento arbitral, puesto que es a esa autoridad a quien compete organizar las reuniones y facilitar el personal administrativo (véase el párrafo 12 del modelo de acuerdo). En la mayoría de los casos, esa autoridad competente

utilizará instalaciones y personal de los que ya disponga, por lo que no parece adecuado imputar parte de estos costes a la otra autoridad competente. Naturalmente, la expresión "gastos relacionados con la celebración de las reuniones" no incluye los gastos de viaje y alojamiento en los que incurran los participantes. Estos gastos se tratan más arriba.

31. Los restantes costes (sin incluir los que entrañe la participación del contribuyente en el proceso) se repartirán en partes iguales entre ambas autoridades competentes, siempre que hayan acordado incurrir en los mismos. En este apartado se incluirían los costes de traducción y grabación o registro que las autoridades competentes hubieran acordado contraer. En caso de no constituir objeto de acuerdo, se sufragarán con cargo a la parte solicitante.

32. No obstante, como se señala en el párrafo 13 del modelo de acuerdo, las autoridades competentes podrán convenir un método distinto de asignación de gastos, que podrá incluirse en los Términos de referencia o alcanzarse con posterioridad (por ej. cuando se presente un gasto imprevisto).

Principios jurídicos aplicables

33. El análisis de las cuestiones sobre las que las autoridades competentes han tenido dificultades en alcanzar un acuerdo demuestra que se trata normalmente de cuestiones de interpretación de los convenios o de aplicación del principio de plena competencia que subyace al artículo 9 y al apartado 2 del artículo 7. Como se contempla en el párrafo 14 del modelo de acuerdo, la comisión consultiva debe emitir su dictamen sobre las cuestiones relacionadas con la interpretación de los convenios conforme a los principios interpretativos recogidos en los artículos 31 a 33 de la *Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados*, teniendo en cuenta estos Comentarios, con las modificaciones pertinentes, como se explica en los párrafos 28 a 36.1 de la Introducción *del Modelo de Convenio tributario*. Las cuestiones relacionadas con la aplicación del principio de plena competencia se resolverán de forma similar, teniendo en cuenta las *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*. Dado que el artículo 32 de la *Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados* permite el acceso a una gran amplitud de fuentes de interpretación, en la práctica, la comisión consultiva tiene gran libertad para determinar las fuentes pertinentes para la interpretación de las disposiciones de los convenios.

34. En muchos casos, la aplicación de las disposiciones de un convenio tributario depende del derecho interno (por ejemplo, la definición de bienes inmuebles contenida en el apartado 2 del artículo 6 depende básicamente del significado que otorgue a esa expresión la legislación interna). Como norma general, resultaría inadecuado pedir a la comisión consultiva que adoptara una resolución independiente sobre cuestiones pertenecientes netamente a la legislación nacional, hecho que debe tenerse en cuenta en la confección del listado de cuestiones que se someten a arbitraje contenido en los Términos de referencia. No obstante, pueden darse casos en los que existan divergencias legítimas de puntos de vista sobre cuestiones de normativa interna y, en esos casos, las autoridades competentes pueden permitir que sea una comisión consultiva quien, como experto, decida sobre una cuestión determinada.

35. También pueden darse casos en los que las autoridades competentes acuerden que la interpretación o la aplicación de las disposiciones de un convenio tributario dependa de un documento concreto (por ej. un memorando de entendimiento o un acuerdo amistoso concluido después de la entrada en vigor de un convenio), pero que difieran en la interpretación de dicho documento. En tal caso, las autoridades competentes pueden querer hacer mención expresa a ese documento en los Términos de referencia.

Dictamen de la comisión consultiva

36. El párrafo 15 del modelo de acuerdo prevé que cuando se haya designado a más de un integrante de la comisión consultiva, el dictamen se alcanzará por mayoría simple de estos. A menos que se disponga de otro modo en los Términos de referencia, el dictamen emitido por la comisión consultiva se presentará por escrito, motivado, y reflejará las fuentes del derecho en que se basa. Es importante la comisión consultiva fundamente su decisión expresando los razonamientos conducentes al dictamen, ya que la aclaración del método seguido para emitirlo puede ser determinante para su aceptación por los interesados.

37. Según el párrafo 16, el dictamen debe comunicarse a las autoridades competentes y al requirente en el plazo de seis meses desde el momento en que el presidente de la comisión consultiva notifica por escrito a las autoridades competentes y al requirente que ha recibido toda la información necesaria para iniciar sus deliberaciones. De no haberla recibido, una vez transcurrido el plazo de dos meses desde el momento de la designación del último miembro de la comisión consultiva, su presidente, con el consentimiento de una de las autoridades competentes, podrá notificar por escrito a la otra autoridad competente y al requirente del procedimiento arbitral que no ha recibido la información necesaria para iniciar la deliberación. En ese caso, puede concederse un plazo de dos meses para remitir al presidente la información necesaria. Si el presidente de la comisión consultiva no recibiera la información en ese plazo, el órgano emitirá su dictamen en los seis meses siguientes sin tener en cuenta la información omitida (excepto si las autoridades competentes disponen de otro modo). Si por el contrario el presidente de la comisión consultiva recibiera la información en el plazo de dos meses, esta será tenida en cuenta durante las deliberaciones y el plazo para emitir el dictamen será de seis meses a partir de la recepción de la información.

38. Para poder abordar aquellas circunstancias poco frecuentes en las que los la comisión consultiva no pueda o no desee emitir su dictamen, el párrafo 17 prevé que en caso de que no se comunicara el dictamen en el período pertinente, las autoridades competentes podrán acordar una ampliación del plazo para su emisión o, en caso de no acordar dicha extensión en el plazo de un mes, se procederá al nombramiento de nuevos integrantes del órgano arbitral a quienes someter el caso. Si fuera necesaria la designación de nuevos miembros de la comisión consultiva, el procedimiento arbitral volvería al punto de la designación de los miembros originales, para avanzar desde ahí con los nuevos integrantes.

Publicación del dictamen

39. Por lo general, los acuerdos alcanzados en virtud de procedimientos amistosos en relación con casos concretos no son públicos. Sin embargo, en el caso de los dictámenes motivados su publicación hace más transparente el proceso. Asimismo, aún cuando el dictamen no sienta jamás precedente, su conocimiento por el público puede influir en el tratamiento de otros casos similares, evitando controversias ulteriores y desembocando en un criterio más homogéneo respecto de los casos que versen sobre las mismas cuestiones.

40. El párrafo 15 del modelo de acuerdo prevé por tanto la posibilidad de su publicación, a la que no obstante no se procedería a menos que ambas autoridades competentes y el requirente lo autorizaran. En cualquier caso, la publicación se realizará de forma que no conculque el principio de confidencialidad de la información proporcionada a las autoridades competentes, sin revelar los nombres de las partes ni cualquier otro elemento que pueda conducir a su identificación.

Ejecución del dictamen

41. Una vez que el procedimiento arbitral ha resuelto de forma vinculante las cuestiones que no pudieron acordar las autoridades competentes, estas concluirán el procedimiento amistoso reflejando el dictamen emitido, y se presentará a las personas directamente interesadas en el caso. A fin de evitar ulteriores retrasos, se sugiere la presentación al contribuyente del acuerdo amistoso que incluya el dictamen en el plazo de seis meses desde la fecha de comunicación del mismo, plazo que se recoge en el párrafo 19 del modelo de acuerdo.

42. El apartado 2 del artículo 25 dispone que las autoridades competentes están obligadas a aplicar el dictamen independientemente de los plazos previstos por sus respectivos derechos internos, al tiempo que el apartado 5 del artículo dispone que el dictamen es vinculante para ambos Estados contratantes. Por tanto, una imposición contraria al acuerdo amistoso, o la falta de un acuerdo amistoso mediante el que se ejecute el dictamen, originarán una imposición no conforme con el Convenio y, por tanto, facultarán al sujeto pasivo de dicha imposición a ejercer los recursos de los que disponga en virtud de su normativa interna, o a plantear nuevamente el caso conforme al apartado 1 del artículo.

43. El párrafo 20 del modelo de acuerdo aborda la posibilidad de que las autoridades competentes puedan resolver las cuestiones irresolutas remitidas a arbitraje antes de que se emita el dictamen. Dado que el procedimiento arbitral es un mecanismo extraordinario para solventar las cuestiones que no puedan resolverse a través de un procedimiento amistoso habitual, lo adecuado es poner fin a esta vía cuando las autoridades competentes puedan resolver dichas cuestiones por sí mismas. Las autoridades competentes podrán llegar a tales acuerdos siempre que no se haya emitido el dictamen pertinente.

 © OCDE

COMENTARIOS AL ARTÍCULO 26
RELATIVO AL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

I. Observaciones preliminares

1. En un convenio para evitar la doble tributación hay suficientes razones que justifican la inclusión de disposiciones referentes a la cooperación entre las Administraciones tributarias de los Estados contratantes. En primer lugar, parece deseable acordar una asistencia administrativa para determinar los hechos que exige la aplicación de las reglas del Convenio. Por otro lado, y dada la internacionalización creciente de las relaciones económicas, los Estados contratantes tienen cada vez más interés en proceder a intercambios de información que permitan aplicar la legislación tributaria interna, incluso en el caso de que no se trate de la aplicación concreta de un artículo del Convenio.

2. En consecuencia, el presente artículo contiene las reglas según las cuales las informaciones podrán ser intercambiadas en su más amplia extensión con el fin de establecer las bases adecuadas para la aplicación de la legislación tributaria interna de los Estados contratantes y para la aplicación de las disposiciones particulares del Convenio. El texto del artículo precisa que el intercambio de información no está restringido por el artículo 1 ni el 2, de suerte que puede implicar informaciones sobre no residentes y puede referirse a la administración o la exigencia de impuestos no comprendidos en el artículo 2.

3. El artículo 27 se refiere a la asistencia administrativa para la recaudación de los impuestos.

4. En 2002 el Comité de Asuntos Fiscales llevó a cabo una revisión en profundidad del artículo 26 para garantizar que reflejara las prácticas actuales de los países. Esta revisión tuvo también en cuenta recientes avances como el Modelo de Acuerdo de Intercambio de Información en Materia Tributaria[1] desarrollado por el "Grupo de Trabajo del Foro Global de la OCDE para el Intercambio de Información Efectiva"[2] y el estándar óptimo de acceso a la información bancaria descrito en el informe "Mejorar el acceso a la información bancaria por motivos fiscales"[3]. Como resultado, se efectuaron diversas modificaciones tanto al articulado como a los comentarios en 2005.

4.1 Muchos de los cambios que se hicieron entonces al artículo no trataron de alterar su naturaleza, sino más bien despejar dudas sobre su verdadera interpretación. Por ejemplo, el cambio de "necesaria" por "previsiblemente pertinente" o la inclusión de las palabras: "para administrar y exigir lo dispuesto" en el apartado 1 se hicieron para ganar en coherencia con el Modelo de Acuerdo de Intercambio de Información en Materia Tributaria y su intención no era la de alterar los efectos de la disposición. El nuevo apartado 4 se añadió para incorporar al artículo la común interpretación expresada en los Comentarios con anterioridad (véase el párrafo 19.6). El nuevo párrafo 5 se añadió para reflejar los usos administrativos comunes a la inmensa mayoría de los Estados miembros de la OCDE (véase

---

[1] *Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters,* disponible en www.oecd.org/taxation

[2] *The OECD Global Forum Working Group on Effective Exchange of Information.*

[3] I*mproving Access to Bank Information for Tax Purposes, OECD 2000.* Disponible en www.oecd.org/taxation

el párrafo 19.10). Por el contrario, la inserción de la expresión "o de la supervisión de las funciones anteriores" en el nuevo apartado 2 constituye una reversión de la regla anterior.

4.2 Los Comentarios se han ampliado considerablemente. Esta expansión es en parte un reflejo de la introducción de los nuevos apartados 4 y 5 en el artículo. Se hicieron otros cambios en los Comentarios para tomar en consideración recientes avances y la práctica actual de los Estados y, de una manera más general, para despejar dudas sobre la interpretación correcta del artículo.

II. Comentarios a las disposiciones del artículo

Apartado 1

5. La primera frase del apartado enuncia la regla básica relativa al intercambio de información. Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán las informaciones previsiblemente pertinentes para aplicar correctamente las disposiciones del Convenio y de la legislación interna de los Estados contratantes relativas a los impuestos de toda clase y naturaleza percibidos por los Estados contratantes, incluso si no se trata, como en este último caso, de la aplicación de un artículo concreto del Convenio. El estándar de "pertinencia previsible" trata de que se intercambie información en materia tributaria en la medida más amplia posible y, al mismo tiempo, trata de precisar que los Estados no pueden "echar las redes" con total libertad o pedir información de dudosa pertinencia respecto de los asuntos fiscales de un contribuyente dado. Los Estados contratantes pueden acordar una redacción alternativa de este estándar que esté en consonancia con el alcance del artículo (por ejemplo, sustituyendo "previsiblemente pertinente" por "necesaria" o "pertinente"). El intercambio de información tributaria alcanza a todos los ámbitos competentes para entender de cuestiones tributarias, sin perjuicio de la práctica general y de las disposiciones legales que garantizan los derechos de los imputados y los testigos en procesos judiciales. El intercambio de información en materia penal puede basarse también en tratados bilaterales o multilaterales de asistencia legal (en la medida en que se apliquen a delitos). Con la finalidad de que el intercambio de información se circunscriba al marco del Convenio, se establece el límite de que las informaciones no deberán comunicarse más que cuando el gravamen previsto por la legislación interna no sea contrario al Convenio.

5.1 La información cubierta por el apartado 1 no está limitada a información específica de contribuyentes. Las autoridades competentes pueden intercambiar cualquier otra información sensible, relativa a mejoras administrativas y de cumplimiento, por ejemplo, técnicas de análisis de riesgo o mecanismos de elusión o evasión fiscal.

5.2. Las posibilidades de asistencia que proporciona el artículo 26 no limitan ni están limitadas por las que se contienen en acuerdos internacionales u otros pactos entre Estados contratantes que se refieran a cooperación en materia tributaria. Dado que el intercambio de información relativo a la aplicación de los tributos de aduanas se asienta en otros instrumentos internacionales, como norma general prevalecerán las disposiciones de dichos convenios específicos y, en la práctica, el intercambio de información relativo a los tributos de aduanas no se regirá por lo dispuesto en el artículo.

 © OCDE

6. Los siguientes ejemplos podrán esclarecer el principio expuesto en el párrafo 5 anterior. En todos estos casos, el intercambio de información puede producirse de acuerdo con el apartado 1.

7. Aplicación del Convenio:

a) A los fines de la aplicación del artículo 12, el Estado A, donde reside el beneficiario, solicita al Estado B, donde reside el deudor, información relativa a las regalías abonadas.

b) A la inversa, para acordar la exención prevista en el artículo 12, el Estado B pregunta al Estado A si la persona que recibe las cantidades pagadas es efectivamente residente de este último Estado y beneficiaria efectiva de las regalías.

c) De igual modo, podrá ser necesario solicitar las informaciones cuando se deseen repartir de manera apropiada los beneficios entre empresas asociadas situadas en Estados diferentes o determinar convenientemente los beneficios imputables a un establecimiento permanente situado en un Estado de una empresa del otro Estado (artículos 7, 9, 23 A y 23 B).

d) Podría necesitarse información con el fin de aplicar el artículo 25.

e) A la hora de aplicar los artículos 15 y 23 A, el Estado A, Estado donde reside el empleado, informa al Estado B, donde el trabajo dependiente se ejerce durante más de 183 días, de la cantidad de impuesto que queda exenta en su territorio.

8. Aplicación de la legislación interna:

a) Una sociedad del Estado A suministra mercancías a una sociedad independiente del Estado B. El Estado A desea conocer, a través del Estado B, el precio que ha pagado por las mercancías la sociedad del Estado B, con el fin de poder aplicar correctamente las disposiciones de su legislación interna.

b) Una sociedad del Estado A vende mercancías a una sociedad del Estado B por mediación de una sociedad del Estado C (posiblemente un país con un nivel bajo de imposición). Las sociedades en cuestión pueden estar o no asociadas. Ningún convenio se ha firmado entre el Estado A y el Estado C, ni entre el Estado B y el Estado C. En virtud del convenio concluido entre A y B, el Estado A, con el fin de poder aplicar correctamente las disposiciones de su legislación interna a los beneficios realizados por la sociedad situada en su territorio, pregunta al Estado B qué precio ha pagado por las mercancías la sociedad del Estado B.

c) El Estado A, con vistas a gravar una sociedad situada en su territorio, solicita al Estado B, en virtud del Convenio firmado entre ambos, información sobre el precio cargado por una sociedad o un grupo de sociedades del Estado B, con la (o las) que la sociedad del Estado A no tiene relaciones comerciales, con el fin de poder verificar por comparación directa los precios cargados por la sociedad del Estado A (por ejemplo, los precios cargados por una sociedad o un grupo de sociedades que ocupen una posición dominante). Conviene tener en cuenta que, en tal caso, el intercambio de información podría ser difícil y delicado,

particularmente a causa de las disposiciones de la letra c) del apartado 3 relativa a secretos empresariales y otros.

d) El Estado A, con el objeto de comprobar los créditos de IVA soportado por una sociedad situada en su territorio por servicios prestados por una sociedad residente en el Estado B, solicita confirmación de que el coste de los servicios fue convenientemente anotado en la contabilidad y los registros de la sociedad en el Estado B.

9. La regla enunciada en el apartado 1 permite proceder a un intercambio de información de tres maneras distintas:

a) previa petición para un caso concreto, obviamente se habrán agotado las fuentes regulares de información previstas por la legislación interna antes de presentar la demanda de información al otro Estado;

b) automáticamente, por ejemplo, cuando las informaciones sobre una o varias categorías de rentas procedentes de un Estado contratante y percibidas en el otro Estado contratante son transmitidas sistemáticamente al otro Estado (véanse la Recomendación del Consejo de la OCDE C(81)39/Final, de 5 de mayo de 1981, denominada "Recomendación del Consejo de la OCDE relativa a un Modelo normalizado para los intercambios automáticos de información en el marco de los convenios tributarios internacionales"; la Recomendación del Consejo de la OCDE C(92)50/Final, de 23 de julio de 1992, denominada "Recomendación del Consejo relativa a un formato magnético normalizado para los intercambios automáticos de información tributaria"; la Recomendación del Consejo de la OCDE sobre el uso de números de identificación fiscal en un contexto internacional C(97)29/FINAL, de fecha 13 de marzo de 1997; la Recomendación del Consejo C(97)30/FINAL, de 10 de julio de 1997, titulada "Recomendación del Consejo de la OCDE sobre el uso del Formato Magnético Estándar Revisado"; y la Recomendación del Consejo de la OCDE sobre el uso del Modelo de Memorando de Entendimiento en materia de intercambio automático de información tributaria C(2201)28/FINAL)[1];

c) espontáneamente, por ejemplo, cuando un Estado ha obtenido, en el curso de determinadas investigaciones, datos que él supone ofrecen interés para el otro Estado.

9.1 Estos tres métodos de intercambio (previa solicitud, automático y espontáneo) pueden utilizarse de forma combinada. Debe subrayarse que el artículo no restringe las

[1] Respectivamente: The OECD Council Recommendation C(81)39, dated 5 May 1981, *"Recommendation of the Council concerning a standardised form for automatic exchanges of information under international tax agreements*"; the OECD Council Recommendation C(92)50, dated 23 July 1992, "*Recommendation of the Council concerning a standard magnetic format for automatic exchange of tax information*"; the OECD Council Recommendation on the use of Tax Identification Numbers in an international context C(97)29/FINAL dated 13 March 1997; the OECD Council Recommendation C(97)30/FINAL dated 10 July 1997, "*Recommendation of the Council of the OECD on the Use of the Revised Standard Magnetic Format for Automatic Exchange of Information*" and the OECD Council Recommendation on the use of the OECD Model Memorandum of Understanding on Automatic Exchange of Information for Tax Purposes C(2001)28/FINAL.
Las Recomendaciones de la OCDE están disponibles en www.oecd.org/taxation

 © OCDE

posibilidades de intercambio de información a estos métodos y que los Estados contratantes pueden hacer uso de otros medios para obtener información que pueda ser importante para ambos Estados contratantes, como por ejemplo fiscalizaciones o comprobaciones simultáneas, fiscalizaciones o comprobaciones tributarias en el extranjero y el intercambio de información sectorial. Estas técnicas se describen en detalle en la publicación "Intercambio de información en materia tributaria entre Estados miembros de la OCDE: análisis de las prácticas actuales" –*Tax Information Exchange between OECD Member Countries: A Survey of Current Practices*[1]– y pueden resumirse como sigue:

- una fiscalización o comprobación simultánea es el acuerdo al que llegan dos o más partes para comprobar simultáneamente, cada una en su territorio, los asuntos tributarios de un contribuyente o contribuyentes, sobre los que tengan un interés común o relacionado, con la intención de intercambiar cualquier información importante que obtengan de ese modo (véase la Recomendación del Consejo de la OCDE C(92)81, de 23 de julio de 1992, sobre un Modelo de Acuerdo de la OCDE para el desarrollo de fiscalizaciones o comprobaciones simultáneas);
- una fiscalización o comprobación tributaria en el extranjero admite la posibilidad de obtener información mediante la presencia de representantes de la autoridad competente del Estado contratante que hace la solicitud. Hasta donde lo autorice su legislación interna, un Estado contratante puede permitir que representantes autorizados del otro Estado contratante tengan entrada en el primer Estado contratante con el fin de interrogar a personas físicas o examinar la contabilidad y los registros de una persona –o bien que esté presente en tales interrogatorios y exámenes realizados por las autoridades tributarias del primer Estado contratante– de conformidad con los procedimientos acordados de mutuo acuerdo entre las autoridades competentes. Tal petición puede muy bien aparecer, por ejemplo, cuando se permita a un contribuyente de un Estado contratante mantener sus libros en el otro Estado contratante. Este tipo de asistencia se presta sobre la base de la reciprocidad. El Derecho interno de los Estados y sus diferentes prácticas difieren por lo que respecta a la amplitud de las capacidades otorgadas a los funcionarios de las Administraciones tributarias extranjeras. Por ejemplo, hay Estados en los que se impediría a un funcionario de una Administración tributaria extranjera la participación activa en una investigación o comprobación desarrollada en su territorio; en otros, tal participación sólo sería posible con el consentimiento del contribuyente. El Convenio de la OCDE y del Consejo de Europa sobre asistencia mutua en materia tributaria trata en especial la cuestión de las comprobaciones conjuntas en el extranjero en su artículo 9;
- un intercambio de información sectorial es el intercambio de información relativo a una rama de actividad (por ejemplo: las industrias del petróleo o farmacéutica, el sector de banca, etc.) y no a contribuyentes concretos.

