

ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS

PARIS

INTRODUCCIÓN

1. La doble imposición jurídica internacional puede definirse de forma general como el resultado de la aplicación de impuestos similares en dos o más Estados a un mismo contribuyente, respecto la misma materia imponible y por el mismo período de tiempo. Los perjudiciales efectos de tal situación para el desarrollo de los intercambios de bienes y servicios y los movimientos de capitales, tecnologías y personas son demasiado conocidos para que sea necesario insistir en la importancia que tiene la remoción 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 han reconocido desde antiguo la conveniencia de aclarar, normalizar y garantizar la situación fiscal de los contribuyentes de los países Miembros que efectúen operaciones comerciales, industriales, financieras o de otra naturaleza, en otros países Miembros, mediante la aplicación por todos los países Miembros de soluciones, comunes en idénticos supuestos de doble imposición.

3. Este es el objeto principal del Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio, que ofrece los medios para resolver sobre una base uniforme los problemas que se presentan con mayor influencia en el campo de la doble imposición jurídica. Conforme a las recomendaciones del Consejo de la OCDE, cuando los países Miembros concluyan entre ellos nuevos Convenios bilaterales, o revisen los existentes, deberán seguir este Convenio Modelo, tal como se interpreta por los Comentarios al mismo y teniendo en cuenta las reservas y derogaciones que comprende.

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 éxitos en la tarea de evitar la doble imposición por medio de convenios bilaterales o de medida 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 buena parte a los trabajos comenzados por la Sociedad de Naciones en 1921. Dichas actuaciones condujeron al establecimiento en 1928 de los primeros modelos de convenio bilateral, que finalmente condujeron al establecimiento de los Modelos de convenio de Méjico (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 fueron aceptados completa y unánimemente. Por otro lado, presentaban importantes divergencias y ciertas lagunas respecto de algunas cuestiones esenciales.

5. La creciente interdependencia económica y 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 después 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 claridad, 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. En esa nueva situación, el Comité Fiscal inició sus trabajos en 1956 con el propósito de establecer un Proyecto de Convenio que resolviera de forma eficaz 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 sobre el Patrimonio”

El 30 de julio de 1963, el Consejo de la OCDE adoptó una Recomendación sobre la eliminación de la doble imposición y dirigió una llamada 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 necesaria para tener en cuenta 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 aplicación de nuevas y complejas formas de organización de las empresas en sus operaciones internacionales. Por todas esas razones, el Comité Fiscal primero y, después de 1971, su sucesor el Comité de Asuntos Fiscales, 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.

8. Los factores que condujeron a la revisión del Proyecto de Convenio de 1961 habrían continuado ejerciendo su influencia y, en muchos aspectos, la presión para actualizar y adaptar el Convenio Modelo a condiciones económicas cambiantes se hizo cada vez más fuerte. Se desarrollaron nuevas tecnologías y, al mismo tiempo, se produjeron cambios fundamentales en la forma de realización de las operaciones internacionales. Los métodos de evasión y fraude fiscales se hicieron más sofisticados. El proceso de globalización y liberalización de las economías de la OCDE también se aceleró en los 80. Consecuentemente, el Comité de Asuntos Fiscales, y en particular su Grupo de Trabajo nº 1, continuó examinando después de 1977 diversas cuestiones, directa o indirectamente relacionadas con el Convenio Modelo de 1977 como parte de su programa de trabajo. Este trabajo dió lugar a diversos informes, algunos de los cuales recomendaban modificaciones del Convenio Modelo y sus comentarios.

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. Teniendo en cuenta que la influencia del Convenio Modelo se extiende mucho más allá de los países Miembros, 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 del Convenio Modelo en su formato actual en 1992. 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.

B. INFLUENCIA DEL CONVENIO MODELO EN 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 fiscales.

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 de Consejo de la OCDE. Pero la importancia del Convenio Modelo ha de medirse, no sólo por el número de convenios concluidos entre países Miembros, sino también por el hecho de que, conforme las Recomendaciones del Consejo de la OCDE, tales convenios adoptan la estructura y, en la mayoría de los casos, las principales 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,

a como en los trabajos de otras organizaciones internacionales, mundiales o regionales en el ámbito de la doble Imposición y problemas conexos. Muy particularmente, se ha utilizado como base para el Convenio Modelo de doble imposición la convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble, tribulación entre países desarrollados y países en desarrollo¹ de las Naciones Unidas, reproduce una parte importante de las disposiciones y los Comentarios del Convenio Modelo de la OCDE.

15. En tercer lugar, el reconocimiento mundial de las disposiciones del Convenio Modelo y su incorporación en 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 fiscales continúa ampliándose, la importancia de tal guía generalmente aceptada se hace tanto mayor.

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 reconocimiento 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 hecho en la cubierta de esta publicación y 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 la eliminación de la doble imposición y la prevención de la evasión fiscal.

Líneas Maestras del Convenio Modelo

¹ "Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo". Publicaciones de las Naciones Unidas. Nueva York, 1980.

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

Campo 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. Otras expresiones, tales como "dividendos", "intereses", "cánones", "bienes inmuebles" y "servicios profesionales", se definen en los artículos que tratan estas materias.

Imposición de las rentas 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 la residencia, respecto de las diferentes categorías de renta, y el artículo 22 hace lo mismo en relación con el patrimonio. Para determinadas categorías de renta y de patrimonio se atribuye un derecho exclusivo de imposición 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 la residencia. En el caso de otras categorías de renta y de patrimonio, el derecho de imposición no es exclusiva. En lo que se refiere a dos tipos de renta (dividendos e intereses) si bien ambos Estados tienen derecho de imposición, se limita el 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 la 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, el de exención y el de imputación.

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:

- rendimiento de bienes inmuebles situados en dicho Estado (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas, Y forestales), ganancias de capital derivadas de la enajenación de dichos bienes, y patrimonio que representan (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 los bienes muebles que formen 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 (ver apartado 23 siguiente);
- rendimientos 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);
- rendimientos de los servicios personales independientes inmutables a una base fija situada en dicho Estado, ganancias de capital derivadas de la enajenación de dicha base fija y patrimonio representado por los bienes muebles pertenecientes a la misma (artículo 14 y apartado 2 de los artículos 13 y 22);
- participaciones de consejeros pagadas por una socieda residente en dicho Estado (artículo 16);
- remuneraciones por razón de un empleo 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 e período impositivo relevante y se cumplan ciertas condiciones; y remuneraciones de un empleo a bordo de un buque o aeronave explotado en 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 empleo 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: en el caso de que la participación que genera los dividendos no