10. Las autoridades competentes de los Estados contratantes pueden decidir en qué forma habrá de efectuarse el intercambio de información previsto por el Convenio. Por

[1] OCDE, París, 1994

ejemplo, los Estados contratantes pueden querer utilizar tecnologías electrónicas, u otras tecnologías de la información y de las telecomunicaciones, incluidos sistemas de seguridad apropiados, con el fin de mejorar la puntualidad y calidad de los intercambios de información. Los Estados contratantes que, de acuerdo con su legislación interna, deban respetar normas de protección de datos, quizá deseen incorporar alguna disposición en su convenio bilateral que se refiera a la protección de los datos de carácter personal a intercambiar. La protección de datos abarca los derechos y libertades fundamentales de la persona y, en particular, el derecho a la privacidad, en lo concerniente al tratamiento automatizado de datos de carácter personal. Véase, por ejemplo, el Convenio del Consejo de Europa para la Protección de las Personas con Respecto al Tratamiento Automatizado de Datos de Carácter Personal, de 28 de enero de 1981[1]

10.1 Con anterioridad a 2000 el apartado únicamente autorizaba el intercambio de información y la utilización de la información intercambiada en relación con los impuestos comprendidos en el ámbito del Convenio, conforme a los principios generales del artículo 2. Con esa redacción el apartado no obligaba al Estado requerido a dar cumplimiento a las solicitudes de información relativas a la aplicación de un impuesto sobre las ventas dado que dicho impuesto no estaba recogido en el ámbito del Convenio. Posteriormente se corrigió el apartado de forma que el intercambio de información fuera aplicable a cualquier impuesto exigido por un Estado contratante, por sus subdivisiones políticas o por sus autoridades locales, y para permitir el uso de la información intercambiada a los efectos de la aplicación de dichos impuestos. No obstante, algunos Estados contratantes pueden no estar en situación de intercambiar información relacionada con impuestos no comprendidos en el ámbito del Convenio según los principios generales del artículo 2, o de utilizar la obtenida de un Estado co-signatario. Tales Estados tienen plena libertad para restringir el ámbito del apartado 1 del artículo 26 a los impuestos comprendidos en el Convenio.

10.2 En determinados casos un Estado contratante puede necesitar recibir información en un formato determinado para poder cumplir con sus requisitos probatorios u otros requisitos legales. Tales formatos pueden incluir declaraciones de testigos y copias autenticadas de documentos originales. Los Estados contratantes deberían procurar atender necesidades en la medida de lo posible. Según al apartado 3, el Estado requerido puede negarse a suministrar información en el formato específicamente requerido si, por ejemplo, ese formato no es conocido o no está permitido de acuerdo con sus leyes o su práctica administrativa. Una denegación del suministro en el formato solicitado no afecta a la obligación de suministrar información.

10.3 Nada en el convenio impide la aplicación de las disposiciones del artículo al intercambio de información existente con antelación a la entrada en vigor del Convenio, siempre que la asistencia en relación a esta información se suministre después de la entrada en vigor del Convenio y de que la disposición se aplique. Los Estados contratantes pueden considerar no obstante oportuno aclarar en qué medida las disposiciones del artículo resultan aplicables a la información con estas características, particularmente

[1] Véase http://conventions.coe.int

 © OCDE

cuando las disposiciones del Convenio se aplicarán a impuestos que resulten exigibles a partir de determinada fecha.

Apartado 2

11. La asistencia recíproca entre las Administraciones tributarias sólo es viable si cada una de ellas está segura de que la otra considera confidenciales las informaciones recibidas como consecuencia de su cooperación. Las reglas de confidencialidad del apartado 2 son aplicables a todo tipo de información recibida de acuerdo con el apartado 1, incluyendo tanto la información suministrada con ocasión de un requerimiento como la transmitida en respuesta a un requerimiento. El mantenimiento del secreto en el Estado contratante al que se han comunicado las informaciones es un tema propio de la legislación interna. Es por lo que está previsto en el apartado 1 que la información suministrada conforme a las disposiciones del Convenio será mantenida en secreto en el Estado que la recibe, de la misma forma que la información obtenida conforme a la legislación interna de este Estado. Las sanciones aplicables en caso de violación del secreto en este Estado serán las que están previstas por la legislación administrativa y penal de dicho Estado.

11.1 [Renumerado el 15 de julio de 2005]

11.2 [Renumerado el 15 de julio de 2005]

12. Las informaciones obtenidas no pueden desvelarse más que a las personas y autoridades encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos a los que hace referencia el apartado 1, de la aplicación efectiva o la persecución del incumplimiento relativo a los mismos, de las resoluciones de los recursos referentes a tales impuestos o de la supervisión de las funciones anteriores. Esto significa también que la información puede desvelarse a las autoridades judiciales o administrativas encargadas de la decisión de si esa información debiera revelarse al contribuyente, su apoderado o los testigos. Ello significa que las informaciones pueden también trasladarse al contribuyente, a su representante o a los testigos. La información recibida por un Estado contratante no pueden utilizarla tales personas o autoridades más que a los efectos previstos en el apartado 2. Además, la información amparada por el apartado 1, ya sea específica de un contribuyente o no, no debería ser desvelada a personas o autoridades que no estuvieran mencionadas en el apartado 2, con independencia de la existencia de leyes que obliguen a la divulgación de información, como la legislación sobre el derecho a la información u otra legislación que permita un amplio acceso a los documentos públicos.

12.1 La información también puede ponerse a disposición de los órganos de control. Tales órganos de control incluyen a las autoridades que supervisan a la Administración tributaria y al aparato encargado de exigir el cumplimiento de la Ley en tanto que partes integrantes de la Administración general del Gobierno de un Estado contratante. Los Estados miembros pueden, sin embargo, desviarse de este criterio en sus negociaciones bilaterales y acordar la no revelación de esa información a tales órganos de control.

12.2 La información recibida por un Estado contratante no puede desvelarse a un tercer país salvo que haya una disposición expresa en el convenio bilateral entre los Estados contratantes que así lo autorice.

12.3 Análogamente, si la información resulta ser valiosa para el Estado receptor para otros fines distintos a los contemplados en el párrafo 12, ese Estado no está autorizado a utilizar la información para esos fines, sino que debe recurrir a los medios específicamente diseñados para esos fines (v.g. en el caso de un delito de naturaleza no fiscal, a un tratado relativo a asistencia judicial). Sin embargo, los Estados contratantes pueden desear compartir la información tributaria en manos de las autoridades fiscales con otras entidades encargadas de exigir el cumplimiento de la Ley o con autoridades judiciales en ciertos asuntos de alta prioridad (por ejemplo, para combatir el blanqueo de capitales, la corrupción o la financiación de actividades terroristas). Los Estados contratantes que deseen ampliar los fines de uso lícito de la información intercambiada de conformidad con este artículo podrán hacerlo así añadiendo el inciso siguiente al final del apartado 2:

> «No obstante lo anterior, la información recibida por un Estado contratante puede ser usada para otros fines cuando esa información pueda ser usada para otros fines de conformidad con las leyes de ambos Estados y la autoridad competente del Estado que la suministra autorice dicho uso.»

13. Como se ha expuesto en el párrafo 12, las informaciones obtenidas pueden comunicarse a las personas y autoridades mencionadas, y, sobre la base del inciso final del apartado 2 del artículo, estas puedan revelarlas en las audiencias judiciales públicas o en las resoluciones en que aparezca el nombre del contribuyente. Cuando las informaciones son utilizadas en el curso de las audiencias judiciales públicas o en las resoluciones judiciales, que se hacen públicas de esta forma, es evidente que a partir de este momento tales informaciones pueden desgajarse de los sumarios o expedientes judiciales para servir a fines distintos e incluso, eventualmente, como elementos de prueba. Pero esto no implica que las personas y autoridades comprendidas en el apartado 2 estén autorizadas a suministrar, previa petición, otra información adicional que hayan recibido. Si uno o ambos de los Estados contratantes se oponen a que la información se haga pública por vía judicial, o que tales datos, cuando se hayan hecho públicos, sean utilizados para otros fines, por no permitirlo el procedimiento normal seguido por su legislación interna deberán indicarlo expresamente en su convenio.

Apartado 3

14. Este apartado contiene ciertas limitaciones a la regla básica en favor del Estado requerido. En primer término, el apartado precisa que un Estado contratante, cuando comunique informaciones al otro Estado contratante, no estará obligado a sobrepasar los límites impuestos por su propia legislación y práctica administrativa. Sin embargo, las disposiciones internas referentes al deber de secreto fiscal no deberían interpretarse como obstáculo al intercambio de información previsto en el artículo. Las autoridades del Estado que solicita la información, como se ha dicho, deben considerar confidenciales los datos recibidos en virtud del presente artículo.

14.1 Las Leyes de algunos países incluyen procedimientos de notificación a la persona que suministró la información o al contribuyente que está sujeto a la indagación con carácter previo a la transmisión de la información. Tales procedimientos de notificación podrían constituir un elemento importante de los derechos garantizados por la ley interna. Pueden ayudar a evitar errores (v.g. en casos de identidad errónea) y a facilitar el

 © OCDE

intercambio (al permitir a los contribuyentes notificados que colaboren voluntariamente con las autoridades tributarias en el Estado que solicita la información). Ahora bien, los procedimientos de notificación no deberían aplicarse en forma tal que, en las circunstancias particulares de la solicitud, den al traste con los esfuerzos del Estado que la formula. Dicho de otro modo, no deberían impedir o retrasar indebidamente el intercambio efectivo de información. Por ejemplo, los procedimientos de notificación deberían admitir excepciones a las notificaciones previas, por ejemplo, en casos en que la solicitud de información es de naturaleza muy urgente o la notificación pudiera socavar las posibilidades de éxito de la investigación llevada a cabo por el Estado que solicita la información. Un Estado contratante que, de acuerdo con su legislación interna, deba notificar a la persona que suministró la información o al contribuyente que se ha propuesto un determinado intercambio de información debería informar a su socio convencional por escrito de esta condición y de cuáles son las consecuencias para con sus obligaciones en relación a la asistencia mutua. Esta información debería ofrecerse al otro Estado contratante previa a la firma del convenio y en adelante siempre que las normas correspondientes fueran objeto de modificación.

15. Además, el Estado requerido no tiene por qué adoptar medidas administrativas que no estén autorizadas por la legislación o práctica del Estado solicitante ni a comunicar informaciones que no puedan obtenerse de acuerdo con la legislación o en el marco de la práctica administrativa normal de este último Estado. De ello se deduce que un Estado contratante no podrá prevalerse del sistema de información del otro Estado contratante si este sistema es más amplio que el suyo propio. Así, un Estado podría negarse a suministrar información si el Estado solicitante estuviera imposibilitado por Ley para obtener o suministrar esa información o donde la práctica administrativa del Estado que formula la solicitud (v.g. la incapacidad para dedicar suficientes recursos administrativos) resultaran en una ausencia de reciprocidad. No obstante, es preciso reconocer que la aplicación demasiado rigurosa del principio de reciprocidad podría dar al traste con el intercambio de información y por tanto la reciprocidad debe interpretarse de modo amplio y pragmático. Estados distintos tendrán necesariamente mecanismos distintos para obtener y suministrar información. Las variantes en las prácticas y los procedimientos no deberían ser una razón para denegar una solicitud, salvo si el efecto de esas variantes fuera el limitar de manera significativa la capacidad general del Estado solicitante para obtener y suministrar la información en el caso de que él recibiera una solicitud legítima del Estado requerido.

15.1 No es posible aplicar el principio de reciprocidad cuando el régimen jurídico o la práctica administrativa de uno solo de los países determine un procedimiento específico. Por ejemplo, un país al que se requiera el suministro de información no puede señalar la ausencia de un sistema generador de doctrina• en el país que solicita la información y denegar el suministro de información sobre una consulta, acuerdo o similar que haya evacuado, argumentando la ausencia de reciprocidad. Naturalmente, cuando la información solicitada no pueda obtenerse de acuerdo con la legislación o en el marco de la

• (N. de la T.) La expresión utilizada en la versión en inglés (*ruling regime*) hace referencia a la interpretación judicial o administrativa de ciertas disposiciones del Derecho, comprendidas la evacuación de consultas y la emisión de cualquier otra resolución que constituya doctrina.

práctica administrativa normal del Estado requirente, el Estado requerido podrá negarse a suministrar la información.

15.2 La mayoría de países reconoce que, de acuerdo con su legislación interna, no puede obtener información de una persona en la medida en que esta pueda hacer valer el derecho a no autoinculparse. Por lo tanto, un Estado requerido puede denegar el suministro de información si las normas sobre autoinculpación del Estado solicitante le hubieran impedido obtener dicha información en circunstancias similares. Ahora bien, en la práctica el derecho a no autoinculparse debería tener muy poca o ninguna aplicación con relación a la mayoría de solicitudes de información. El derecho a no autoinculparse es personal, y no puede ser invocado por una persona que no corra un riesgo de incriminación. La inmensa mayoría de solicitudes de información busca la información de terceros tales como bancos, intermediarios o contrapartes contractuales y no de la persona física que está siendo investigada. Además, el derecho a no autoinculparse por lo general no es predicable de personas distintas de las personas físicas.

16. Se considerarán accesibles dentro del marco de la práctica administrativa normal las informaciones de que dispongan las autoridades tributarias o las que puedan conseguirse por aplicación del procedimiento normal de exacción del impuesto. Dicha práctica puede incluir investigaciones especiales o un examen pormenorizado de la contabilidad del contribuyente o de terceras personas cuando las autoridades tributarias hubieran procedido a tales investigaciones o a un examen similar para sus propios fines.

17. En los casos comprendidos en los párrafos anteriores, el Estado requerido es libre de rehusar el suministro de la información. Sin embargo, si proporciona los datos solicitados, se mantiene en el marco del acuerdo sobre intercambio de información previsto por el Convenio; en tal caso no podrá hacerse valer que este Estado ha violado la obligación de secreto.

18. Si la estructura de los sistemas de información de los dos Estados contratantes es muy diferente, las condiciones fijadas en las letras a) y b) del apartado 3 darán lugar a que los Estados contratantes se suministren entre ellos muy escasa información y posiblemente ninguna. En tal caso los Estados contratantes pueden juzgar apropiado extender el ámbito de aplicación del intercambio de información.

18.1 Salvo que se acuerde de otro modo, se presumirá que la información solicitada podría obtenerse por el Estado solicitante en una situación similar si ese Estado no hubiera indicado lo contrario.

19. Además de las limitaciones mencionadas anteriormente, la letra c) del apartado 3 contiene una reserva referente a la revelación de determinadas informaciones que tienen carácter confidencial. Conviene, no obstante, no dar un sentido demasiado amplio al concepto de secreto que es objeto del susodicho apartado. Antes de invocar tal disposición, un Estado contratante deberá ponderar si los intereses del contribuyente justifican realmente su aplicación. Por lo demás, es evidente que una interpretación demasiado amplia de tal cláusula determinaría en muchos casos la ineficacia del intercambio de información previsto en el Convenio. Las observaciones hechas en el párrafo 17 anterior son igualmente válidas en este caso. El Estado requerido dispone de una cierta discrecionalidad para rehusar, en su papel de protector de los intereses del contribuyente,

las informaciones solicitadas, pero si las proporciona deliberadamente, el contribuyente no puede invocar una infracción de las normas que regulan el secreto.

19.1 En sus deliberaciones acerca de la aplicación del deber de confidencialidad, el Estado contratante debería tener en cuenta también los preceptos del apartado 2 del artículo 26 sobre confidencialidad. La normativa y la práctica interna del Estado solicitante, unida a las obligaciones impuestas por el apartado 2 del artículo 26, pueden garantizar que la información no sea utilizada para fines no autorizados como los que las reglas del secreto comercial u otras tratan de proteger. Por tanto, un Estado contratante podría decidir suministrar la información cuando entienda que no hay base suficiente para presumir que un contribuyente involucrado puede sufrir consecuencias adversas, incompatibles con el intercambio de información.

19.2 En la mayoría de los intercambios de información no surgirá ninguna cuestión con implicaciones de secreto comercial, profesional o de otra índole. Se debe entender que el secreto comercial o profesional debe involucrar hechos y circunstancias de una importancia económica considerable y que podrían ser explotados de forma práctica y cuyo uso no autorizado podría conllevar un serio perjuicio (por ejemplo, podría traer consigo graves perjuicios financieros). No podría considerarse que la exacción, la liquidación o la recaudación de impuestos, como tales, traerían como resultado un perjuicio grave. La información financiera, incluida la contabilidad y los registros, no constituyen un secreto comercial, profesional o de otra índole por su naturaleza, si bien, en ciertos casos tasados, el desvelo de información financiera sí podría revelar un secreto comercial, empresarial o de otra índole. Por ejemplo, la solicitud de información acerca de ciertos datos de compras podría conllevar semejante problema si desvelar esta información supusiera revelar la fórmula de la casa para la manufactura de un producto. La protección de este tipo de información podría también extenderse a la información en poder de terceros. Por ejemplo, un banco podría poseer un elemento patentable por seguridad o bien un proceso o una fórmula comercial podrían estar descritos en una solicitud de préstamo o en un contrato en poder de un banco. En tales circunstancias los detalles del secreto comercial, profesional u otro deberían extraerse de los documentos y la información financiera restante intercambiarse como corresponde.

19.3 Un Estado requerido puede negarse a desvelar información relativa a las comunicaciones confidenciales entre abogados, procuradores u otros representantes legales reconocidos, en su calidad de tales, y sus clientes en la medida en que estas comunicaciones estén preservadas por la Ley interna. No obstante, el rango de protección concedido a estas comunicaciones confidenciales debiera definirse de forma estricta. Esta protección no puede alcanzar a documentos o registros entregados a un abogado, procurador u otro representante legal reconocido en un intento de proteger esos documentos o registros del desvelo exigido por la Ley. Asimismo, la información acerca de la identidad de una persona, como puede ser un director o un beneficiario efectivo de una sociedad no queda por lo general protegida como “comunicación confidencial”. Mientras que el ámbito de la protección concedida a las comunicaciones confidenciales puede diferir entre Estados, no debería ser amplio en exceso, hasta el punto de que obstaculice el intercambio de información efectivo. Las comunicaciones entre abogados, procuradores u otros representantes legales reconocidos y sus clientes sólo serán confidenciales en la

medida que tales representantes actúan en su calidad de abogados, de procuradores de otros representantes legales reconocidos y no en otra calidad, como pueda ser de accionistas nominales, fiduciarios –*trustees*–, fideicomitentes –*settlors*–, directores de una sociedad o como apoderados de una sociedad en su tráfico habitual. La afirmación de que una información queda protegida como comunicación confidencial entre un abogado, un procurador o un representante legal reconocido y su cliente debería enjuiciarse sólo con arreglo a la Ley del Estado en que surge. Por tanto, no existe la pretensión de que los tribunales del Estado requerido enjuicien las demandas sobre la base de las leyes del Estado solicitante.

19.4 Los Estados contratantes que deseen hacer referencia expresa a la protección acordada a las comunicaciones confidenciales entre un cliente y su abogado, procurador u otro representante legal reconocido podrán hacerlo añadiendo el siguiente precepto al final del apartado 3:

«*d)* de obtener o suministrar información que desvelaría comunicaciones confidenciales entre un cliente y un abogado, un procurador u otro representante legal reconocido, siempre que tales comunicaciones sean hechas:

(i) con el propósito de buscar u obtener asesoramiento legal, o

(ii) con el propósito de ser utilizadas en procesos legales existentes o previsibles.»

19.5 El apartado 3 también incluye una limitación en lo concerniente a los intereses vitales del Estado. Con este fin se establece que los Estados contratantes no están obligados a suministrar información cuya revelación fuera contraria al orden público. Ahora bien, esta limitación sólo sería pertinente en casos extremos. Por ejemplo, un caso de este tipo podría darse si una investigación tributaria en el Estado solicitante tuviera motivaciones de persecución política, racial o religiosa. La limitación podría invocarse también cuando la información constituyera un secreto de Estado, por ejemplo, información sensible en poder de los servicios secretos cuya revelación sería contraria a los intereses vitales del Estado requerido. Así las cosas, las cuestiones de orden público raramente surgen en el marco del intercambio de información entre socios convencionales.

Apartado 4

19.6 El apartado 4 se añadió en 2005 para tratar expresamente la obligación de intercambiar información en aquellas situaciones en que la información requerida no se necesita por el Estado requerido para fines fiscales nacionales. Antes de la introducción del apartado 4, esta obligación no estaba expresamente consagrada en el artículo, si bien se evidenciaba claramente en las prácticas de los Estados miembros que reflejaban el uso de los poderes especiales de investigación y comprobación disponibles según su Ley interna para la exacción de sus propios impuestos, incluso si los Estados no necesitaban esta información para este fin. Este principio también está establecido en el informe "Mejorar el acceso a la información bancaria por motivos fiscales, OCDE 2000"[1].

19.7 Según el apartado 4, los Estados contratantes deben usar las medidas para recabar información de que dispongan aunque las empleen solamente para suministrar

[1] *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes*. Véase el párrafo 21 *b)*.

 © OCDE

información al otro Estado contratante. La expresión "medidas para recabar información de que disponga" significa toda Ley o procedimiento administrativo a jurisdiccional que permiten a un Estado contratante obtener y suministrar la información solicitada.

19.8 La segunda frase del apartado 4 deja claro que la obligación del apartado 4 está sujeta a las limitaciones del apartado 3, pero también establece que esas limitaciones no pueden interpretarse para servir de base a una denegación de suministrar información en caso de que las leyes o la práctica de un Estado incluyan el requisito del interés fiscal nacional. Así pues, si bien un Estado requerido no puede invocar el apartado 3 y argumentar que, de acuerdo con sus leyes o su práctica interna sólo suministra información en la que tenga un interés para sus propios fines fiscales, podría, por ejemplo, denegar la información en tanto que el suministro de esa información revelara un secreto comercial.

19.9 Para muchos países la combinación del párrafo 4 y su Ley interna constituyen una base suficiente para hacer uso de las medidas para recabar información de que disponga para conseguir la información solicitada incluso a falta de un interés tributario nacional en la información. Por contra, otros Estados quizá prefieran aclarar expresamente en el convenio que los Estados contratantes deben garantizar que sus autoridades competentes tienen la potestad necesaria para hacerlo. Los Estados que deseen aclarar este punto pueden sustituir el apartado 4 por el siguiente texto:

> «4. Con el fin de llevar a cabo el intercambio de información según lo dispuesto en el apartado 1, cada Estado contratante deberá tomar las medidas necesarias, incluyendo las legislativas, normativas o de su práctica administrativa, para garantizar que su autoridad competente tenga la potestad suficiente de acuerdo con su Ley interna para conseguir la información para su intercambio, independientemente de si ese Estado contratante pudiera necesitar o no esa información para sus propios fines fiscales.»

Apartado 5

19.10 El apartado 1 impone a los Estados contratantes una obligación positiva de intercambiar todo tipo de informaciones. La finalidad el apartado 5 es impedir que las limitaciones del apartado 3 se utilicen de modo que impidan el intercambio de información en poder de bancos, otras instituciones financieras, mandatarios –*nominees*–, agentes y fiduciarios así como información sobre la participación en la titularidad de una persona. Aunque el apartado 5, que fue añadido en 2005, significa un cambio en la estructura del artículo 26, no debe interpretarse como que sugiriera que la versión anterior del artículo 26 no permitía el intercambio de este tipo de información. La inmensa mayoría de los Estados miembros de la OCDE ya intercambiaban esta información bajo la versión anterior del artículo 26 y el añadido del apartado 5 simplemente viene a reflejar lo que es práctica habitual.

19.11 El apartado 5 establece que un Estado contratante no puede negarse a suministrar información a un socio convencional por el solo hecho de que esa información esté en posesión de un banco u otra institución financiera. Así pues, el apartado 5 deroga al apartado 3 en la medida en que, en otro caso, este apartado permitiría a un Estado contratante requerido la denegación del suministro de información sobre la base del

secreto bancario. La introducción de este apartado en el artículo 26 refleja la tendencia internacional en este área, como se evidencia en el Modelo de Acuerdo de Intercambio de Información en Materia Tributaria[1], y según se describe en el informe "Mejorar el acceso a la información bancaria por motivos fiscales, OCDE 2000"[2]. De conformidad con ese informe, el acceso a la información en poder de los bancos u otras instituciones financieras podría ser por medios directos o indirectamente, a través de un procedimiento judicial o administrativo. El procedimiento de acceso indirecto no debería ser tan laborioso y largo como para que acabara siendo un impedimento para acceder a la información bancaria.

19.12 El apartado 5 también establece que un Estado contratante no puede negarse a suministrar información sólo porque esa información esté en posesión de personas que actúen en calidad representativa o fiduciaria. Por ejemplo, si un Estado contratante tuviera una Ley según la cual toda información en poder de un fiduciario fuera considerada como "secreto profesional", por el mero hecho de estar en poder del fiduciario, ese Estado no podría utilizar esa Ley para basar en ella una denegación de suministro de información al otro Estado contratante. Se considerará, con carácter general, que una persona actúa en calidad de fiduciaria cuando el negocio que la persona despacha o el dinero o propiedad que la persona maneja no es suyo o no es en su propio beneficio, sino en beneficio de otra persona frente a la cual el fiduciario se coloca en una relación que implica y requiere dar confianza y responsabilidad por un lado y buena fe por el otro lado, tal como puede ser un *trustee*. La expresión "en calidad representativa" es muy vasta e incluye todas las formas de prestación de servicios de representación a personas jurídicas (v.g., agentes encargados de la constitución de sociedades, sociedades fiduciarias –*trust companies*–, agentes habilitados o colegiados, abogados).

19.13 Finalmente, el apartado 5 señala que un Estado contratante no podrá denegar el suministro de información por el solo hecho de que tenga que ver con la participación en la titularidad de una persona, incluyendo sociedades y sociedades de personas –*partnerships*–, fundaciones u organizaciones similares. Las solicitudes de información no pueden denegarse por el mero hecho de que la información relativa a la participación en la titularidad de una persona sea considerada por una Ley interna o la práctica administrativa como un secreto comercial u otro secreto.

19.14 El apartado 5 no impide a un Estado contratante invocar el apartado 3 para negarse a suministrar información en poder de un banco, una institución financiera, una persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o información relativa a la participación en la titularidad de una persona. Pero esa denegación debe basarse en razones diferentes al estatus de banco, institución financiera, agente, fiduciario o mandatario –*nominee*– de la persona, o al hecho de que la información se refiera a la participación en la titularidad de una persona. Por ejemplo, un representante legal que actúe en nombre de su cliente puede estar haciéndolo en calidad de agente, pero para toda información amparada en la confidencialidad de las comunicaciones entre abogados, procuradores, u otros

[1] *Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*. Disponible en www.oecd.org/taxation

[2] *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes*, OECD 2000. Disponible en www.oecd.org/taxation

 © OCDE

representantes legales reconocidos y sus clientes el apartado 3 del artículo 26 sigue ofreciendo una posible base para denegar el suministro de información.

19.15 Los ejemplos siguientes ilustran la aplicación del apartado 5:

a) La Sociedad X es titular de la mayoría del capital de una subsidiaria, la sociedad Y, y ambas sociedades se constituyeron conforme a las leyes del Estado A. El Estado B está llevando a cabo una investigación tributaria del negocio de la Sociedad Y en el Estado B. En el curso de esa investigación surge como relevante la cuestión de la participación directa e indirecta en Y, y el Estado B solicita información al Estado A sobre la cadena de participación en la titularidad de Y. En su respuesta, el Estado A debería suministrar al Estado B información sobre la titularidad respecto de X y respecto de Y.

b) Una persona física sujeta a impuestos en el Estado A mantiene una cuenta corriente bancaria con el banco B, en el Estado B. El Estado A está comprobando la declaración del Impuesto sobre la Renta de esta persona y formula una solicitud al Estado B respecto de toda la información sobre cuentas y activos bancarios en poder del banco B, para determinar si había depósitos de renta ganada y no gravada. El Estado B debería suministrar la información bancaria al Estado A.

Observaciones a los Comentarios

20. [Suprimido el 22 de julio de 2010]

21. En relación con el párrafo 15.1 de los Comentarios, *Grecia* desea puntualizar que, de acuerdo con el artículo 28 de su Constitución, los tratados internacionales se aplican bajo términos de reciprocidad.

22. [Suprimido el 15 de julio de 2005]

Reservas al artículo

23. [Suprimido el 22 de julio de 2010]

24. [Suprimido el 22 de julio de 2010]

25. [Suprimido el 22 de julio de 2010]

26. [Suprimido el 22 de julio de 2010]

COMENTARIOS AL ARTÍCULO 27
RELATIVO A LA ASISTENCIA EN LA RECAUDACIÓN DE IMPUESTOS

1. Este artículo establece las reglas conforme a las cuales los Estados contratantes[1] pueden acordar prestarse asistencia mutua la recaudación de impuestos. En algunos Estados, la legislación o la política nacional pueden impedir esta forma de asistencia o fijar límites a ella. También en algunos casos consideraciones administrativas pueden no justificar la asistencia en la recaudación de impuestos de otro Estado o también limitarla. Durante las negociaciones cada Estado contratante deberá pues decidir si y en qué medida debe prestarse la asistencia al otro Estado en función de diversos factores como:

- la posición de la legislación nacional respecto a la prestación de asistencia en la recaudación de impuestos de otros Estados;
- la medida en que los sistemas fiscales, las administraciones tributarias y las normas jurídicas de los dos Estados son análogas, en particular en lo que se refiere a los derechos fundamentales de los contribuyentes (por ejemplo la notificación, en los plazos y la forma establecidos, de los créditos imputados al contribuyente, la confidencialidad de la información relativa al contribuyente, el derecho a recurrir, el derecho a ser oído o a presentar argumentos y elementos probatorios, el derecho a la asistencia letrada escogida esta por el contribuyente, el derecho a un proceso justo, etc.);
- si la administración tributaria de cada Estado puede prestar eficazmente esta clase de asistencia;
- si los flujos de intercambios y de inversiones entre los Estados son suficientes como para justificar esta clase de asistencia; y
- si, por razones de orden constitucional u otra, deben limitarse los impuestos a los que se aplica este artículo.

Este artículo deberá incluirse en el Convenio cuando cada Estado concluya que, dados estos factores, ambos pueden acordar la prestación de asistencia en la recaudación de los impuestos exigidos por el otro Estado.

2. Este artículo establece una asistencia general en materia de recaudación de impuestos. Algunos Estados tal vez prefieran prever una clase más limitada de asistencia en la recaudación. Posiblemente, se trate de la única forma de asistencia en la recaudación que puedan prestar en general o acordar en un convenio específico. Por ejemplo, un Estado tal vez desee limitar la asistencia a los casos en los que los beneficios del Convenio (por ejemplo, una disminución de impuestos en el Estado donde se genera la renta en forma de intereses) han sido solicitados por personas que no tienen derecho a ellos. Los Estados que deseen prestar esa asistencia limitada en la recaudación son libres de adoptar bilateralmente un artículo alternativo redactado de la siguiente forma:

[1] A lo largo de estos Comentarios al artículo 27 se denomina "Estado solicitante" al Estado que solicita asistencia y "Estado requerido" al Estado de quien se solicita esa asistencia.

«Artículo 27
Asistencia en la recaudación de impuestos

1. Los Estados contratantes se prestarán asistencia mutua en la recaudación de impuestos en la medida que esta asistencia sea necesaria para garantizar que no se conceden las exenciones de impuestos o reducciones de tasas impositivas previstas en este Convenio a las personas que no tienen derecho a ellas. Las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán establecer de mutuo acuerdo el modo de aplicación de este artículo.

2. En ningún caso podrán las disposiciones de este artículo haber sido concebidas para imponer a un Estado contratante la obligación de:

a) aplicar medidas administrativas contrarias a su legislación o su práctica administrativa o las de otro Estado contratante;

b) adoptar medidas contrarias al orden público.»

Apartado 1

3. Este apartado formula el principio por el cual un Estado contratante está obligado a prestar asistencia a otro Estado en la recaudación de los impuestos que son devengados a este último, siempre que se cumplan las condiciones establecidas en el artículo. Los apartados 3 y 4 prevén las dos formas que puede tener dicha asistencia.

4. El apartado también establece que, conforme a este artículo, la asistencia no está restringida por los artículos 1 y 2. Por consiguiente, se ha de prestar asistencia en relación con un crédito tributario adeudado a un Estado contratante por cualquier persona, ya sea o no residente de un Estado contratante. No obstante, algunos Estados contratantes tal vez deseen limitar esta asistencia a los impuestos debidos por los residentes de uno u otro Estado contratante. Tales Estados son libres de restringir el ámbito del artículo omitiendo en el apartado la referencia al artículo 1.

5. El apartado 1 del artículo 26 se aplica a los intercambios de información a los efectos de las disposiciones de este artículo. Se asegura así la confidencialidad de la información intercambiada en el ámbito de la asistencia mutua en la recaudación de impuestos.

6. Por último, el apartado precisa que las autoridades competentes de los Estados contratantes pueden establecer de común acuerdo los detalles de la aplicación práctica de las disposiciones del artículo.

7. Este acuerdo debe, en particular, tratar de la documentación que ha de acompañar una petición basada en los apartados 3 ó 4. En general, se acuerda que una petición de asistencia vaya acompañada de los documentos que son exigidos por la ley del Estado requerido o que ha sido objeto de un acuerdo previo de las autoridades competentes de los Estados contratantes y que son necesarios para la recaudación del crédito tributario o para la toma de medidas cautelares. Esta documentación puede, por ejemplo, comprender bien una declaración en virtud de la cual el crédito tributario es exigible y adeudado por una persona que no puede, conforme a la ley del Estado solicitante, impedir su recaudación, bien una copia oficial del instrumento que posibilita su exigencia en el Estado solicitante. Debe aportarse también una traducción jurada de la documentación a la lengua del Estado

requerido. Podría convenirse también, cuando sea conveniente, y conforme a las disposiciones vigentes en el Estado requerido, que se acepte, autorice, complemente, o bien se sustituya el instrumento que permite exigencia en el Estado solicitante tan pronto como sea posible después de recibirse la solicitud de asistencia por un instrumento que posibilite su exigencia en el último Estado mencionado.

8. El acuerdo debe tratar también la cuestión de los costes en que incurrirá el Estado requerido para satisfacer una petición hecha conforme a los apartados 3 ó 4. En general, los costes de gestión de un crédito tributario están a cargo del deudor pero es preciso determinar el Estado que soportará los costes que no pueden repercutirse en este individuo. A este respecto la práctica habitual consiste en prever que, en ausencia de un acuerdo específico sobre un determinado caso, los gastos ordinarios incurridos por un Estado cuando presta asistencia al otro no serán reembolsados por este último. Los gastos ordinarios son los vinculados (asociados) directa y normalmente con la recaudación, es decir aquellos que son de esperar en el caso de un procedimiento normal de recaudación en el marco nacional. No obstante, en el caso de gastos extraordinarios, la práctica consiste en prever que serán soportados por el Estado solicitante a menos que exista un acuerdo bilateral en contra de ello. Estos gastos cubrirán, por ejemplo, los incurridos cuando se ha utilizado una determinada clase de procedimiento solicitada por el otro Estado o los gastos extra de expertos, de intérpretes o de traductores. La mayoría de los Estados considera asimismo gastos extraordinarios los gastos del procedimiento judicial y de quiebra. El acuerdo debería incluir una definición de gastos extraordinarios y también deberían evacuarse consultas entre los Estados contratantes en todos los casos en que pudieran producirse gastos extraordinarios. También debería acordarse que, en cuanto un Estado prevea gastos extraordinarios, informe de ellos y de su cuantía estimada al otro Estado contratante para que este último pueda decidir si se va a incurrir en ellos. Los Estados contratantes tienen asimismo la posibilidad de convenir que los gastos se repartan de forma distinta a la descrita anteriormente. Ello puede ser necesario, por ejemplo, cuando una petición de asistencia se suspende o retira conforme al apartado 7 o cuando la cuestión de los gastos incurridos en la prestación de asistencia a la recaudación ha sido ya contemplada en otro instrumento jurídico aplicable a estos Estados.

9. En el acuerdo, las autoridades competentes podrían asimismo tratar otras cuestiones de orden práctico como las que siguen:

- ¿Es necesario prever un plazo máximo para la solicitud de asistencia respecto a un determinado crédito tributario?
- ¿Cuál debe ser el tipo de cambio aplicable cuando un crédito tributario es recaudado en una moneda diferente a la del Estado solicitante?
- ¿Cómo han de ser entregadas al Estado solicitante las cantidades recaudadas como consecuencia de una petición realizada conforme al apartado 3?

Apartado 2

10. El apartado 2 define la expresión “crédito tributario” a los efectos de este artículo. La definición se aplica a toda suma adeudada en concepto de cualesquiera impuestos exigidos por los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o sus entidades locales, pero sólo

en la medida que el establecimiento de dichos impuestos no sea contrario al Convenio o a otro instrumento en vigor entre los Estados contratantes. Se aplica también a los intereses, sanciones administrativas y gastos de recaudación o cautelares asociados a aquella suma. Por tanto, la asistencia no está limitada a los impuestos a los que el Convenio se aplica en general en virtud del artículo 2, como lo confirma el apartado 1.

11. Ciertos Estados contratantes pueden preferir limitar la aplicación del artículo a los impuestos regulados por las normas generales del artículo 2 del Convenio. Los Estados que así lo deseen deberían sustituir los apartados 1 y 2 por los siguientes:

> «1. Los Estados contratantes se prestarán asistencia mutua en la recaudación de sus créditos tributarios. Esta asistencia no está limitada por el artículo 1. Las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán establecer de mutuo acuerdo el modo de aplicación de este artículo.
>
> 2. La expresión "crédito tributario" en el sentido de este artículo significa todo importe debido en concepto de impuestos regulados por el Convenio junto con los intereses, las sanciones administrativas y costes de recaudación o de establecimiento de medidas cautelares relacionados con dicho importe.»

12. De forma análoga, los Estados contratantes pueden desear limitar las categorías de impuestos a las que se aplicarán las disposiciones del artículo o clarificar el ámbito de aplicación de estas últimas al incluir en la definición una lista pormenorizada de impuestos. Los Estados que así lo deseen pueden adoptar la siguiente definición:

> «La expresión "crédito tributario" en el sentido de este artículo significa todo importe debido en concepto de los siguientes impuestos exigidos por los Estados contratantes, junto con los intereses, sanciones administrativas y costes de recaudación o de establecimiento de medidas cautelares relacionados con dicho importe:
>
> *a)* (en el Estado A): .....
>
> *b)* (en el Estado B): .....

13. Para garantizar que las autoridades competentes puedan comunicarse libremente la información a efectos del artículo, los Estados contratantes deben asegurarse que se ha redactado el artículo 26 de forma que permita el intercambio de información con respecto a cualquier impuesto al que se aplique este artículo.

14. Ninguna cláusula del Convenio impide la aplicación de las disposiciones del artículo a los créditos tributarios que se han producido antes de la entrada en vigor del Convenio cuando se dispone la asistencia en relación con dichos créditos después de la citada entrada en vigor, y las disposiciones del artículo son aplicables. Sin embargo, los Estados contratantes posiblemente consideren que es útil precisar la medida en que son aplicables las disposiciones del artículo a esos créditos tributarios, en particular cuando las disposiciones relativas a la entrada en vigor de su Convenio prevén que sus cláusulas se apliquen a los impuestos devengados o exigidos a partir de una determinada fecha. Los Estados que desean limitar la aplicación del artículo a los créditos tributarios que se han producido después de la entrada en vigor del Convenio tienen libertad para hacerlo en el marco de sus negociaciones bilaterales.

Apartado 3

15. Este apartado precisa las condiciones en las que puede hacerse una petición de asistencia en materia de recaudación. El crédito tributario debe ser exigible en virtud de la legislación del Estado solicitante y adeudado por una persona que en ese momento no puede, conforme a esa legislación, impedir su recaudación. Esto ocurre cuando el Estado solicitante tiene derecho, en virtud de su legislación nacional, a recaudar el crédito tributario y cuando la persona que debe la suma en cuestión no tiene la posibilidad de oponerse a esta recaudación ni en el plano administrativo ni en el judicial.

16. En numerosos países se puede recaudar un crédito tributario incluso si existe también derecho a presentar un recurso ante un organismo administrativo o un tribunal respecto a la validez o su cuantía. No obstante, si la legislación nacional del Estado requerido no le autoriza a recaudar sus propios créditos tributarios cuando están pendientes de resolución los recursos interpuestos, tampoco el apartado le autoriza a hacerlo en el caso de créditos tributarios del otro Estado contratante para los que existe un derecho a recurrirlos incluso si ello no impide la recaudación en ese último Estado. De hecho la frase "dicho otro Estado recaudará el crédito tributario de acuerdo con lo dispuesto en su legislación relativa a la aplicación y recaudación de sus propios impuestos como si se tratara de un crédito tributario propio" tiene como consecuencia que la restricción existente en la legislación nacional del Estado requerido sea aplicable a la recaudación del crédito tributario del otro Estado. Sin embargo, muchos Estados tal vez deseen permitir la asistencia en materia de recaudación cuando se pueda recaudar un crédito tributario en el Estado solicitante a pesar de la existencia del derecho a recurrir, incluso si en la propia legislación del Estado requerido impide la recaudación en ese caso. Los Estados que así lo deseen pueden modificar el apartado 3 de la siguiente forma:

> «Cuando un crédito tributario de un Estado contratante sea exigible en virtud del Derecho de ese Estado y el deudor sea una persona que conforme al Derecho de ese Estado no pueda impedir en ese momento su recaudación, las autoridades competentes del otro Estado contratante, a petición de las autoridades competentes del primer Estado, aceptarán dicho crédito tributario para los fines de su recaudación por ese otro Estado. Dicho otro Estado recaudará el crédito tributario de acuerdo con lo dispuesto en su legislación relativa a la aplicación y recaudación de sus propios tributos como si se tratara de un crédito tributario propio que cumpliera los requisitos para permitir que ese otro Estado hiciese la petición en virtud de este apartado.»

17. El apartado 3 regula también la forma en que el crédito tributario del Estado solicitante ha de ser recaudado por el Estado requerido. Excepto en lo que respecta a los plazos de prescripción y las prelaciones (véanse los Comentarios al artículo 5), el Estado requerido está obligado a recaudar el crédito tributario del Estado solicitante como si se tratara de su propio crédito tributario incluso si en ese momento no es preciso que emprenda acciones de recaudación para sus propios fines con respecto a ese contribuyente. Como ya se ha indicado, las palabras "de acuerdo con lo dispuesto en su legislación relativa a la aplicación y recaudación de sus propios tributos" tienen como consecuencia limitar la asistencia en la recaudación a los créditos tributarios respecto a los cuales no existe otro derecho a recurrirlos si, en virtud de la legislación nacional del Estado requerido, no se

autoriza la recaudación de los propios créditos de dicho Estado siempre que subsista ese derecho.

18. Es posible que la petición se refiera a un impuesto que no existe en el Estado requerido. El Estado solicitante indicará, cuando sea pertinente, la naturaleza del crédito tributario, los elementos que lo componen, la fecha de caducidad de la acción de cobro y aquellos activos contra los que se podría recuperar el crédito. El Estado requerido entonces seguirá el procedimiento aplicable a los créditos respecto a sus propios impuestos análogos a los del Estado solicitante o cualquier otro procedimiento adecuado si no existe un impuesto similar.

Apartado 4

19. Con el fin de salvaguardar el derecho de un Estado contratante a recaudar el impuesto, este apartado le permite que pida al otro Estado la adopción de medidas cautelares incluso si no puede aún solicitar asistencia en materia de recaudación, por ejemplo cuando el crédito no puede exigirse aún o cuando el deudor tiene aún derecho a impedir la recaudación. Este apartado sólo debería incluirse en los Convenios entre Estados que tienen la posibilidad de tomar medidas cautelares conforme a su propia legislación. Por otra parte, los Estados que consideren que no ha lugar a tomar las citadas medidas en concepto de impuestos debidos a otro Estado pueden decidir no incluir el apartado en sus convenios o limitar su campo de aplicación. En ciertos Estados las medidas cautelares se denominan “medidas provisionales” y los Estados pueden, si así lo desean, añadir estas palabras para clarificar su campo de aplicación en el marco de su propia terminología.

20. Un ejemplo de las medidas a las que se aplica el apartado es el embargo o la congelación de activos antes de la resolución definitiva para garantizar que se podrá aún disponer de ellos cuando posteriormente tenga lugar la recaudación. Pueden variar de un Estado a otro las condiciones requeridas para adoptar las medidas cautelares, pero en todos los casos la cuantía del crédito debería determinarse previamente incluso si sólo es provisional o parcialmente. No puede formularse una petición de medidas cautelares referentes a un determinado crédito tributario a menos que el Estado solicitante tenga él mismo la posibilidad de tomar dichas medidas referidas a este crédito (véanse los Comentarios al apartado 8).

21. Cuando el Estado solicitante formula una petición de medidas cautelares, dicho Estado debe indicar en qué etapa se encuentra el proceso de liquidación o de recaudación. Posteriormente, el Estado requerido deberá examinar si, en dicho caso, su legislación y su práctica administrativa le permiten tomar estas medidas.

Apartado 5

22. El apartado 5 establece en primer lugar que los plazos de prescripción del Estado requerido –transcurridos los cuales no puede exigirse o recaudarse un crédito tributario– no deben aplicarse a un crédito tributario con respecto al cual el Estado solicitante ha hecho una solicitud en virtud de los apartados 3 ó 4. Como el apartado 3 se refiere a los créditos tributarios que son exigibles en el Estado solicitante y el 4 a los créditos tributarios con respecto al cual el Estado solicitante puede adoptar medidas cautelares, resulta que sólo son de aplicación los plazos de prescripción del Estado solicitante.

23. En consecuencia, siempre que un crédito tributario pueda aún exigirse o recaudarse (apartado 3) o propicie medidas cautelares (apartado 4) en el Estado solicitante, no puede hacerse ninguna objeción basada en los plazos de prescripción legales del Estado requerido a la aplicación del apartado 3 o del 4 a dicho crédito. Los Estados que acuerden seguir aplicando los plazos de prescripción de su legislación nacional deben modificar el apartado 5 en consecuencia.

24. Los Estados contratantes pueden convenir que, transcurrido cierto plazo, la obligación de prestar asistencia en la recaudación del crédito tributario decae. Dicho plazo debería empezar a computarse desde la fecha del documento original que permite su exigencia. En ciertos Estados la legislación requiere una renovación del instrumento que permite la exigencia, en cuyo caso el primer instrumento es el que cuenta a efectos del cálculo del período de tiempo transcurrido el cual termina la obligación de prestar asistencia.

25. El apartado 5 establece que las reglas de ambos Estados, del requerido (primera frase) y del solicitante (segunda) que otorgan prelación a sus propios créditos tributarios frente a las de los demás acreedores no son de aplicación a un crédito tributario respecto al cual se ha hecho una petición conforme al apartado 3 o del 4. Tales reglas están a menudo incluidas en la legislación nacional para garantizar que las autoridades fiscales puedan recaudar impuestos en la mayor medida posible.

26. La norma, según la cual las reglas de prelación para el Estado requerido no se aplican a un crédito tributario del otro Estado respecto al cual se ha formulado una solicitud de asistencia, tiene vigencia incluso si el Estado requerido debe tratar este crédito como si fuera propio en virtud del apartado 3 o del 4. Los Estados que deseen establecer que los créditos tributarios del otro Estado tengan la misma prioridad que los suyos son libres de modificar el apartado eliminando en la primera frase “o prelación”.

27. La expresión “por razón de su naturaleza de crédito tributario” de la primera frase indica que los plazos de prescripción y las reglas de prelación del Estado requerido a los que se aplica este apartado son sólo aquellas específicas de los impuestos impagados. Por lo tanto, el apartado no impide la aplicación de las reglas generales relativas a los plazos de prescripción o a la prelación de las deudas en general (por ejemplo, reglas que otorgan prelación a un crédito tributario por haberse generado o registrado con anterioridad a otro).

Apartado 6

28. Este apartado garantiza que ni ante los tribunales ni ante los organismos administrativos del Estado requerido se presentará objeción jurídica o administrativa alguna sobre la existencia, validez o cuantía del crédito tributario del Estado solicitante. Por consiguiente, no se iniciará ningún procedimiento jurídico o administrativo, como puede ser una solicitud de revisión judicial respecto a estos temas en el Estado requerido. El principal propósito de estas disposiciones es evitar que se solicite a los organismos administrativos o judiciales del Estado requerido la toma de decisiones sobre si se debe total o parcialmente una determinada suma, en virtud de la legislación interna del otro Estado. Los Estados a los que este apartado pueda causar problemas constitucionales o legislativos lo podrán modificar u omitir en el marco de sus negociaciones bilaterales.

 © OCDE

Apartado 7

29. Este apartado prevé que si, después de haber formulado una petición conforme al apartado 3 o al 4, las condiciones vigentes en el momento de la petición dejan de existir (por ejemplo, porque un crédito tributario deje de ser exigible en el Estado solicitante), este último Estado debe notificar con prontitud el cambio de situación al otro Estado. Después de haber recibido esta notificación, el Estado requerido tiene la posibilidad de pedir al Estado solicitante la suspensión o la retirada de la petición. Si la petición queda en suspenso, lo seguirá estando hasta que el Estado solicitante informe al otro que se cumplen las condiciones requeridas para formular de nuevo una solicitud relativa al crédito tributario o que se retira su petición.

Apartado 8

30. Este apartado establece ciertos límites para las obligaciones impuestas al Estado que recibe una petición de asistencia.

31. El Estado requerido es libre de negar su asistencia en los casos referidos en el apartado. No obstante, si la presta en esos casos, queda en el ámbito del artículo y no se puede objetar al Estado que haya incumplido sus disposiciones.

32. En primer lugar, el apartado precisa que un Estado no está obligado a ir más allá de su propia legislación nacional y de su práctica administrativa o de las del otro Estado en el cumplimiento de las obligaciones derivadas del artículo. Por consiguiente, si el Estado solicitante no tiene dentro de su marco nacional potestad para tomar medidas cautelares, el Estado requerido puede negarse a tomarlas por cuenta del Estado solicitante. Asimismo, si en el Estado requerido no se autoriza el embargo de activos para garantizar la recaudación de un crédito tributario, este Estado no está obligado a proceder al citado embargo cuando presta su asistencia en la recaudación de impuestos según lo dispuesto en este artículo. Sin embargo, deben utilizarse los tipos de medidas administrativas autorizadas para la recaudación de los impuestos en el Estado requerido, incluso si se las invoca únicamente para prestar asistencia en la recaudación de impuestos adeudados al Estado solicitante.

33. El apartado 5 del artículo establece que los plazos de prescripción de un Estado contratante no se aplicarán a un crédito tributario respecto al cual el otro Estado ha pedido asistencia. La letra *a)* del apartado no tiene como propósito el obstar a este principio. La prestación de asistencia relativa a un crédito tributario transcurridos los plazos de prescripción en el Estado requerido no será considerada contraria a la legislación ni a la práctica administrativa de este Estado contratante ni a las del solicitante cuando no hayan vencido los plazos de prescripción aplicables al citado crédito en este último Estado.

34. La letra *b)* de este apartado contiene un límite a la adopción de medidas contrarias al orden público. Así, conforme al artículo 26 (véase el párrafo 19 de los Comentarios al artículo 26), se ha considerado necesario establecer un límite relativo a la asistencia cuando esta puede afectar los intereses vitales del propio Estado.

35. En virtud de la letra *c)* de este apartado, un Estado contratante no está obligado a satisfacer la petición del otro Estado si este último no ha tomado todas las medidas de

recaudación y cautelares pertinentes de que dispone en virtud de su legislación o de su práctica administrativa, según el caso.

36. Finalmente, conforme a la letra *d)*, el Estado requerido puede también rechazar la petición por consideraciones prácticas, por ejemplo si los costes en que incurrirá al recaudar un crédito tributario del Estado solicitante excedieran la cuantía de dicho crédito.

37. Algunos Estados tal vez deseen añadir a este apartado una nueva limitación que ya existe en el Convenio Multilateral Conjunto Consejo de Europa — OCDE sobre Asistencia Administrativa en materia tributaria que permitirá a un Estado no prestar asistencia si considera que la imposición respecto a la cual se solicita asistencia es contraria a los principios de la imposición generalmente admitidos.

© OCDE

COMENTARIOS AL ARTÍCULO 28
RELATIVO A LOS MIEMBROS DE LAS MISIONES DIPLOMÁTICAS Y DE LAS OFICINAS CONSULARES

1. Esta disposición tiene por finalidad garantizar a los miembros de las misiones diplomáticas y oficinas consulares la aplicación, al amparo de las disposiciones contenidas en los convenios de doble imposición, de un trato al menos tan favorable como aquel al que tienen derecho conforme al derecho internacional o a los acuerdos internacionales especiales.

2. La aplicación simultánea de las disposiciones de un convenio de doble imposición y de los privilegios diplomáticos y consulares conferidos en virtud de las reglas generales del derecho internacional o de acuerdos internacionales especiales puede dar lugar, en determinadas circunstancias, a la exención en los dos Estados contratantes de la imposición que en otro caso sería aplicable. A título de ejemplo, puede mencionarse que un agente diplomático acreditado por el Estado A ante el Estado B, y que obtenga regalías o dividendos de fuentes situadas en el Estado A, no estará sujeto al impuesto del Estado B por esas rentas de acuerdo con el derecho internacional al tiempo que, como residente del Estado B, puede, asimismo, tener derecho a una exención o reducción del impuesto sobre la renta del Estado A en función de las disposiciones de un convenio bilateral firmado entre los dos Estados. Con el fin de evitar desgravaciones impositivas no deseadas, los Estados contratantes podrán adoptar bilateralmente una disposición adicional que podría redactarse en los términos siguientes:

> «En la medida en que, por razón de los privilegios fiscales reconocidos a los miembros de las misiones diplomáticas y oficinas consulares al amparo de las normas generales del derecho internacional o de las disposiciones de acuerdos internacionales especiales, la renta o el patrimonio no se someta a imposición en el Estado receptor, el derecho de imposición queda reservado al Estado acreditante.»

3. En muchos países miembros de la OCDE la legislación interna contiene disposiciones al efecto de que los miembros de las misiones diplomáticas y oficinas consulares se consideren residentes fiscales del Estado acreditante durante su estancia en el extranjero. En las relaciones bilaterales entre países miembros que apliquen internamente disposiciones de este género puede darse un paso más incluyendo en el Convenio normas específicas que establecen que el Estado acreditante se considera como Estado de residencia de los miembros de las misiones diplomáticas y oficinas consulares de los Estados contratantes, a los efectos del Convenio. La disposición especial que se propone podría redactarse de la forma siguiente:

«No obstante las disposiciones del artículo 4, una persona física que sea miembro de una misión diplomática o de una oficina consular de un Estado contratante, situada en el otro Estado contratante o en un tercer Estado, tendrá la consideración, a efectos del Convenio, de residente del Estado acreditante a condición de que:

a) conforme al derecho internacional, no esté sujeta a la imposición del Estado receptor respecto de las rentas procedentes de fuentes externas a ese Estado o del patrimonio situado fuera de ese Estado; y

b) esté sujeta en el Estado acreditante a las mismas obligaciones relativas a los impuestos globales sobre la renta o sobre el patrimonio que los residentes de ese Estado.»

4. En virtud del apartado 1 del artículo 4, los miembros de las misiones diplomáticas u oficinas consulares de un tercer Estado acreditados ante un Estado contratante, no tendrán la consideración de residentes del Estado receptor si sólo están sometidos a una imposición limitada en ese Estado (véase el párrafo 8 de los Comentarios al artículo 4). Esta consideración es igualmente válida en el caso de las organizaciones internacionales establecidas en un Estado contratante y de sus funcionarios, ya que generalmente disfrutan de ciertos privilegios fiscales en virtud del convenio o tratado de la organización o de un tratado entre la organización y el Estado donde esté establecida. Los Estados contratantes, que quieran regular expresamente esta cuestión o evitar desgravaciones tributarias no deseables, pueden incorporar la siguiente disposición a este artículo:

«El Convenio no es aplicable a las organizaciones internacionales, a sus órganos o funcionarios ni a los miembros de una misión diplomática u oficina consular de un tercer Estado que estén presentes en el territorio de un Estado contratante y no tengan la consideración de residentes de ninguno de los Estados contratantes a efectos de los impuestos sobre la renta o sobre el patrimonio.»

Esto significa que las organizaciones internacionales, sus órganos o sus funcionarios sometidos a imposición en un Estado contratante únicamente en razón de las rentas procedentes de fuentes situadas en ese Estado no tendrán derecho a los beneficios del Convenio.

5. Aunque los agentes consulares honorarios no pueden ampararse en las disposiciones de este artículo para disfrutar de privilegios a los que no tengan derecho en virtud de las normas generales del derecho internacional (no existe en general exención tributaria más que para los pagos que los cónsules honorarios reciben para atender a los gastos que realicen por cuenta del Estado acreditante), los Estados contratantes tienen la facultad de excluir expresamente, por acuerdo bilateral, a los funcionarios consulares honorarios de la aplicación de este artículo.

6. [Suprimido el 28 de enero de 2003].

 © OCDE

COMENTARIOS AL ARTÍCULO 29
RELATIVO A LA EXTENSIÓN TERRITORIAL DEL CONVENIO

1. Algunos convenios de doble imposición precisan a cuáles territorios se aplican. Otros establecen, además, que sus disposiciones pueden extenderse a otros territorios y determinan cómo y cuándo puede realizarse la extensión. Una cláusula de esa naturaleza es de particular interés para los Estados que tienen territorios de ultramar o que asumen las relaciones internacionales de otros Estados o territorios, especialmente en la medida en que la extensión puede realizarse mediante intercambio de notas diplomáticas. Presenta igualmente interés cuando se trate de extender las disposiciones del Convenio a una parte del territorio de un Estado contratante que, por disposición especial, hubiera quedado excluido del mismo. El artículo permite la extensión por cualquier otro procedimiento que sea conforme a las normas constitucionales de los Estados y está redactado en términos aceptables a ese respecto por cualquiera de los países miembros de la OCDE afectados por esa disposición. La única condición previa para que pueda considerarse la extensión de un convenio a otros Estados o territorios es que estos apliquen impuestos de naturaleza análoga a los comprendidos en el ámbito del convenio.

2. El artículo establece que el Convenio puede extenderse en su totalidad o con las modificaciones necesarias, que la extensión surtirá efectos desde la fecha y en las condiciones que acuerden los Estados contratantes y, finalmente, que la denuncia del Convenio determinará el cese en su aplicación a los Estados o territorios a los que se haya extendido, salvo que los Estados contratantes hayan convenido otra cosa.

3. [Renumerado el 28 de enero de 2003]

4. [Renumerado el 28 de enero de 2003]

5. [Renumerado el 28 de enero de 2003]

COMENTARIOS A LOS ARTÍCULOS 30 Y 31 RELATIVOS A LA ENTRADA EN VIGOR Y DENUNCIA DEL CONVENIO

1. Estas disposiciones relativas al procedimiento de entrada en vigor, de ratificación, de denuncia y cese en la aplicación, se han redactado para los convenios bilaterales y corresponden a las reglas normalmente contenidas en los acuerdos internacionales.

2. Para algunos Estados contratantes puede ser necesario añadir una disposición al primer apartado del artículo 30 para indicar cuáles son las autoridades que deben autorizar la ratificación. Otros Estados contratantes pueden convenir que el artículo indique que la entrada en vigor tiene lugar a partir del canje de las notas que confirmen que cada Estado ha cumplido con los procedimientos necesarios para la misma.

3. Los Estados contratantes pueden convenir que el Convenio entre en vigor una vez transcurrido determinado período a partir del intercambio de los instrumentos de ratificación o después de la confirmación de que cada Estado ha cumplido los procedimientos necesarios al efecto.

4. No se ha redactado ninguna disposición relativa a la fecha en que el Convenio comienza a surtir efectos o deja de hacerlo, ya que tales reglas dependerán en gran medida de la legislación interna de los Estados contratantes en cuestión. Algunos Estados liquidan el impuesto sobre la renta percibida en el año en curso, otros sobre la percibida en el año anterior, mientras otros, por último, tienen un ejercicio fiscal distinto del año civil. Además, en algunos convenios la fecha establecida para la aplicación o cese en la aplicación es distinta según se trate de impuestos retenidos en la fuente o de impuestos ingresados mediante declaración.

5. Dada la conveniencia de que el Convenio permanezca en vigor al menos durante un período mínimo, el artículo relativo a la denuncia establece que esta sólo puede notificarse a partir de un determinado año y que ha de fijarse de común acuerdo. Los Estados contratantes pueden decidir cuál es el primer año en el que podrá notificarse la denuncia o, si lo desean, no señalar ningún año.

POSICIONES DE ECONOMÍAS NO INTEGRADAS EN LA OCDE RESPECTO DEL MODELO DE CONVENIO TRIBUTARIO DE LA OCDE

INTRODUCCIÓN

1. Cuando en 1991 el Comité de Asuntos Fiscales adoptó el concepto de Modelo de Convenio tributario dinámico decidió también, a la vista de la influencia del Modelo de Convenio tributario extendida mucho más allá del ámbito de los países miembros de la OCDE, abrir el proceso continuo de actualización del Modelo de Convenio tributario a las aportaciones de las economías no integradas en la OCDE.

2. De acuerdo con esa decisión, el Comité de Asuntos Fiscales acordó en 1996 organizar reuniones anuales que permitieran a los expertos de los países miembros y de algunas economías no integradas en la OCDE discutir cuestiones relativas a la negociación, aplicación e interpretación de los convenios tributarios. Además, reconociendo que sólo en el caso de que las economías no integradas en la OCDE conservaran su libertad de expresar su desacuerdo con sus contenidos podría esperarse de ellos que se asociaran al desarrollo del Modelo de Convenio tributario, el Comité decidió que estos países deberían, de la misma forma que los países miembros, tener la posibilidad de identificar los aspectos en los que no pudieran estar de acuerdo con el texto de un artículo o con una interpretación expresada en los Comentarios.

3. Como consecuencia de lo anterior se ha incluido en el Modelo de Convenio tributario esta sección que contiene las posiciones de algunas economías no integradas en la OCDE sobre los artículos del Modelo y de los Comentarios a los mismos. Se pretende que este documento se actualice periódicamente, como el resto del Modelo de Convenio tributario, para recoger los cambios en las opiniones de las economías participantes.

4. Este documento recoge las posiciones de las siguientes economías no integradas en la OCDE sobre el Modelo de Convenio tributario:

Albania	Argentina	Armenia
Bielorrusia	Brasil	Bulgaria
Costa de Marfil	Croacia	Emiratos Árabes
Estonia	Filipinas	Gabón
Hong Kong. China	India	Indonesia
Israel	Kazajistán	Letonia
Lituania	Malasia	Marruecos
Rep. Democrática del Congo	Rep. Popular China	Rumania
Rusia	Serbia	Sudáfrica
Tailandia	Túnez	Ucrania
Vietnam		

5. Aunque estas economías están de acuerdo en términos generales con el texto de los artículos del Modelo de Convenio tributario y con las interpretaciones expresadas en los Comentarios, existen para cada una de ellas ciertos ámbitos de desacuerdo. Las posiciones presentadas en este apartado indican, respecto de cada artículo, cuándo un país está en desacuerdo con el texto del artículo y cuándo está en desacuerdo con una interpretación

expresada en los Comentarios relativos al artículo[1]. Como en el caso de las observaciones y reservas de los países miembros, no se hace referencia a los casos en que una economía desee complementar el texto de un artículo con disposiciones que no estén en conflicto con el artículo, especialmente si tales disposiciones se presentan como posibles alternativas en los Comentarios, o desee sostener una interpretación que no esté en conflicto con los Comentarios relativos al mismo.

[1] *Indonesia y la República Popular China desean aclarar expresamente que las posiciones que expresan en este apartado no les vinculan en las negociaciones con otros países*.

 © OCDE

POSICIONES SOBRE EL ARTÍCULO 1 (PERSONAS COMPRENDIDAS) Y SUS COMENTARIOS

Posiciones sobre el artículo

1. *Filipinas* se reserva el derecho a gravar a sus ciudadanos con arreglo a su legislación interna.

2. *Brasil* se reserva el derecho a extender el ámbito de aplicación del Convenio para incluir a las sociedades de personas –*partnerships*– dado que las mismas tienen la consideración de personas jurídicas en su legislación interna.

Posiciones sobre los Comentarios

3. *Costa de Marfil, Gabón, India, Marruecos* y *Túnez* están en desacuerdo con la interpretación dada en los párrafos 5 y 6 de los Comentarios al artículo 1 (y en el caso de India, la interpretación correspondiente del párrafo 8.7 de los Comentarios al artículo 4) según la cual, si a una sociedad de personas –*partnership*– se le niegan los beneficios de un convenio tributario, sus socios tienen derecho a los correspondientes beneficios de los convenios tributarios suscritos por su Estado de residencia. Opinan que este resultado sólo es posible, hasta cierto punto, si están incluidas las disposiciones a tal efecto en el convenio firmado por el Estado donde está situada la citada sociedad de personas –*partnership*–.

4. [Suprimido el 22 de julio de 2010]

POSICIONES SOBRE EL ARTÍCULO 2 (IMPUESTOS COMPRENDIDOS) Y SUS COMENTARIOS

Posiciones sobre el artículo

Apartado 1

1. *Bielorrusia* se reserva el derecho a sustituir los términos “patrimonio” y “propiedad mobiliaria” utilizados en el Convenio por “propiedad” y “propiedad distinta de la inmobiliaria”, respectivamente, ya que aquellos términos no existen en su legislación interna.

2. *Brasil* reserva su posición respecto a la parte del apartado 1 que establece que el Convenio es aplicable a los impuestos exigibles por subdivisiones políticas o entidades locales, así como a su parte final donde dice “cualquiera que sea el sistema de exacción”.

3. Dado que no tienen un impuesto sobre el patrimonio, *Brasil e Indonesia* se reservan el derecho a no incluir referencias a un impuesto de esa naturaleza en el apartado 1.

4. *Rumanía* se reserva el derecho a incluir impuestos exigidos en nombre de unidades administrativo-territoriales.

5. *Sudáfrica* reserva su posición respecto a la parte del apartado 1 que establece que el Convenio es aplicable a impuestos exigibles por entidades locales.

5.1 [Suprimido el 22 de julio de 2010]

Apartado 2

6. *Brasil* desea utilizar en sus convenios una definición de impuestos sobre la renta que sea conforme a su derecho constitucional. En consecuencia, se reserva el derecho a no incluir el apartado 2 en sus convenios.

7. *Armenia, Letonia, Lituania, Rumanía* y *Túnez* opinan que "los impuestos sobre el importe total de los sueldos o salarios pagados por las empresas" no deben tener la consideración de impuestos sobre la renta y, en consecuencia, se reservan el derecho a no incluir dichos términos en el apartado 2.

8. *Ucrania* reserva su posición sobre la parte del apartado 2 que establece que el Convenio es aplicable a los impuestos sobre las plusvalías.

9. [Suprimido el 29 de abril de 2000]

POSICIONES SOBRE EL ARTÍCULO 3 (DEFINICIONES GENERALES) Y SUS COMENTARIOS

Posiciones sobre el artículo

1. En lo referente a la definición del término "sociedad", *Albania* y *Bielorrusia* se reservan el derecho a utilizar expresiones como "persona jurídica o entidad que se considere independiente a efectos impositivos" dado que no existe en su legislación interna un concepto equivalente a la expresión *body corporate* de la versión inglesa.

2. *Israel* se reserva el derecho a incluir los fideicomisos (*trust*) en la definición del término "persona".

3. En lo referente a la definición del término "nacional", *Albania, Rumanía* y *Rusia* se reservan el derecho a sustituir la palabra "nacionalidad" por "ciudadanía" por el significado diferente del término "nacionalidad" en su legislación interna.

4. *Bulgaria* se reserva el derecho a proponer, en sus negociaciones bilaterales, una definición de la expresión "beneficios empresariales" que abarca tanto los beneficios de la sociedad como la renta de una persona física obtenida en la actividad mercantil de un establecimiento permanente. Este añadido es consecuencia de la supresión del artículo 14 y tiene como resultado permitir la aplicación del artículo 7 conforme a la legislación interna búlgara en lo que respecta a la renta de las personas físicas.

4.1 *Brasil* se reserva el derecho a no incluir la definición del término "empresa" ni de la expresión "actividad económica" en el apartado 1 del artículo 3, dado que se reserva el derecho a incluir un artículo relativo a la imposición de los servicios personales independientes.

 © OCDE

5. En cuanto a la definición de tráfico internacional, *Bulgaria* y *Croacia* se reservan el derecho a ampliar el ámbito de aplicación de la definición a los transportes por carretera y ferroviario en sus convenios bilaterales.

6. *Serbia* se reserva el derecho a extender el alcance de la definición de "tráfico internacional" para regular el transporte internacional por carretera en convenios bilaterales.

7. *Tailandia* se reserva el derecho a incluir en la definición del término "persona" a toda entidad que tenga calidad de sujeto pasivo en virtud de la legislación tributaria vigente en cualquiera de los Estados contratantes.

8. *India* se reserva el derecho a incluir en la definición del término "persona" únicamente aquellas entidades consideradas sujetas a imposición en virtud de la legislación vigente de los respectivos Estados contratantes.

9. *India* se reserva el derecho a incluir las definiciones de "impuesto" y "ejercicio fiscal".

10. *Hong Kong*, *China* se reserva el derecho a omitir la expresión "explotada por una empresa cuya sede de dirección efectiva esté situada en un Estado contratante" de la definición de "tráfico internacional" contenida en el subapartado *e)* del apartado 1.

11. *Hong Kong*, *China* se reserva su posición respecto de la definición de "nacional" en el subapartado *g)* del apartado 1, dado que Hong Kong, China no es un Estado soberano. Respecto del término "nacional" contenido en los artículos 4, 19, 24 y 25, Hong Kong, China se reserva el derecho a utilizar disposiciones alternativas basadas en los conceptos de "derecho de residencia" y "constituida en".

POSICIONES SOBRE EL ARTÍCULO 4 (RESIDENTE) Y SUS COMENTARIOS

Posiciones sobre el artículo

Apartado 1

1. *Albania, Armenia, Bielorrusia, Estonia, Indonesia, Letonia, Lituania, Rusia, Tailandia, Ucrania* y *Vietnam* se reservan el derecho a incluir el lugar de constitución u otro criterio análogo (lugar de registro en el caso de Bielorrusia y Vietnam) en el apartado 1.

2. *Los Emiratos Árabes Unidos* se reservan el derecho a adoptar su propia definición de residencia en sus convenios bilaterales y a no seguir necesariamente la redacción del artículo 4.

2.1 *Hong Kong*, *China* se reserva el derecho a modificar la definición de "residente" en sus convenios bilaterales debido a que no es un Estado soberano y aplica sus impuestos sobre una base territorial.

3. *Brasil* se reserva el derecho a no incluir la segunda frase del apartado 1 en sus convenios porque la situación del personal diplomático se rige por su legislación interna.

4. *India* y *Rusia* se reservan el derecho a modificar el artículo en sus convenios tributarios para especificar que sus sociedades de personas –*partnerships*– deben considerarse residentes de sus respectivos países a la vista de sus características legales y fiscales.

4.1 *Costa de Marfil, Gabón, Marruecos* y *Túnez* disienten del principio general según el cual si el impuesto debido por una sociedad de personas –*partnership*– se determina en función de las características personales de sus socios, estos últimos pueden solicitar acogerse a los beneficios de los convenios suscritos por los Estados donde residen respecto a la renta que "sólo transita" por la citada sociedad. Como, en virtud de su derecho interno, se considera sujeta a gravamen una sociedad de personas –*partnership*– incluso si, desde el punto de vista técnico, este es exigido a sus socios o, en el caso de Marruecos, a su socio principal, Costa de Marfil, Gabón, Marruecos y Túnez se reservan el derecho a modificar el artículo 4 en sus convenios tributarios para precisar que sus sociedades de personas –*partnerships*– deben considerarse residentes de sus Estados dadas sus características jurídicas y fiscales.

4.2 [Suprimido el 22 de julio de 2010]

Apartado 3

5. *Armenia, Bulgaria, Rusia, Tailandia* y *Vietnam* se reservan el derecho a utilizar el lugar de constitución (lugar de registro, en el caso de Vietnam) como criterio para la aplicación del apartado 3.

6. [Suprimido el 22 de julio de 2010]

7. *Israel* se reserva el derecho a incluir una disposición específica relativa a los fideicomisos (trust) residentes de ambos Estados contratantes.

8. *India* y *Kazajistán* se reservan el derecho a incluir una disposición que prevea recurrir al procedimiento amistoso para determinar el Estado de residencia en el caso de doble residencia de una persona distinta de una persona física cuando no pueda determinarse el Estado en el que tenga su sede de dirección efectiva.

8.1 *Bulgaria* se reserva el derecho a introducir una disposición que se refiera al Estado de donde deriva su estatus legal y, en el caso de que este Estado no pueda determinarse, al procedimiento amistoso para determinar el país de residencia de las personas con doble residencia, distintas de una persona física y de una sociedad. En ausencia de dicho acuerdo, Bulgaria denegará los beneficios contemplados en el Convenio a esta persona.

8.2 [Suprimido el 17 de julio de 2008].

Posiciones sobre los Comentarios

Apartado 2

9. En opinión de *Vietnam* deben separarse las relaciones personales de las relaciones económicas mencionadas en los párrafos 14 y 15 de los Comentarios y debe definirse el orden de prioridad entre ellas. Para Vietnam, las relaciones económicas, en particular el

 © OCDE

criterio del Estado donde se ejerce el trabajo dependiente, deben tener precedencia al determinar el Estado de residencia a efectos de los convenios en el caso de las personas físicas con doble residencia.

9.1 En el caso de *Gabón*, como la expresión "relaciones personales y económicas" empleada en los párrafos 13, 14 y 15 de los Comentarios es ambigua, deben diferenciarse estos dos tipos de relaciones y uno puede tener prioridad sobre el otro. El Estado en el que se realiza el trabajo por cuenta ajena debe prevalecer, por lo tanto, sobre las relaciones personales a efectos de determinar el Estado de residencia de una persona física.

9.2 *Kazajistán* se reserva el derecho a sustituir el subapartado d) por: "*d)* cuando la situación de una persona física no pueda determinarse en virtud de los subapartados *a)* a *c)* de este apartado, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso mediante acuerdo amistoso."

9.3 *Indonesia* considera que el en caso de doble residencia de una persona física deben prevalecer las relaciones económicas sobre las personales.

Apartado 3

10. Para *Armenia, Argentina, Rusia, Ucrania* y *Vietnam* la expresión "sede de dirección efectiva" hace referencia a la gestión efectiva ordinaria, cualquiera que sea el lugar donde se ejerza el superior control de la empresa.

11. *India* no se adhiere a la interpretación dada en el párrafo 24 en el sentido de que la sede de dirección efectiva es el lugar donde se toman de hecho las decisiones comerciales clave y las decisiones de gestión necesarias para llevar a cabo las actividades empresariales o profesionales de la entidad. En su opinión, para determinar la sede de dirección efectiva debe tenerse también en cuenta el lugar desde el que se realiza la mayor y principal actividad.

12. *Brasil* no se adhiere a la interpretación dada en el párrafo 24 de los Comentarios, dado que considera que esa definición debe tratarse a la luz de la legislación interna y de las sentencias dictadas por los tribunales nacionales.

POSICIONES SOBRE EL ARTÍCULO 5 (ESTABLECIMIENTO PERMANENTE) Y SUS COMENTARIOS

Posiciones sobre el artículo

1. Considerando las dificultades particulares que plantea la aplicación de las disposiciones del Modelo de Convenio a las actividades realizadas costa afuera en un Estado contratante en relación con la prospección o explotación del fondo marino, su subsuelo y sus recursos naturales, Letonia y Lituania se reservan el derecho a incluir en un artículo especial unas disposiciones relativas a dichas actividades.

Apartado 2

2. *Argentina, Brasil, Costa de Marfil, Emiratos Árabes Unidos, Filipinas, Gabón, Marruecos, Rusia, Tailandia* y *Túnez* se reservan el derecho a incluir en el apartado 2, además de "la extracción" de recursos naturales, "la prospección" de dichos recursos.

2.1 *Indonesia* se reserva el derecho a añadir al apartado 2 la prospección y explotación de recursos naturales y las plataformas de perforación o los barcos utilizados para la prospección y explotación de recursos naturales.

3. *India* e *Indonesia* se reservan el derecho a añadir al apartado 2 subapartados adicionales que incluyan los puntos de venta y las granjas, plantaciones u otros lugares en los que se lleven a cabo actividades agropecuarias, forestales o relacionadas con éstas.

4. *India, Indonesia, Tailandia* y *Vietnam* se reservan el derecho a añadir en el apartado 2 un subapartado que incluya un almacén asociado a una persona que preste servicios de almacenamiento a terceros.

5. *Armenia* y *Ucrania* se reservan el derecho a añadir en el apartado 2 un subapartado que incluiría toda instalación o estructura para la prospección de recursos naturales y todo almacén u otra estructura utilizada para la venta de bienes.

6. *Gabón* y *Vietnam* se reservan el derecho a añadir un subapartado en el apartado 2 que incluya una instalación, estructura o equipo, utilizado para la prospección de recursos naturales.

6.1 *Argentina, Costa de Marfil* y *Gabón* se reservan además el derecho a añadir al apartado 2 un inciso adicional que incluiría los lugares donde se desarrollen actividades pesqueras.

6.2 *Kazajistán* se reserva el derecho de añadir al apartado 2 un subapartado adicional que incluya las excavaciones, instalaciones y estructuras para la exploración de los recursos naturales.

Apartado 3

7. *Argentina* reserva su posición sobre el apartado 3 y considera que las obras de construcción, instalación o montaje, que duren más de tres meses, deben tener la consideración de establecimiento permanente.

8. *Armenia, Brasil, Tailandia* y *Vietnam* reservan sus posiciones sobre el apartado 3 ya que consideran que las obras de construcción, instalación o montaje, con una duración de más de seis meses, deben tener la consideración de establecimiento permanente.

9. *Albania, Lituania, la República Democrática del Congo* y *Hong Kong, China* reservan sus posiciones sobre el apartado 3 y consideran que las obras de construcción, instalación o montaje y las actividades conexas de supervisión o de consultoría constituyen un establecimiento permanente si la obra o la actividad tiene una duración superior a seis meses.

9.1. *Serbia* se reserva el derecho a considerar que toda obra o todo proyecto de construcción, instalación o montaje, así como las actividades de supervisión o de consultoría vinculadas a estos constituye un establecimiento permanente sólo si esta obra proyecto o actividad tiene una duración superior a los doce meses.

 © OCDE

10. *Bulgaria*, *Costa de Marfil, Gabón, Malasia, Marruecos, República Popular China, Sudáfrica* y *Túnez* se reservan el derecho a negociar cuál es el período de tiempo determinante para considerar como establecimiento permanente una obra de construcción, instalación o montaje, conforme al apartado 3.

11. *Argentina*, *Malasia*, *la República Popular China, Sudáfrica, Tailandia* y *Vietnam* se reservan el derecho a considerar que una empresa tiene un establecimiento permanente si la empresa realiza actividades de supervisión en una obra de construcción, instalación o montaje que constituyen establecimiento permanente con arreglo al apartado 3 (en el caso de Malasia, el período de este establecimiento permanente se negocia separadamente).

11.1 *India* e *Indonesia* se reservan el derecho a sustituir la expresión "proyecto de construcción o instalación" por "proyecto de construcción, instalación o montaje o unas actividades de inspección relacionadas con ellos", así como a negociar su duración para que pueda considerárseles establecimientos permanentes.

12. *Argentina* se reserva el derecho a considerar que una empresa tiene un establecimiento permanente si la empresa presta servicios, incluyendo servicios de consultoría o asesoría, por medio de empleados u otro personal contratado por la empresa para ese fin, pero sólo cuando las actividades de esa naturaleza se realicen en su territorio (para el mismo proyecto u otro relacionado con el primero) durante un período o períodos que en conjunto excedan de tres meses.

13. *Costa de Marfil, Gabón, India, Indonesia, Marruecos* y *Túnez* se reservan el derecho a considerar que una empresa tiene un establecimiento permanente si la empresa presta servicios, incluidos los de consultoría, a través de empleados u otro personal contratado por la empresa para ese fin, pero sólo cuando dichas actividades se realicen, para el mismo proyecto u otro relacionado, durante un período o períodos que en conjunto excedan de un período determinable durante las negociaciones.

14. *Albania, Armenia, Lituania, Serbia, Sudáfrica, Tailandia, Vietnam* y *Hong Kong, China* se reservan el derecho a considerar que una empresa tiene un establecimiento permanente si la empresa presta servicios, incluidos los de consultoría, a través de empleados u otro personal contratado por la empresa para ese fin, pero sólo cuando las actividades de esa naturaleza se realicen en su territorio (para el mismo proyecto u otro relacionado (salvo en el caso de Armenia)) durante un período o períodos que, en conjunto, excedan de seis meses en cualquier período de doce meses.

14.1 *Costa de Marfil, Gabón, Letonia, Marruecos, la República Democrática del Congo, Sudáfrica* y *Túnez* se reservan el derecho a considerar que cualquier persona con una actividad profesional o de carácter independiente tiene un establecimiento permanente si dicha persona está presente en el Estado durante un período o períodos que superen al agregarse los 183 días dentro de un lapso de doce meses.

14.2 *Bulgaria* y *Estonia* se reservan el derecho a considerar que una persona física, que ejerza una actividad profesional o de carácter independiente, tiene un establecimiento permanente a los efectos del Convenio si está presente en el otro Estado durante un período o períodos que superen al agregarse los 183 días dentro de un lapso de 12 meses.

14.3 *Bulgaria* se reserva el derecho a considerar que una empresa tiene un establecimiento permanente si presta servicios, entre otros de consultoría, mediante

empleados u otro personal contratado por la citada empresa con tal propósito, cuando se desarrollan actividades de esta naturaleza (para el mismo proyecto o para otro asociado al primero) en el país durante un período o períodos que, agregados, excedan los seis meses dentro de cualquiera de doce.

14.4 *Bulgaria* e *Indonesia* se reservan el derecho a incluir una disposición en virtud de la cual se considera que existe un establecimiento permanente si, durante un período superior al que se haya negociado previamente, se utiliza una instalación, una plataforma de perforación o un barco para la prospección de recursos naturales.

14.5 *Los Emiratos Árabes Unidos, Indonesia* y *Vietnam* se reservan el derecho a gravar las rentas procedentes de actividades relacionadas con la exploración y la explotación de los recursos naturales.

14.6 *Sudáfrica* se reserva el derecho a incluir una disposición por la que se determine la existencia de un establecimiento permanente cuando una empresa realice actividades relacionadas con la exploración o explotación de recursos naturales durante más de seis meses.

14.7 *Israel* se reserva el derecho a incluir una disposición conforme a la que una instalación, una plataforma de perforación o un barco utilizados en actividades relacionadas con la prospección de recursos naturales, se consideren establecimiento permanente de un Estado contratante cuando dichas actividades tengan en total, en ese Estado, una duración que exceda de 365 días en cualquier período de dos años.

Apartado 4

15. *Albania, Argentina, Armenia, Costa de Marfil, Gabón, India, Indonesia, Malasia, Marruecos, Rusia, Tailandia, Túnez, Ucrania* y *Vietnam* reservan sus posiciones sobre el apartado 4 por considerar que el término “entrega” debe suprimirse de las letras a) y b) de este apartado.

16. *Albania, Argentina* y *Tailandia* reservan sus posiciones sobre la letra f) del presente apartado.

16.1 [Suprimido el 22 de julio de 2010]

16.2 *La República Democrática del Congo* se reserva su posición respecto del apartado 4, letras d), e) y f).

Apartado 5

17. *Albania, Armenia, Costa de Marfil, Gabón, India, Indonesia, Marruecos, Rusia, Tailandia, Túnez, Ucrania* y *Vietnam* se reservan el derecho a considerar que una empresa tiene un establecimiento permanente si una persona, que actúe en nombre de ella, mantiene habitualmente existencias de bienes o mercancías en un Estado contratante con cargo a las cuales dicha persona hace entregas regularmente de bienes o mercancías por cuenta de la empresa.

17.1 *India, Malasia* y *Tailandia* se reservan el derecho a considerar que una empresa de un Estado contratante tiene un establecimiento permanente en el otro Estado contratante cuando una persona obtiene habitualmente pedidos en el otro Estado permanente íntegra o casi íntegramente para la empresa.

 © OCDE

17.2 *Indonesia* se reserva el derecho a considerar que una empresa tiene un establecimiento permanente cuando una persona que intervenga en nombre de la empresa, distinta de un agente independiente, fabrique o procese para esta bienes o mercancías que pertenezcan a la empresa.

Apartado 6

18. *Albania, Costa de Marfil, Estonia, Gabón, Lituania, Marruecos, Serbia, Tailandia, Túnez* y *Vietnam* se reservan el derecho a precisar que un agente, cuyas actividades se realicen total o casi totalmente en nombre de una sola empresa, no tendrá la consideración de agente independiente.

18.1 [Suprimido el 22 de julio de 2010]

19. *Costa de Marfil, Gabón, India, Indonesia, Marruecos, Rusia, Tailandia, Túnez* y *Vietnam* se reservan el derecho a establecer que, con la excepción del reaseguro (salvo en el caso de India), se considerará que una empresa de seguros de un Estado contratante tiene un establecimiento permanente en el otro Estado contratante si cobra primas en el territorio de ese otro Estado o asegura riesgos situados en el mismo a través de una persona distinta de un agente independiente al que es de aplicación el apartado 6.

19.1 *India* se reserva el derecho a precisar que no considerará agente independiente a quienes realicen sus actividades íntegra o casi íntegramente en nombre de una única empresa.

Posiciones sobre los Comentarios

20. *India, Marruecos* y *Vietnam* no están de acuerdo con los términos "el criterio de los doce meses se aplica separadamente a cada obra o proyecto" que figuran en el párrafo 18 de los Comentarios. Estos países consideran que una serie de obras o proyectos de corta duración realizados consecutivamente por un contratista constituyen un establecimiento permanente en el país en cuestión.

21. Respecto al párrafo 33 de los comentarios al artículo 5, *Bulgaria* y *Serbia* desean añadir su opinión según la cual se puede decir que una persona autorizada a negociar los elementos esenciales del contrato, y no necesariamente todos sus elementos y detalles, por cuenta de un residente extranjero, está facultada para concluir contratos.

22. *Bulgaria* está en desacuerdo con la interpretación dada en el párrafo 17 de los Comentarios al artículo 5 y opina que la organización y la supervisión in situ de una construcción de edificios, cuando es dirigida por una persona diferente, no entran en el ámbito de aplicación del apartado 3 del artículo si esto no se ha especificado en el Convenio.

23. *Brasil* disiente de la interpretación dada en los párrafos 42.1 a 42.10, relativos al comercio electrónico, en particular, teniendo en cuenta el principio de imposición en la fuente de los pagos previsto por su legislación.

23.1 [Suprimido el 22 de julio de 2010]

24. *India* considera imprescindible tener en cuenta que, con independencia del significado otorgado a la tercera frase del párrafo 1.1, por lo que respecta al método de

cálculo de los impuestos comprendidos, la nueva redacción del modelo, a saber, la eliminación del artículo 14, no afecta a los regímenes tributarios nacionales.

25. *India* y *Malasia* disienten de las interpretaciones dadas en los párrafos 5.3 (primera parte del párrafo) y 5.4 (primera parte del párrafo), y considera que estos ejemplos pueden considerarse constitutivos de establecimientos permanentes.

26. *India* disiente de la interpretación dada en el párrafo 8 y considera que los bienes tangibles o intangibles pueden constituir por sí mismos, en determinadas circunstancias, un establecimiento permanente del arrendador.

27. *India* disiente de la interpretación dada en el párrafo 10 y considera que los equipos automatizados pueden constituir, en determinadas circunstancias, un establecimiento permanente del arrendador.

28. *India* no comparte la interpretación dada en los párrafos 12 y 42.25 relativos a la lista de ejemplos del apartado 2 del artículo y considera que estos ejemplos siempre pueden considerarse constitutivos, a priori, de establecimientos permanentes.

29. *India* disiente de la interpretación dada en el párrafo 23 y no incluiría la investigación científica en la lista de ejemplos de actividades que connotan un carácter preparatorio o auxiliar.

30. India disiente de la interpretación dada en el párrafo 25 y opina que cuando una empresa ha constituido una oficina en un país (por ejemplo, una oficina de representación comercial), y los empleados que trabajan en dicha oficina intervienen de forma sustancial en la negociación de los contratos para la importación de productos o servicios a ese país, en la mayoría de los casos la oficina no estará comprendida en el ámbito de aplicación del apartado 4 del artículo 5. Se entenderá que la intervención en la negociación es sustancial cuando la oficina determine los puntos esenciales del contrato, por ejemplo, tipo, calidad y cantidad de los bienes, así como los plazos y condiciones de entrega. Estas actividades constituyen una parte independiente e indispensable de la actividad económica de la empresa extranjera, y no se limitan a actividades de carácter preparatorio o auxiliar.

31. *India* disiente de la interpretación dada en el párrafo 33 y considera que el mero hecho de que una persona haya asistido o participado en un Estado en la negociación entre una empresa y un cliente, en ciertas circunstancias puede ser suficiente para considerar que ha ejercido una facultad para concluir contratos en nombre de la empresa. India considera asimismo que puede decirse de una persona autorizada para negociar los elementos esenciales de un contrato en nombre de un residente extranjero, y no necesariamente todos sus términos y detalles, que está ejerciendo su facultad para concluir contratos.

32. *India* disiente de la interpretación dada en el párrafo 42 y considera que cuando una empresa residente de un Estado es miembro de un grupo multinacional y desarrolla actividades de producción o de prestación de servicios para otra empresa del mismo grupo, residente de otro Estado, y por cuenta de esta, la primera empresa puede constituir un establecimiento permanente de la segunda si se cumplen otros requisitos contemplados en el artículo 5.

 © OCDE

33. *India* disiente de la interpretación dada en el párrafo 42.2 y considera que un cibersitio puede constituir, en determinadas circunstancias, un establecimiento permanente.

34. *India* disiente de la interpretación dada en el párrafo 42.3 y considera que, dependiendo de los hechos, puede considerarse que una empresa ha adquirido un lugar de negocios alojando su cibersitio en un servidor dado, ubicado en un emplazamiento concreto.

35. *India* disiente de la interpretación dada en los párrafos 42.14 y 42.15 en el sentido de que únicamente se constituye un establecimiento permanente cuando los servicios se prestan en el país de la fuente, y considera que la prestación de servicios es suficiente para constituir un establecimiento permanente de prestación de servicios.

36. *India* disiente de la interpretación dada en los párrafos 42.18 y 42.46, y considera que las potestades tributarias residen en un Estado incluso cuando los servicios los presten no residentes desde fuera de ese Estado. Considera asimismo que el principio de imposición aplicable a los beneficios procedentes de la venta de bienes no puede aplicarse a las rentas procedentes de la prestación de servicios.

37. *India* disiente de la interpretación dada en el párrafo 42.19 en el sentido de que únicamente deben gravarse los beneficios procedentes de los servicios, y de que las disposiciones incluidas en convenios bilaterales que permiten a un Estado someter a imposición el importe bruto de los honorarios pagados por ciertos servicios no sean un método adecuado para someter a imposición los servicios.

38. *India* disiente de las conclusiones alcanzadas en el párrafo 42.22 en el sentido de que los servicios prestados fuera del territorio de un Estado no deben someterse a imposición, que la imposición debe aplicarse únicamente sobre los beneficios procedentes de estos servicios en lugar de sobre los pagos efectuados como contraprestación por los mismos, y de que debe existir un nivel de presencia mínimo en un Estado antes de permitir tal imposición.

39. *India* disiente de la interpretación dada en el párrafo 42.31 y considera que la presencia de una persona física en un Estado no es esencial para la prestación de servicios en el mismo.

40. *India* disiente de la interpretación dada en los párrafos 42.40 y 42.43.

41. *India* disiente de la interpretación dada en el ejemplo 3 del párrafo 42.44 relativo a la imposición de Zco.

42. *Brasil* disiente de las interpretaciones dadas en los párrafos 42.11 a 42.48 de los Comentarios sobre la imposición de los servicios, especialmente debido al principio de imposición en la fuente de los pagos previsto en su legislación.

43. *India* no comparte la interpretación dada en el párrafo 5.5 de los Comentarios al artículo 5, según la que la huella de un satélite en el espacio del Estado de la fuente no puede considerarse un establecimiento permanente. India considera que en tal caso el Estado de la fuente no sólo aporta los clientes potenciales, sino también la infraestructura necesaria para la recepción de las señales del satélite o del proceso de telecomunicación. India considera asimismo que la huella de un satélite forma parte tanto del espacio

nacional como internacional. La huella tiene una situación fija, es mensurable y puede utilizarse con fines comerciales. Por tanto, puede considerarse como un lugar fijo de negocios en el espacio jurisdiccional del país de la fuente.

44. *India* no está de acuerdo con la interpretación dada en el párrafo 9.1 de los Comentarios al artículo 5, dado que considera que una llamada en itinerancia es un proceso complejo que requiere de la utilización combinada de equipos situados en los países de fuente y de residencia, y que la distinción propuesta en el párrafo 9.1 no se ajusta a la intención de la redacción dada al artículo 5, ni es lógica.

45. *India* no está de acuerdo con la interpretación de las dos últimas frases del párrafo 26.1 de los Comentarios al artículo 5 conforme a la que incluso los cables submarinos y las conducciones ubicadas sobre el territorio jurisdiccional del país de la fuente no pueden considerarse establecimiento permanente de una empresa.

POSICIONES SOBRE EL ARTÍCULO 6 (RENTAS INMOBILIARIAS) Y SUS COMENTARIOS

Posiciones sobre el artículo

Apartado 1

1. *India* e *Indonesia* prefieren abordar la inclusión de la expresión "incluidas las rentas de explotaciones agrícolas y forestales" mediante negociaciones bilaterales.

Apartado 2

2. Considerando el significado que la expresión "propiedad inmobiliaria" tiene en su legislación interna, *Bielorrusia* se reserva el derecho a omitir la segunda frase de este apartado.

2.1 *Letonia* y *Lituania* se reservan el derecho a incluir en la definición de la expresión "propiedad inmobiliaria" las opciones o derechos similares a la adquisición de propiedad inmobiliaria.

2.2 *Estonia* se reserva el derecho a incluir en la definición de la expresión "propiedad inmobiliaria" los derechos de reclamación relativos a bienes inmuebles, dado que tales derechos no pueden incluirse en el significado dado a la expresión por su legislación interna.

3. *Lituania* se reserva el derecho a modificar la segunda frase de la definición de la expresión "propiedad inmobiliaria" para precisar que la misma no es aplicable a los efectos de su legislación interna.

3.1 *Marruecos* desea reservarse la posibilidad de aplicar las disposiciones de su legislación referente a la tributación de la renta obtenida de acciones o participaciones que es tratada como renta de la propiedad inmobiliaria.

 © OCDE

Apartado 3

4. *Letonia* y *Lituania* se reservan el derecho a incluir en el apartado 3 una referencia a las rentas derivadas de la enajenación de propiedad inmobiliaria.

5. *Letonia* y *Lituania* se reservan también el derecho a gravar las rentas de los accionistas de sociedades residentes derivadas del uso directo, arrendamiento o cualquier otra forma de uso de los derechos de disfrute de propiedad inmobiliaria situada en su territorio y perteneciente a la sociedad, cuando tales derechos se deriven de la propiedad de acciones u otras participaciones en la sociedad.

POSICIONES SOBRE EL ARTÍCULO 7 (BENEFICIOS EMPRESARIALES) Y SUS COMENTARIOS

Posiciones sobre el artículo

1. *Argentina*, *Brasil*, *Indonesia*, *Letonia*, *Malasia*, *Rumanía*, *Serbia*, *Sudáfrica*, *Tailandia* y *Hong Kong, China* se reservan el derecho a utilizar la versión anterior del artículo 7, es decir, la versión incluida en el Modelo de Convenio tributario inmediatamente antes de la actualización de 2010, con sujeción a sus posiciones, expresadas en dicha versión (véase el anexo más adelante).

1.1 *India* se reserva el derecho a utilizar la versión anterior del artículo 7, es decir, la versión incluida en el Modelo de Convenio tributario inmediatamente antes de la actualización de 2010, con sujeción a sus posiciones expresadas en dicha versión (véase el anexo más adelante). No está de acuerdo en general con el criterio para la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes que se recoge en la nueva versión del artículo, en sus Comentarios y en los cambios que esta modificación implica en los Comentarios a otros artículos (por ej. el párrafo 21 de los Comentarios al artículo 8, los párrafos 32.1 y 32.2 de los Comentarios al artículo 10, los párrafos 25.1 y 25.2 de los Comentarios al artículo 11, los párrafos 21.1 y 21.2 de los Comentarios al artículo 12, los párrafos 27.1 y 27.2 de los Comentarios al artículo 13, el párrafo 7.2 de los Comentarios al artículo 15, los párrafos 5.1 y 5.2 de los Comentarios al artículo 21, los párrafos 3.1 y 3.2 de los comentarios al artículo 22 y el subapartado 40 a) de los Comentarios al artículo 24).

1.2 *Argentina* e *Indonesia* se reservan el derecho a incluir una disposición especial en el Convenio autorizando la aplicación de sus legislaciones internas en lo referente a la tributación de los beneficios de las empresas de seguros y reaseguros.

1.3 Aún cuando *la República Popular China* entiende y respeta el principio de empresa distinta e independiente que subyace a la nueva versión del artículo 7, debido a la capacidad de su administración tributaria, se reserva el derecho a adoptar la versión anterior del artículo y, en ciertos casos, a recurrir a métodos más simples para el cálculo de los beneficios imputables a un establecimiento permanente.

2. *Malasia*, *Tailandia* y *Ucrania* se reservan el derecho a añadir una disposición para que, en el caso de que la información disponible de las autoridades competentes de un

Estado contratante sea inadecuada para determinar los beneficios imputables al establecimiento permanente de una empresa, las autoridades competentes puedan aplicar a esa empresa las disposiciones de la legislación tributaria de ese Estado, si dicha legislación se aplica, en la medida en que la información al alcance de las autoridades competentes lo permita, de acuerdo con los principios de este artículo.

2.1 *Albania, Argentina, Brasil, Costa de Marfil, Croacia, Gabón, Indonesia, Malasia, Marruecos, la República Popular China, Rusia, Serbia, Tailandia, Túnez* y *Vietnam* se reservan el derecho a conservar en sus convenios un artículo específico que trate de la tributación de la renta del trabajo independiente. En consecuencia, se reservan sus posiciones respecto a las modificaciones correspondientes de los artículos y Comentarios, habidas como resultado de la eliminación del artículo 14.

2.2 *Bulgaria* se reserva el derecho a proponer en las negociaciones bilaterales la sustitución del término "beneficios" por la expresión "beneficios de empresas" siempre que esté definida en el artículo 3.

2.3 *Túnez* se reserva el derecho a proponer, en las negociaciones bilaterales, la introducción de un criterio de tributación en el país de la fuente en el caso de profesiones liberales (renta del trabajo independiente) contemplado en el antiguo artículo 14 basado en la cuantía (que ha de fijarse en las negociaciones bilaterales) de las remuneraciones pagadas.

3. *Argentina, Marruecos* y *Tailandia* se reservan el derecho a someter a imposición, en el Estado donde esté situado el establecimiento permanente, los beneficios empresariales derivados de la venta de bienes o mercancías de naturaleza igual o similar a los vendidos a través de un establecimiento permanente situado en ese Estado, así como las derivadas de otras actividades empresariales realizadas en ese Estado de igual o similar naturaleza a las realizadas a través de ese establecimiento permanente. Esta regla se aplicará solamente como salvaguardia en caso de abuso y no como expresión de un principio general de "fuerza de atracción". En consecuencia, la regla no se aplicará cuando la empresa demuestre que las ventas o las actividades se han realizado por razones distintas de la obtención de los beneficios del Convenio.

3.1 *Indonesia* se reserva el derecho a gravar en el Estado en que esté ubicado el establecimiento permanente los beneficios empresariales derivados de la venta de bienes o mercancías que sean idénticas o similares a las vendidas por intermediación del establecimiento permanente, o los beneficios procedentes de otras actividades empresariales desarrolladas en ese Estado idénticas o similares a las desarrolladas a través de ese establecimiento permanente.

4. *Albania*, y *Vietnam* se reservan el derecho a someter a imposición, en el Estado donde esté situado el establecimiento permanente, los beneficios empresariales derivados de la venta de bienes o mercancías de naturaleza igual o similar a los vendidos a través de un establecimiento permanente situado en ese Estado, así como las derivadas de otras actividades empresariales realizadas en ese Estado de naturaleza igual o similar a las realizadas a través de ese establecimiento permanente.

 © OCDE

4.1 *Filipinas* y *Marruecos* se reservan el derecho a adoptar unos criterios sobre plazos de estancia y base fija cuando determinen si está sujeta a imposición una persona física que se halla prestando sus servicios.

4.2 *Los Emiratos Árabes Unidos* se reservan el derecho a incluir una disposición especial en sus convenios que permita la aplicación de su normativa interna a todas las actividades relacionadas con la prospección, extracción o explotación de los recursos naturales, incluyendo las actividades relacionadas con el petróleo, así como a la prestación de servicios relacionados con esas actividades, cuando las mismas se lleven a cabo en su territorio.

5. *Argentina* se reserva el derecho a establecer que nada obligará a un Estado contratante a admitir la deducción de gastos realizados en el exterior y que no puedan atribuirse razonablemente a la actividad llevada a cabo por el establecimiento permanente, tomando en consideración los principios generales de su legislación interna relativos a los gastos de dirección y administración de los servicios de apoyo y asistencia.

6. [Suprimido el 22 de julio de 2010]

7. *Armenia, Lituania* y *Serbia* se reservan el derecho a añadir en el apartado 2 una precisión en el sentido de que los gastos que deben admitirse como deducibles por un Estado contratante solamente incluyen los gastos deducibles con arreglo a la legislación interna de ese Estado.

7.1 [Suprimido el 22 de julio de 2010]

8. *Serbia* se reserva el derecho a especificar que el ajuste se practicará únicamente cuando se considere justificado.

9. [Suprimido el 22 de julio de 2010]

10. [Suprimido el 22 de julio de 2010]

11. [Suprimido el 22 de julio de 2010]

Posiciones sobre los Comentarios

12. *Argentina, Brasil, Indonesia, Letonia, Malasia, Rumanía, Serbia, Sudáfrica*, *Tailandia* y *Hong Kong, China* interpretarán el artículo 7 conforme a su redacción anterior a la actualización de 2010, teniendo en cuenta los Comentarios correspondientes en su versión previa a esta actualización.

ANEXO

POSICIONES SOBRE EL ARTÍCULO 7 (UTILIDADES EMPRESARIALES) Y SUS COMENTARIOS

[A continuación se recoge el texto de las posiciones de economías no integradas en la OCDE en relación con el artículo 7 y sus Comentarios, en la redacción anterior al 22 de julio de 2010. Esta versión precedente de las posiciones sobre el artículo 7 y sus Comentarios se transcribe como referencia histórica, dado que seguirá siendo pertinente para la aplicación e interpretación de los convenios bilaterales que hayan seguido dicha redacción precedente del artículo].

Posiciones sobre el Artículo

1. *Argentina* y *Chile* se reservan el derecho a incluir una disposición especial en el Convenio autorizando la aplicación de sus legislaciones internas en lo referente a la tributación de las utilidades de las empresas de seguros y reaseguros.

2. *Malasia, Tailandia* y *Ucrania* se reservan el derecho a añadir una disposición para que, en el caso de que la información disponible de las autoridades competentes de un Estado contratante sea inadecuada para determinar las utilidades imputables al establecimiento permanente de una empresa, las autoridades competentes puedan aplicar a esa empresa las disposiciones de la legislación tributaria de ese Estado, si dicha legislación se aplica, en la medida en que la información al alcance de las autoridades competentes lo permita, de acuerdo con los principios de este Artículo.

2.1 *Albania, Argentina, Brasil, Chile, Costa de Marfil, Croacia, Gabón, India, Malasia, Marruecos, la República Popular China, Rusia, Serbia, Túnez* y *Vietnam* se reservan el derecho a conservar en sus convenios un artículo específico que trate de la tributación de la renta del trabajo independiente. En consecuencia, se reservan sus posiciones respecto a las modificaciones correspondientes de los Artículos y Comentarios, habidas como resultado de la eliminación del Artículo 14.

2.2 *Bulgaria* se reserva el derecho a proponer en las negociaciones bilaterales la sustitución del término "utilidades" por la expresión "utilidades de empresas" siempre que esté definida en el Artículo 3.

2.3 *Túnez* se reserva el derecho a proponer, en las negociaciones bilaterales, la introducción de un criterio de tributación en el país de la fuente en el caso de profesiones liberales (renta del trabajo independiente) contemplado en el antiguo Artículo 14 basado en la cuantía (que ha de fijarse en las negociaciones bilaterales) de las remuneraciones pagadas.

Apartados 1 y 2

3. *Argentina, Marruecos* y *Tailandia* se reservan el derecho a someter a imposición, en el Estado donde esté situado el establecimiento permanente, las utilidades empresariales derivadas de la venta de bienes o mercancías de naturaleza igual o similar a los vendidos a través de un establecimiento permanente situado en ese Estado, así como las derivadas de otras actividades empresariales realizadas en ese Estado de igual o similar naturaleza a las realizadas a través de ese establecimiento permanente. Esta regla se aplicará solamente como salvaguardia en caso de abuso y no como expresión de un principio general de "fuerza de atracción". En consecuencia, la regla no se aplicará cuando la empresa demuestre que las ventas o las actividades se han realizado por razones distintas de la obtención de los beneficios del Convenio.

© OCDE

4. *Albania*, y *Vietnam* se reservan el derecho a someter a imposición, en el Estado donde esté situado el establecimiento permanente, las utilidades empresariales derivadas de la venta de bienes o mercancías de naturaleza igual o similar a los vendidos a través de un establecimiento permanente situado en ese Estado, así como las derivadas de otras actividades empresariales realizadas en ese Estado de naturaleza igual o similar a las realizadas a través de ese establecimiento permanente.

4.1 *Filipinas* y *Marruecos* se reservan el derecho a adoptar unos criterios sobre plazos de estancia y base fija cuando determinen si está sujeta a imposición una persona física que se halla prestando sus servicios.

4.2 *Chile* e *India* se reservan el derecho a modificar el Artículo 7 a fin de establecer que, al aplicar los apartados 1 y 2 del Artículo, toda renta o utilidad atribuible a un establecimiento permanente durante su existencia puede someterse a imposición en el Estado contratante en que esté situado el establecimiento permanente, incluso si los pagos se difieren hasta la extinción del mismo. Asimismo, India se reserva el derecho a aplicar esta norma respecto de los Artículos 11, 12, 13 y 21.

Apartado 3

5. En relación con el apartado 3, *Argentina* se reserva el derecho a establecer que nada obligará a un Estado contratante a admitir la deducción de gastos realizados en el exterior y que no puedan atribuirse razonablemente a la actividad llevada a cabo por el establecimiento permanente, tomando en consideración los principios generales de su legislación interna relativos a los gastos de dirección y administración de los servicios de apoyo y asistencia.

6. *Brasil* reserva su posición sobre las palabras “tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentra el establecimiento permanente como en otra parte” que figuran en el apartado 3.

7. *Armenia, India, Eslovenia y Lituania* se reservan el derecho a añadir en el apartado 3 una precisión en el sentido de que los gastos que deben admitirse como deducibles por un Estado contratante solamente incluyen los gastos deducibles con arreglo a la legislación interna de ese Estado.

7.1 *Letonia* y *Estonia* se reservan el derecho a precisar en el apartado 3 que los gastos admitidos como deducibles por un Estado contratante serán únicamente aquellos que hubieran podido deducirse si el establecimiento permanente fuera una empresa independiente de ese Estado contratante.

8. *Ucrania* y *Vietnam* se reservan el derecho a añadir en el apartado 3 una precisión en el sentido de que el apartado se refiere a los gastos efectivamente realizados por la empresa (con excepción de los intereses en el caso de una empresa bancaria).

Apartado 4

9. *Brasil* se reserva el derecho a no incluir el apartado 4.

Apartado 5

10. *Vietnam* se reserva el derecho a no incluir el apartado 5.

Apartado 6

11. *Brasil* se reserva el derecho a no incluir el apartado 6.

Posiciones sobre los Comentarios

12. *India* disiente de la interpretación dada en el párrafo 25.

13. Respecto de los párrafos 41 a 50 de los Comentarios al Artículo 7, *Chile* disiente de los métodos específicos propuestos como norma para la determinación de las utilidades atribuibles a un establecimiento permanente; estas normas deben establecerse mediante legislación interna y ajustarse a ella (comprendida la normativa sobre cambio extranjero).

POSICIONES SOBRE EL ARTÍCULO 8 (NAVEGACIÓN MARÍTIMA, POR AGUAS INTERIORES Y AÉREA) Y SUS COMENTARIOS

Posiciones sobre el artículo

1. *Armenia*, *Letonia* y *Lituania* se reservan el derecho a aplicar en casos excepcionales la regla del establecimiento permanente en relación con los beneficios derivados de las operaciones con buques en el tráfico internacional.

Apartado 1

2. *Filipinas* se reserva el derecho a gravar los beneficios derivados del transporte marítimo y aéreo conforme a su legislación interna.

2.1 *Indonesia* se reserva el derecho a permitir al Estado de la fuente gravar los beneficios procedentes de la explotación de buques en tráfico internacional, siempre que las actividades de navegación que se deriven de tal explotación en ese Estado no sean meramente casuales, y con sujeción a ciertas limitaciones.

3. *Albania* y *Bulgaria* se reservan el derecho a gravar los beneficios obtenidos en el transporte de mercancías o de pasajeros embarcados en un lugar del país y desembarcados en otro lugar del mismo país.

4. *Sudáfrica* se reserva el derecho a incluir en el apartado 1 los beneficios derivados del arrendamiento de contenedores.

5. *Tailandia* se reserva el derecho a gravar los beneficios derivados del transporte marítimo conforme a su legislación interna.

5.1 *India* se reserva el derecho a aplicar el artículo 12 y no el artículo 8 a los beneficios procedentes del arrendamiento de buques o aeronaves a casco desnudo.

6. *Bulgaria, Letonia, Sudáfrica* y *Ucrania* se reservan el derecho a incluir una disposición para garantizar que los beneficios derivados del arrendamiento de buques o

 © OCDE

aeronaves a casco desnudo y, en el caso de Bulgaria, Letonia y de Ucrania, las derivadas del arrendamiento de contenedores, se traten de la misma manera que las rentas comprendidas en el apartado 1 cuando dichos beneficios sean accesorios al transporte internacional.

6.1 *Bulgaria*, *Croacia*, *Rusia* y *Sudáfrica* se reservan el derecho a ampliar, en los convenios bilaterales, el alcance del artículo para regular el transporte por carretera y ferroviario internacional.

6.2 *Marruecos* se reserva el derecho a establecer que están reguladas en este artículo los beneficios obtenidos por una empresa de transportes internacionales con el alquiler de contenedores en una operación complementaria o auxiliar de su explotación internacional de buques o aeronaves.

6.3 *Serbia* se reserva el derecho a proponer en el curso de las negociaciones, que el arrendamiento de contenedores, aún cuando esté directamente relacionado o sea de carácter auxiliar, se considere una actividad diferenciada del transporte internacional marítimo o aéreo y por consiguiente se excluya del ámbito del artículo.

6.4 *Serbia* se reserva el derecho a extender el alcance del artículo para regular el transporte internacional por carretera en los convenios bilaterales.

6.5 *Vietnam* se reserva el derecho a establecer que la potestad tributaria respecto de las rentas derivadas del transporte internacional se comparta en igual proporción (50/50).

6.6 *Los Emiratos Árabes Unidos* se reservan el derecho a incluir en sus convenios bilaterales una disposición confirmando que la renta procedente de la venta de billetes en nombre de otras empresas, de la prestación de servicios técnicos a terceros, de depósitos bancarios y otras inversiones tales como bonos, acciones y otras obligaciones, recae en el ámbito del artículo 8 siempre que esta renta sea accesoria a la actividad de las empresas de transporte aéreo en tráfico internacional.

Apartado 2

7. *Albania, Argentina, Brasil, Estonia, Gabón, India, Letonia, Malasia, Marruecos, la República Popular China, Sudáfrica* y *Hong Kong, China* se reservan el derecho a no incluir la navegación por aguas interiores en el ámbito del artículo en sus convenios bilaterales, pudiendo efectuar las modificaciones oportunas en los apartados 3 de los artículos 13, 15 y 22.

Posiciones sobre los Comentarios

8. *Vietnam* está en desacuerdo con la interpretación contenida en el párrafo 5 de los Comentarios.

9. *Vietnam* está en desacuerdo con la interpretación contenida en el párrafo 10 de los Comentarios en lo relativo al arrendamiento accesorio de contenedores.

10. *Brasil*, *India* y *Malasia* se reservan su posición con relación a la aplicación de este artículo a la renta derivada de actividades auxiliares (véanse los párrafos 4 a 10.1).

POSICIONES SOBRE EL ARTÍCULO 9 (EMPRESAS ASOCIADAS) Y SUS COMENTARIOS

Posiciones sobre el artículo

1. *Brasil, Rusia, Tailandia* y *Vietnam* se reservan el derecho a no incluir el apartado 2 en sus convenios.

2. *Bulgaria, Lituania, Rusia* y *Sudáfrica* se reservan el derecho a sustituir en sus convenios "practicará" por "podrá practicar" en la primera frase del apartado.

3. *Malasia* y *Serbia* se reservan el derecho a especificar en el apartado 2 que se hará un ajuste correlativo si se considera justificado.

4. *Costa de Marfil, Marruecos* y *Túnez* se reservan el derecho a no insertar el apartado 2 en sus convenios a menos que el compromiso de proceder a un ajuste no sea aplicable en el caso de fraude, omisión voluntaria o negligencia. En este caso, Túnez se reserva el derecho a limitar el ajuste a períodos no cubiertos por su legislación sobre prescripción.

5. *Israel* se reserva el derecho a introducir una disposición conforme a la que todo ajuste correlativo del importe del impuesto allí aplicado sobre esos beneficios se practicará con independencia de los plazos u otras limitaciones impuestas por el derecho interno de los Estados contratantes, excepto aquellas que se apliquen a las solicitudes planteadas en cumplimiento de tal acuerdo.

POSICIONES SOBRE EL ARTÍCULO 10 (DIVIDENDOS) Y SUS COMENTARIOS

Posiciones sobre el artículo

1. *Argentina* y *Tailandia* se reservan el derecho a aplicar su imposición en la fuente a un tasa impositiva del 10 por ciento en el caso referido en la letra a) de este apartado.

2. [Suprimido el 22 de julio de 2010]

3. *Bulgaria*, *Estonia, India, Letonia, Lituania, Rusia* y *Serbia* se reservan el derecho a no incluir la condición de que las autoridades competentes establezcan de mutuo acuerdo la forma de aplicación del apartado 2.

4. *Israel* reserva su posición sobre las tasas impositivas previstas en el apartado 2.

5. *Rumanía* se reserva el derecho a aplicar una tasa impositiva única, a negociar, a todos los dividendos mencionados en este apartado.

6. *Costa de Marfil, Gabón, Marruecos, Rusia, Sudáfrica* y *Túnez* reservan su posición sobre las tasas impositivas previstas en el apartado 2 y sobre el porcentaje mínimo de participación de la letra a) de este apartado.

 © OCDE

7. *Serbia* y *Vietnam* se reservan el derecho a gravar todos los dividendos mencionados en el apartado 2 a una tasa única que no será inferior al 10 por ciento.

7.1 *Letonia* se reserva el derecho a reducir al 10 por ciento el porcentaje mínimo de tenencia en el caso contemplado en la letra a) del apartado y a aplicar un 10 por ciento de retención en la fuente en el caso contemplado en la letra b) del apartado.

7.2 *India* se reserva el derecho a fijar la tasa del impuesto en sus negociaciones bilaterales.

Apartado 3

8. *Argentina, Rusia* y *Túnez* se reservan el derecho a incluir una disposición que les permita aplicar las medidas sobre subcapitalización de su legislación nacional independientemente de las disposiciones del Convenio.

9. *Albania, Armenia, Bielorrusia, Bulgaria* y *Serbia* se reservan el derecho a omitir en el apartado 3 la referencia a las acciones o bonos de disfrute, participaciones mineras o partes de fundador, conceptos que no se utilizan en su legislación interna.

9.1 [Suprimido el 22 de julio de 2010]

10. Bulgaria, Estonia, Letonia y Lituania se reservan el derecho a sustituir en el apartado 3 las expresiones “rentas de otras participaciones sociales” por “rentas de otras participaciones”.

10.1 *Marruecos* se reserva el derecho a ampliar la definición de dividendos del apartado 3 añadiendo los términos “y otra renta asimilada” después de “así como las rentas de otras participaciones sociales” y antes de “sujetas al mismo régimen fiscal”.

10.2 *India* se reserva el derecho a modificar la definición del término “dividendos”.

10.3 *Israel* se reserva el derecho a excluir los pagos efectuados por sociedades cotizadas de inversión inmobiliaria (REIT) residentes en Israel de la definición de dividendos del apartado 3 y a gravar tales pagos conforme a su normativa interna.

Apartado 5

11. *Argentina, Kazajistán, Marruecos, Rusia* y *Túnez* se reservan el derecho a aplicar un impuesto sobre los beneficios de las sucursales.

12. *Brasil* se reserva el derecho a aplicar una retención de impuesto en la fuente sobre los beneficios de los establecimientos permanentes a la misma tasa impositiva prevista en el apartado 2 como es tradicional en el sistema de imposición sobre la renta brasileño.

13. *Tailandia* se reserva el derecho a aplicar un impuesto sobre las remesas de beneficios a los establecimientos permanentes al tipo previsto en el subapartado 2 a).

14. *Indonesia* se reserva el derecho a aplicar un impuesto sobre los beneficios de las sucursales, si bien dicho impuesto no afectaría a los términos contractuales de los contratos de producción compartida en relación con el petróleo y el gas y los contratos de obras en otros sectores de la minería.

Posiciones sobre los Comentarios

15. *India* disiente de la interpretación dada en el párrafo 24. En virtud de su legislación interna ciertos pagos se consideran distribuciones y, por tanto, se incluyen en la definición de los dividendos.

POSICIONES SOBRE EL ARTÍCULO 11 (INTERESES) Y SUS COMENTARIOS

Posiciones sobre el artículo

1. *Bulgaria* y *Ucrania* se reservan el derecho a excluir del ámbito de este artículo los intereses de créditos cuando el principal propósito, o uno de los principales propósitos, de las personas involucradas en la constitución o cesión del crédito por el que se pagan los intereses sea la obtención de los beneficios de este artículo y no motivaciones comerciales legítimas (bona fide).

Apartado 2

2. *Argentina, Brasil, Costa de Marfil, Filipinas, India, Israel, Rumanía, Tailandia* y *Ucrania* reservan sus posiciones sobre la tasa prevista en el apartado 2.

3. *Brasil* se reserva el derecho a incluir en sus convenios un apartado relativo a los intereses pagados al Gobierno de un Estado contratante o a una de sus subdivisiones políticas o a una de las entidades locales del mismo o a cualquier organismo (incluidas las instituciones financieras) perteneciente en su totalidad a dicho Gobierno, estableciendo que dichos intereses sólo pueden someterse a imposición en el Estado de residencia del acreedor. Sin embargo, si los intereses son pagados por el Gobierno de un Estado contratante o una de sus subdivisiones o entidades locales o por cualquier organismo (incluidas las instituciones financieras) perteneciente en su totalidad al citado Gobierno, dichos intereses sólo pueden someterse a imposición en ese Estado contratante (es decir, en el Estado de la fuente).

3.1 [Suprimido el 15 de julio de 2005]

3.2 [Suprimido el 15 de julio de 2005]

4. *Bulgaria, Estonia, India, Letonia, Lituania, Rusia* y *Serbia* se reservan el derecho a no incluir el requisito de que las autoridades competentes establezcan de mutuo acuerdo la forma de aplicación del apartado 2.

Apartado 3

5. *Brasil*, *Tailandia* y *Ucrania* se reservan el derecho a considerar las sanciones por mora en el pago como intereses a los efectos de este artículo, conforme a su legislación interna.

6. *Malasia* se reserva el derecho a excluir las primas o premios de la definición de intereses, conforme al régimen previsto para dichos pagos en su legislación interna.

 © OCDE

7. *Brasil* y *Tailandia* se reservan el derecho a considerar como intereses otras rentas asimiladas a las rentas de capitales prestados por la legislación tributaria del Estado contratante de donde las mismas proceden.

7.1 *Estonia, Letonia, Lituania, Marruecos* y *Túnez* se reservan el derecho a modificar la definición de intereses para dejar claro que los pagos de intereses, considerados como reparto de beneficios en su legislación nacional, están sujetos al artículo 10.

7.2 [Suprimido el 22 de julio de 2010]

Apartado 4

8. *Brasil* se reserva el derecho a establecer que, cuando los intereses se paguen a un establecimiento permanente de un residente del otro Estado contratante situado en un tercer Estado, no se apliquen los límites relativos a la tasa de gravamen de los intereses previstos en el apartado 2.

8.1 *Marruecos* se reserva el derecho a incluir en el apartado 4 una referencia a otras actividades mercantiles realizadas en el otro Estado de la misma clase o de clase similar a las realizadas mediante un establecimiento permanente.

Apartado 5

8.2 *Israel* se reserva el derecho a incluir una disposición que permitiría gravar la renta derivada de intereses conforme al artículo 7, si el contribuyente así lo decide.

Posiciones sobre los Comentarios

9. *Malasia* está en desacuerdo con el párrafo 20 de los Comentarios dado que las primas o premios no se someten a imposición en la legislación interna de este país.

10. *India* se reserva el derecho a considerar como intereses el elemento de interés comprendido en la venta a crédito (descrito en los párrafos 7.8 y 7.9).

11. *India* disiente de la interpretación dada en el párrafo 20, y se reserva el derecho a considerar la diferencia entre el valor de amortización y el precio de emisión conforme a lo dispuesto en su normativa interna.

POSICIONES SOBRE EL ARTÍCULO 12 (REGALÍAS) Y SUS COMENTARIOS

Posiciones sobre el artículo

1. *Bulgaria* y *Ucrania* se reservan el derecho a excluir del ámbito de este artículo las regalías derivadas de bienes o derechos constituidos o cedidos principalmente con el propósito de obtener los beneficios de este artículo y no por motivaciones comerciales legítimas (bona fide).

2. [Suprimido el 22 de julio de 2010].

Apartado 1

3. *Albania*, *Argentina, Armenia, Bielorrusia, Brasil, Bulgaria, Costa de Marfil, Croacia, Filipinas, Gabón, Indonesia, Kazajistán, Letonia, Lituania, Malasia, Marruecos, la República Democrática del Congo, la República Popular China, Rumanía, Rusia, Serbia, Sudáfrica, Tailandia, Túnez, Ucrania, Vietnam* y *Hong Kong, China* se reservan el derecho a gravar las regalías en la fuente.

4. *Armenia* se reserva el derecho a gravar las regalías por derechos sobre la propiedad intelectual relativos a obras literarias, científicas y artísticas a una tasa reducida.

4.1 *India* se reserva el derecho a: gravar las regalías y las remuneraciones por servicios técnicos en la fuente; a definirlas, concretamente por referencia a su legislación interna; a determinar la fuente de los pagos, que puede exceder de la definición de fuente contenida en el apartado 5 del artículo 11, y a modificar los apartados 3 y 4 en consecuencia.

Apartado 2

5. *Argentina, Brasil, Costa de Marfil, Gabón, Marruecos, Rusia, Tailandia* y *Túnez* se reservan el derecho a continuar incluyendo en la definición de regalías las rentas derivadas del arrendamiento de equipos industriales, comerciales o científicos y de contenedores, conforme al apartado 2 del artículo 12 del Modelo de Convenio de Doble Imposición de 1977.

6. *Argentina, Filipinas, Tailandia* y *Vietnam* se reservan el derecho a incluir en la definición de regalías las remuneraciones de servicios técnicos.

7. *Brasil, Costa de Marfil, Gabón* y *Túnez* se reservan el derecho a incluir en la definición de regalías las remuneraciones en concepto de asistencia técnica y servicios técnicos.

7.1 *Marruecos* se reserva el derecho a incluir en la definición de regalías los pagos de servicios, la asistencia técnica y los estudios técnicos y económicos, así como toda clase de honorarios de servicios.

8. *Albania, Armenia, Bielorrusia, Brasil, Bulgaria, Filipinas, India, Indonesia, Kazajistán, Letonia, Lituania, Malasia, la República Popular China, Rumanía, Rusia, Serbia, Tailandia* y *Vietnam* se reservan el derecho a incluir en la definición de regalías los pagos por el uso o la concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos. Bulgaria tiene la intención de proponer la tributación en la fuente de las regalías sobre equipo industrial, comercial o científico a una tasa inferior a la aplicada a los otros pagos de regalías.

8.1 *Serbia* se reserva el derecho a incluir en la definición de regalías la renta derivada del arrendamiento de buques o aeronaves a casco desnudo y de contenedores.

8.2 *Malasia* se reserva el derecho a incluir en la definición de regalías la renta derivada del arrendamiento de contenedores y de buques y aeronaves, inclusive en acuerdos de disponibilidad de espacio –*slot hire*–, en arrendamiento por tiempo –*time charter*–, por singladura –*voyage charter*– o a casco desnudo, tanto si esos buques o aeronaves están tripulados, equipados o aprovisionados como si no lo están.

 © OCDE

8.3 *La República Popular China* disiente de la interpretación dada en el párrafo 10.1 y adopta la posición de que ciertos pagos por los derechos de distribución en exclusiva de un producto o servicio en un territorio dado pueden considerarse regalías.

9. *Bielorrusia* se reserva el derecho a incluir en la definición de regalías una referencia a los vehículos de transporte.

10. *Brasil, Bulgaria, Marruecos* y *Rumanía* se reservan el derecho a incluir en la definición de regalías los pagos en concepto de transmisiones por satélite, cable, fibra óptica o tecnologías similares.

10.1 *Vietnam* se reserva el derecho a incluir en la definición de regalías los pagos por el uso o la concesión de uso de "películas, cintas o medios digitales utilizados para la difusión por radio o televisión".

11. *Albania, Malasia, Serbia* y *Vietnam* se reservan el derecho a regular los pagos de servicios técnicos en un artículo independiente, análogo al artículo 12.

12. *Albania, Argentina, Armenia, Bielorrusia, Brasil, Bulgaria, Costa de Marfil, Croacia, Estonia, Filipinas, Gabón, Indonesia, Kazajistán, Letonia, Lituania, Malasia, Marruecos, la República Popular China, Rumanía, Serbia, Sudáfrica, Tailandia, Túnez, Ucrania, Vietnam* y *Hong Kong, China*, con el fin de cubrir lo que consideran una laguna legal del artículo, se reservan el derecho a incluir una disposición que defina la fuente de las regalías por analogía con las disposiciones del apartado 5 del artículo 11, que trata del mismo tema cuando se refiere a intereses.

12.1 *Marruecos* se reserva el derecho a incluir, en el apartado, una referencia a otras actividades mercantiles realizadas en el otro Estado de la misma clase o clase similar a las efectuadas mediante un establecimiento permanente.

12.2 *La República Democrática del Congo* y *Malasia* se reservan su posición respecto del tratamiento de las aplicaciones informáticas –*software*-.

12.3 *Kazajistán* se reserva el derecho a incluir en la definición de regalías los pagos por el uso o la concesión de uso de aplicaciones informáticas –*software*-.

Posiciones sobre los Comentarios

13. *Argentina, Marruecos, Serbia* y *Túnez* están en desacuerdo con la interpretación contenida en los párrafos 14 y 15 de los Comentarios. Sostienen que los pagos relativos a aplicaciones informáticas –*software*– están comprendidos en el ámbito del artículo siempre que no se transmitan los derechos plenos sobre las aplicaciones –*software*–, tanto si retribuyen la concesión del uso de derechos de autor sobre aplicaciones informáticas –software– para su explotación comercial como si se refieren a aplicaciones informáticas –software– adquiridas para uso personal o profesional del comprador.

14. *Vietnam* está en desacuerdo con el párrafo 9 de los Comentarios. Incluso en el caso de que no se incluya en el apartado 2 la frase "por el uso o la concesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico" y las rentas derivadas del arrendamiento de equipos queden sometidos al artículo 7, el hecho de que una empresa de un Estado contratante ceda equipos pesados en arrendamiento a una persona residente de Vietnam determina la existencia de un establecimiento permanente de esa empresa en Vietnam.

15. *Brasil* está en desacuerdo con la interpretación de los párrafos 17.1 a 17.4, especialmente teniendo en cuenta el principio de la imposición en la fuente de estos pagos prevista en su legislación.

16. *Malasia* no se puede adherir a la nueva frase añadida en el párrafo 11.2, esto es, "los pagos hechos en virtud de estos contratos los regula, en general, el artículo 7". Malasia, en su legislación nacional, trata los pagos en concepto de servicios prestados como una categoría especial de renta y no como renta empresarial.

17. *India* se reserva su posición respecto de las interpretaciones dadas en los párrafos 8.2, 10.1, 10.2, 14, 14.1, 14.2, 14.4, 15, 16 y 17.3 y considera que algunos de los pagos a los que se refieren pueden considerarse regalías.

18. *India* disiente de que se interprete que la información relativa a experiencias industriales, comerciales o científicas se limite exclusivamente a experiencias previas.

19. *Malasia* disiente de la interpretación dada en el párrafo 14.2 y considera que los pagos por licencias sobre derechos de distribución de aplicaciones informáticas –software-, constituyen regalías.

20. *India* no comparte la interpretación dada en el párrafo 9.1 de los Comentarios al artículo 12, según la que el pago por el arrendamiento de un transpondedor no constituye un canon. Esta interpretación es contraria a la posición india conforme a la que la renta por el arrendamiento de un transpondedor constituye un canon por equipo, imponible tanto en virtud de su legislación interna como de sus convenios con muchos países. También es contrario a la posición india el hecho de que el pago por la utilización de un transpondedor se considere un pago por el uso de un proceso, generador de un canon en virtud del artículo 12. India tampoco comparte la conclusión incluida en el párrafo referido a los cables y conducciones submarinas, dado que considera que estos son equipos industriales, comerciales o científicos y que los pagos efectuados por su utilización constituyen un canon por el uso de equipos.

21. *India* no está de acuerdo con la interpretación dada en el párrafo 9.2 de los Comentarios al artículo 12, dado que considera que una llamada en itinerancia constituye la utilización de un proceso. Por tanto, el pago efectuado por la utilización de dicho proceso constituye un canon a los efectos del artículo 12. Asimismo, India considera que los pagos efectuados por las llamadas en itinerancia constituyen un canon, dado que se trata de un pago por la utilización de equipos industriales, comerciales o científicos.

22. *India* no está de acuerdo con la interpretación dada al párrafo 9.3 de los Comentarios al artículo 12. Considera que el pago efectuado por una licencia de espectro constituye un canon imponible tanto en virtud de su normativa interna como de sus convenios con muchos países.

 © OCDE

POSICIONES SOBRE EL ARTÍCULO 13 (GANANCIAS DE CAPITAL) Y SUS COMENTARIOS

Posiciones sobre el artículo

1. *Argentina* y *Brasil* se reservan el derecho a gravar en la fuente las ganancias derivadas de la enajenación de bienes situados en un Estado contratante distintos de los bienes mencionados en los apartados 1, 2 y 3.

2. *La República Popular China, Tailandia* y *Serbia* se reservan el derecho a gravar las ganancias derivadas de la enajenación de acciones o derechos que formen parte de una participación sustantiva en el capital de una sociedad residente.

3. *Letonia* y *Lituania* se reservan el derecho a incluir en un artículo especial disposiciones referentes a las ganancias de capital derivadas de actividades realizadas costa afuera en un Estado contratante en relación con la prospección o explotación del fondo marino, su subsuelo y sus recursos naturales.

4. *Estonia* y *Lituania* se reservan el derecho a limitar la aplicación del apartado 3 a las empresas que exploten buques y aeronaves en el tráfico internacional.

5. *India* y *Vietnam* se reservan el derecho a gravar las ganancias derivadas de la enajenación de acciones o participaciones en una sociedad residente en sus respectivos países.

6. *Bulgaria* se reserva el derecho a gravar los beneficios obtenidos en la enajenación de acciones y otras participaciones de una sociedad residente en Bulgaria distintas de las cotizadas en un mercado de valores reconocido.

7. *Bulgaria* se reserva el derecho a ampliar el ámbito de la disposición para abarcar los beneficios obtenidos en la enajenación de vehículos de transporte ferroviario o por carretera.

8. *Vietnam* se reserva el derecho a modificar el apartado 4 de forma que los bienes inmuebles en cuestión únicamente tengan que representar el 30 por ciento de todos los activos que posea la sociedad.

9. *Serbia* se reserva el derecho a extender el alcance de la disposición para regular las ganancias de capital procedentes de la enajenación de vehículos de transporte terrestre explotados en el tráfico internacional.

10. *India* se reserva su posición respecto del apartado 4.

11. *Israel* se reserva el derecho a introducir una disposición en virtud de la que cuando una persona que haya sido residente de un Estado contratante se convierta en residente del otro Estado contratante, este artículo no impedirá al Estado mencionado en primer lugar gravar las ganancias patrimoniales de esa persona en virtud de su normativa interna en el momento del cambio de residencia. En el caso de enajenación de bienes contemplados en los apartados 1, 2, 3 y 4, realizada con posterioridad al cambio de residencia, el Estado contratante mencionado en primer lugar eliminará la doble imposición. En el caso de

enajenación de bienes contemplados en el apartado 5, realizada con posterioridad al cambio de residencia, será el otro Estado contratante el que elimine la doble imposición.

POSICIONES SOBRE EL ARTÍCULO 14 (RENTA DEL TRABAJO INDEPENDIENTE O POR CUENTA PROPIA) Y SUS COMENTARIOS

Posiciones sobre el artículo

[Se eliminaron todas las posiciones relativas al artículo 14 cuando este fue suprimido, el 29 de abril de 2000, en el Modelo de Convenio de conformidad con la adopción, el 27 de enero de 2000, del informe "Cuestiones relativas al artículo 14 del Modelo de Convenio de la OCDE" –*Issues Related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention*– por parte del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE].

POSICIONES SOBRE EL ARTÍCULO 15 (RENTA DEL TRABAJO DEPENDIENTE) Y SUS COMENTARIOS

Posiciones sobre el artículo

1. *Argentina* reserva su posición sobre la letra *a)* del apartado 2 y desea incluir en sus convenios los términos "en el año fiscal considerado" en sustitución de los términos "en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado".

2. *Letonia* y *Lituania* se reservan el derecho a incluir en un artículo especial disposiciones referentes a la renta de trabajo dependiente asociado a actividades realizadas costa afuera en un Estado contratante en relación con la prospección o la explotación del fondo marino, su subsuelo y sus recursos naturales.

3. *Argentina* se reserva el derecho a incluir en un artículo especial disposiciones referentes a la renta de trabajo dependiente asociado a la prospección y explotación de hidrocarburos costa afuera y actividades relacionadas con aquellas.

4. *Serbia* se reserva el derecho a proponer un apartado independiente que disponga que la remuneración obtenida por el residente de un Estado contratante sólo podrá gravarse en ese Estado si se paga con relación a un trabajo dependiente ejercido en el otro Estado que esté relacionado con una obra de construcción, instalación o montaje por un período de tiempo acordado, durante el cual la obra o el proyecto no constituyen un establecimiento permanente en ese otro Estado.

5. *India* se reserva el derecho a determinar mediante negociación bilateral el plazo de permanencia al que se hace referencia en este apartado.

5.1 *Los Emiratos Árabes Unidos* se reservan el derecho a modificar el apartado 3 para disponer que la remuneración derivada de un empleo ejercido en relación con una aeronave explotada en tráfico internacional (incluida la tripulación de la aeronave y el personal de tierra) se gravará exclusivamente en el país de residencia de la persona que explota la aeronave. .

 © OCDE

Posiciones sobre los Comentarios

6. *India* disiente de la interpretación dada en el párrafo 6.2, dado que no admite la posibilidad de que se trate a un socio como "empleador" en el caso de sociedades de personas –*partnerships*– transparentes.

POSICIONES SOBRE EL ARTÍCULO 16 (REMUNERACIONES EN CALIDAD DE CONSEJERO•) Y SUS COMENTARIOS

Posiciones sobre el artículo

1. *Albania, Bulgaria*, *Estonia*, *Indonesia, Letonia, Lituania, la República Democrática del Congo* y *Serbia* se reservan el derecho a gravar, con arreglo a este artículo, cualesquiera remuneraciones de un miembro del directorio o consejo de administración u otro órgano similar de una sociedad residente.

2. [Suprimido el 22 de julio de 2010]

3. *Marruecos* se reserva el derecho a gravar, de acuerdo con este artículo, toda remuneración de un miembro de un Directorio o consejo de administración o de cualquier otro órgano similar de una sociedad residente. Marruecos asimismo se reserva el derecho a ampliar el artículo para regular la remuneración de los empleados directivos.

4. *Indonesia, Malasia* y *Vietnam* se reservan el derecho a extender la aplicación del artículo a las remuneraciones de los directores de más alto rango.

POSICIONES SOBRE EL ARTÍCULO 17 (ARTISTAS Y DEPORTISTAS) Y SUS COMENTARIOS

Posiciones sobre el artículo

1. *Filipinas* y *Rusia* se reservan el derecho a excluir de la aplicación del apartado 1 a los artistas y deportistas empleados por organizaciones que perciban subvenciones con cargo a fondos públicos.

2. *India* y *Tailandia* se reservan el derecho a excluir del ámbito de aplicación de los apartados 1 y 2 las rentas procedentes de actividades desarrolladas en un Estado contratante por un artista o deportista si tales actividades se remuneran básicamente con cargo a fondos públicos, así como a gravar dicha renta sobre la base de la residencia.

• *N. del T.: En Argentina y Uruguay: "honorarios de directores".*

POSICIONES SOBRE EL ARTÍCULO 18 (PENSIONES) Y SUS COMENTARIOS

Posiciones sobre el artículo

1. [Suprimido el 15 de julio de 2005]

1.1 [Suprimido el 15 de julio de 2005]

2. *Brasil*, *Bulgaria, Costa de Marfil, Sudáfrica* y *Ucrania* se reservan el derecho a incluir en el apartado 1 una referencia explícita a las rentas vitalicias.

3. [Suprimido el 17 de julio de 2008]

4. [Suprimido el 15 de julio de 2005]

5. [Suprimido el 17 de julio de 2008]

POSICIONES SOBRE EL ARTÍCULO 19 (FUNCIONES PÚBLICAS) Y SUS COMENTARIOS

Posiciones sobre los Comentarios

1. *India* no está de acuerdo en que determinados organismos públicos como los ferrocarriles del Estado y los servicios postales ejerzan una actividad económica o un negocio.

2. [Suprimido el 17 de julio de 2008]

POSICIONES SOBRE EL ARTÍCULO 20 (ESTUDIANTES) Y SUS COMENTARIOS

Posiciones sobre el artículo

1. *Albania*, *Brasil* y *Serbia* se reservan el derecho a añadir un segundo apartado estableciendo, para los estudiantes que visiten el país, la aplicación de las mismas exenciones fiscales, desgravaciones o bonificaciones concedidas a los residentes en lo referente a las subvenciones, becas y pagos en concepto de trabajo dependiente.

2. *Estonia, Letonia, Lituania* y *Marruecos* se reservan el derecho a incluir a las personas en formación y a las personas en prácticas en el ámbito de este artículo.

3. [Suprimido el 22 de julio de 2010]

4. *Vietnam* se reserva el derecho a proponer que las remuneraciones en concepto de servicios prestados en un Estado contratante, recibidas por un estudiante o una persona en prácticas, no se sometan a imposición en ese Estado, siempre que dichos servicios estén relacionados con dichos estudios o prácticas.

 © OCDE

5. *Tailandia* se reserva el derecho a proponer que las remuneraciones de los servicios prestados en un Estado contratante por un estudiante o una persona en prácticas no se sometan a imposición en ese Estado si dichas remuneraciones no exceden de cierta cuantía a negociar y dichos servicios están relacionados con sus estudios o prácticas.

6. *Brasil, Bulgaria, Costa de Marfil, Filipinas, Marruecos, India, la República Popular China, Serbia, Tailandia, Túnez* y *Vietnam* se reservan el derecho a añadir un artículo que contemple la situación de los profesores, catedráticos e investigadores, con sujeción a diversas condiciones y pueden realizar las modificaciones oportunas en el apartado 1 del artículo 15.

7. *Costa de Marfil, Gabón* y *Túnez* se reservan el derecho a establecer que toda remuneración de los servicios prestados por un estudiante o un aprendiz en un Estado de acogida no tributará en dicho Estado, siempre que dichos servicios se realicen para cubrir sus gastos de mantenimiento, estudio o de capacitación.

8. *Marruecos* se reserva el derecho a añadir un segundo apartado que establezca que la remuneraciones de trabajo por cuenta ajena obtenidas por los estudiantes extranjeros en prácticas en el país de acogida no serán objeto de gravamen en dicho Estado o si lo fueran, estarán sujetas a las mismas exenciones, bonificaciones o desgravaciones que las de los residentes.

9. *India y Hong Kong, China* se reservan el derecho a excluir a las "personas en prácticas" del ámbito de este artículo.

10. *India* se reserva el derecho a establecer que toda remuneración de los servicios prestados por un estudiante en un Estado contratante no tributará en dicho Estado, siempre que la prestación de los servicios esté directamente relacionada con sus estudios, pudiendo realizar las modificaciones oportunas en el apartado 1 del artículo 15.

11. *India* se reserva el derecho a limitar la exención prevista en este artículo a un plazo de seis años.

POSICIONES SOBRE EL ARTÍCULO 21 (OTRAS RENTAS) Y SUS COMENTARIOS

Posiciones sobre el artículo

1. *Albania, Argentina, Bielorrusia, Brasil, Bulgaria, Costa de Marfil, Gabón, India, Indonesia, Malasia, Marruecos, Rusia, Serbia, Sudáfrica, Tailandia* y *Vietnam* reservan sus posiciones sobre este artículo ya que desean conservar el derecho a gravar las rentas procedentes de fuentes situadas en sus respectivos territorios.

POSICIONES SOBRE EL ARTÍCULO 22 (PATRIMONIO) Y SUS COMENTARIOS

Posiciones sobre el artículo

1. *Argentina* se reserva el derecho a gravar el patrimonio, constituido por bienes distintos de los mencionados en el apartado 3, que esté situado en su territorio.

2. *Brasil, Bulgaria, Indonesia, Malasia, la República Popular China, Tailandia* y *Vietnam* reservan sus posiciones sobre este artículo si establecen impuestos sobre el patrimonio y, en dicho caso cuando los establezcan.

3. *India* se reserva el derecho a gravar el patrimonio conforme a su legislación interna.

POSICIONES SOBRE EL ARTÍCULO 23 A y 23 B (MÉTODOS PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN) Y SUS COMENTARIOS

Posiciones sobre el artículo

1. *Albania, Argentina, Brasil, Costa de Marfil, India, Malasia, Marruecos, la República Popular China, Serbia, Tailandia, Túnez* y *Vietnam* se reservan el derecho a proponer el reconocimiento de un crédito por impuestos no pagados –*tax sparing*– en relación con los incentivos fiscales aplicables al amparo de sus respectivas legislaciones internas.

2. *Argentina* y *Vietnam* se reservan el derecho a proponer el reconocimiento de la crédito por impuestos ficticios –*matching credit*– respecto a alguna o a todas las rentas comprendidas en los artículos 10, 11 y 12 de forma que se considere, a los efectos del presente artículo sobre eliminación de la doble imposición, que el impuesto se ha pagado a una tasa determinada, a negociar, y aplicada sobre la renta íntegra.

3. *Brasil* se reserva el derecho a proponer el reconocimiento de un crédito por impuestos ficticios –*matching credit*– respecto a todas o a alguna de las rentas comprendidas en los artículos 11 y 12 de forma que se considere, a los efectos del presente artículo sobre eliminación de la doble imposición, que el impuesto se ha pagado a una tasa determinada, a negociar, y aplicada sobre la renta íntegra.

4. *Brasil* y *Túnez* se reservan el derecho a proponer que las rentas comprendidas en el artículo 10 queden exentas o conlleven el derecho a un crédito por impuestos ficticios –*matching credit*– en el otro Estado contratante.

5. *Argentina* y *Brasil* se reservan sus posiciones relativas al apartado 4 del artículo 23 A.

 © OCDE

POSICIONES SOBRE EL ARTÍCULO 24 (NO DISCRIMINACIÓN) Y SUS COMENTARIOS

Posiciones sobre el artículo

Apartado 1

1. [Suprimido el 15 de julio de 2005]

2. *Brasil*, *Rumanía*, *Rusia*, *Tailandia* y *Vietnam* reservan sus posiciones sobre la segunda frase del apartado 1.

2.1 *Bulgaria* se reserva el derecho a omitir las palabras "que no se exijan" en la primera frase.

2.2 *Indonesia*, *Malasia* y *Túnez* se reservan el derecho a restringir la aplicación del presente artículo a los residentes de los Estados contratantes.

Apartado 2

3. [Suprimido el 17 de julio de 2008]

4. *Albania*, *Bulgaria*, *Estonia*, *Filipinas*, *India*, *Malasia*, *Rusia*, *Serbia* y *Vietnam* se reservan el derecho a no incluir el apartado 2 en sus convenios.

Apartado 3

5. *Argentina* se reserva el derecho a aplicar un impuesto sobre los beneficios de las sucursales.

6. *Brasil* reserva su posición sobre el apartado 3 porque en su legislación interna no son deducibles las regalías pagadas por un establecimiento permanente situado en Brasil a su sede central en el extranjero.

7. *Tailandia* se reserva el derecho a aplicar un impuesto sobre las remesas de beneficios y a someter las actividades de producción agrícola a un régimen tributario especial.

7.1 *Marruecos* se reserva el derecho a añadir un apartado que establezca que no existe disposición alguna de este artículo que impida la aplicación de su legislación nacional sobre sucursales, subcapitalización y precios de transferencia.

7.2 *Sudáfrica* se reserva el derecho a añadir un apartado que estipule que nada en el artículo podrá impedir a Sudáfrica el gravar los beneficios atribuibles a un establecimiento permanente en Sudáfrica de una sociedad que no sea residente a una tasa impositiva que no exceda en más de cinco puntos porcentuales la tasa impositiva normal sobre sociedades.

Apartado 4

8. *Vietnam* reserva su posición sobre este apartado respecto de los intereses pagados a no residentes que no estén sujetos a imposición en la fuente.

8.1 *Malasia* se reserva su posición sobre este apartado en el caso de intereses, regalías o pagos por servicios técnicos pagados a no residentes cuando no se ha retenido el impuesto en la salida.

Apartado 5

9. *Brasil* se reserva el derecho a incluir, después de los términos "otras empresas similares del Estado mencionado en primer lugar", las palabras "cuyo capital esté poseído o controlado, total o parcialmente, directa o indirectamente, por uno o varios residentes de un tercer Estado".

Apartado 6

10. *Albania, Brasil, Bulgaria, Filipinas, Malasia, Rumanía, Serbia, Tailandia, Túnez, Ucrania* y *Vietnam* se reservan el derecho a limitar el ámbito de aplicación del artículo a los impuestos comprendidos en el Convenio.

Posiciones sobre los Comentarios

11. *India* y *Malasia* se reservan su posición sobre la interpretación dada en el párrafo 44.

12. *India* se reserva el derecho a introducir un párrafo para aclarar que esta disposición no puede interpretarse en el sentido de impedir a un Estado contratante gravar los beneficios de un establecimiento permanente que una sociedad del otro Estado contratante tenga en el Estado mencionado en primer lugar a una tasa impositiva superior a la aplicable a los beneficios de una sociedad similar del primer Estado contratante, ni tampoco de forma que contravenga lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 7 (en su redacción anterior a la actualización de 2010 del Modelo de Convenio Tributario).

POSICIONES SOBRE EL ARTÍCULO 25 (PROCEDIMIENTO AMISTOSO) Y SUS COMENTARIOS

Posiciones sobre el artículo

Apartado 1

1. *Brasil*, *Filipinas* y *Tailandia* reservan sus posiciones sobre la última frase del apartado 1.

1.1 *Kazajistán* se reserva su posición respecto de la segunda frase del apartado 1 y se reserva el derecho a añadir al párrafo la siguiente frase: "En el caso de los procesos judiciales, las autoridades competentes de Kazajistán no podrán refutar las sentencias."

 © OCDE

Apartado 2

2. *Brasil, Filipinas* y *Tailandia* reservan sus posiciones sobre la segunda frase del apartado 2. Dichos países consideran que la aplicación de reducciones y devoluciones impositivas, como consecuencia de un acuerdo amistoso, debe someterse a los plazos previstos en sus respectivas legislaciones internas.

Apartado 3

3. *Brasil, Tailandia, Túnez* y *Ucrania* reservan sus posiciones en relación con la segunda frase del apartado 3 dado que sus respectivas legislaciones internas no consienten la eliminación de la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio.

Apartado 4

4. *Brasil, Filipinas, Malasia, la República Popular China, Tailandia* y *Ucrania* se reservan el derecho a omitir las palabras "incluso en el seno de una Comisión mixta integrada por ellas mismas o sus representantes".

Posiciones sobre los Comentarios

5. *Brasil* e *India* disienten de la interpretación dada en los párrafos 11 y 12 y consideran que, en ausencia del apartado 2 del artículo 9, la doble tributación económica derivada de los ajustes de los precios de transferencia no está comprendida en el ámbito del procedimiento amistoso previsto en el artículo 25.

6. En relación con el párrafo 14, *Argentina* se reserva el derecho a no iniciar ni aceptar un procedimiento amistoso cuando la imposición no conforme con el Convenio no se haya exigido o notificado al contribuyente.

7. En relación con el párrafo 25, *India* considera que las autoridades competentes pueden alcanzar un acuerdo conforme a lo dispuesto en el artículo 25 durante la vigencia de las actuaciones iniciadas al amparo de la legislación interna. No obstante, el contribuyente podrá elegir entre aceptar o rechazar la resolución dictada. Si acepta la resolución, tendrá que renunciar a los recursos previstos en su normativa interna.

8. *India* disiente de la opinión expresada en el párrafo 42 en el sentido de que puede permitirse a un contribuyente diferir la aceptación de la solución acordada como resultado del procedimiento amistoso hasta que los tribunales hayan dictado sentencia sobre su caso.

POSICIONES SOBRE EL ARTÍCULO 26 (INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN) Y SUS COMENTARIOS

Posiciones sobre el artículo

1. [Suprimido el 22 de julio de 2010]

2. *India* se reserva el derecho a incluir en el ámbito de aplicación de este artículo documentos o copias certificadas de documentos.

2.1 *Marruecos* y *Tailandia* se reservan el derecho a no incluir, en el apartado 1, los términos “el intercambio de información no vendrá limitado por los artículos 1 y 2”.

2.2 [Suprimido el 22 de julio de 2010]

2.3 [Suprimido el 22 de julio de 2010]

2.4 [Suprimido el 22 de julio de 2010]

3. Por lo que respecta al párrafo 10.3 de los Comentarios, *Hong Kong, China* desea aclarar su posición respecto del intercambio de información previo a la entrada en vigor del acuerdo bilateral. Por razón de su normativa interna, Hong Kong, China intercambiará únicamente información relacionada con los ejercicios fiscales posteriores a la entrada en vigor del acuerdo.

4. [Suprimido el 22 de julio de 2010]

5. [Suprimido el 15 de julio de 2005]

6. [Suprimido el 15 de julio de 2005]

POSICIONES SOBRE EL ARTÍCULO 28 (MIEMBROS DE MISIONES DIPLOMÁTICAS Y DE OFICINAS CONSULARES) Y SUS COMENTARIOS

1. Teniendo en cuenta que *Hong Kong, China* no es un Estado soberano sino una región administrativa especial de *la República Popular China, Hong Kong, China* se reserva el derecho a sustituir en este artículo la expresión “misiones diplomáticas” por “misiones gubernamentales”.

POSICIONES SOBRE EL ARTÍCULO 29 (EXTENSIÓN TERRITORIAL) Y SUS COMENTARIOS

Posiciones sobre el artículo

1. *Indonesia*, *la República Popular China* y *Tailandia* reservan sus posiciones sobre este artículo.

 © OCDE

ANEXO
RECOMENDACIÓN DEL CONSEJO DE LA OCDE RELATIVA AL MODELO DE CONVENIO TRIBUTARIO SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO

(Adoptada por el Consejo el 23 de octubre de 1997)

EL CONSEJO

Visto el artículo 5(b) del Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos de 14 de diciembre de 1960;

Vista la Recomendación del Consejo de 31 de marzo de 1994 relativa al Modelo de Convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio [C(94)11/FINAL] y la Recomendación del Consejo de 21 de septiembre de 1995 modificando el Apéndice a la Recomendación anterior [C(95)132/FINAL];

Visto el Informe del Comité de Asuntos Fiscales de 24 de junio de 1997 titulado "Actualización a 1997 del Modelo de Convenio tributario" [DAFFE/CFA/WP1(97)10/ REV2] (denominado en lo sucesivo "el Informe de 1997");

Considerando la necesidad de suprimir los obstáculos que la doble imposición jurídica internacional supone para la libre circulación de bienes, servicios, capitales y personas entre los países mediante la conclusión de convenios a tal fin;

Considerando igualmente la necesidad de armonizar los convenios bilaterales existentes sobre la base de principios, definiciones, reglas y métodos uniformes y de extender la red existente de tales convenios a todos los países miembros y, cuando sea oportuno, a los países no miembros;

Considerando además la necesidad de fomentar la aplicación e interpretación comunes de las disposiciones de los convenios tributarios basadas en las del Modelo de Convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio (denominado en lo sucesivo el "Modelo de Convenio tributario");

Considerando que los esfuerzos de los países miembros en esa dirección han producido ya resultados importantes y que la revisión propuesta del Modelo de Convenio tributario permitirá confirmar y extender la cooperación internacional existente en materia fiscal;

Teniendo en cuenta el Modelo de Convenio tributario y los Comentarios al mismo (en la redacción dada por el Informe de 1997), que podrán modificarse periódicamente en lo sucesivo;

I. RECOMIENDA a los Gobiernos de los países miembros:

1. que prosigan sus esfuerzos para concluir convenios tributarios bilaterales en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio con aquellos países miembros y, cuando sea oportuno, con los países no miembros con los que aún no lo hayan hecho, y para revisar los convenios existentes que ya no respondan a las necesidades actuales;

2. que cuando concluyan convenios bilaterales nuevos, o revisen los convenios bilaterales existentes, sigan el Modelo de Convenio tributario tal como se interpreta por los Comentarios al mismo;

3. que sus Administraciones tributarias sigan los Comentarios a los artículos del Modelo de Convenio tributario, tal como se modifiquen periódicamente, cuando apliquen e interpreten las disposiciones de sus convenios tributarios bilaterales basadas en dichos artículos.

II. INVITA a los gobiernos de los países miembros a continuar notificando al Comité de Asuntos Fiscales sus reservas a los artículos y observaciones a los Comentarios;

III. INSTRUYE al Comité de Asuntos Fiscales para que prosiga el examen de las situaciones en las que sea necesario modificar las disposiciones establecidas en el Modelo de Convenio tributario o los Comentarios a las mismas a la vista de la experiencia adquirida por los países miembros, y formule las propuestas apropiadas para su actualización periódica.

IV. DECIDE derogar las Recomendaciones del Consejo C(94)11/FINAL (de 31 de marzo de 1994) y C(95)132/ FINAL (de 21 de septiembre 1995).

 © OCDE

Instituto de Estudios Fiscales

OCDE

ISBN: 978-84-8008-333-1



Precio: 69 euros
(I.V.A. incluido)

GOBIERNO DE ESPAÑA
MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA
SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA Y PRESUPUESTOS
INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES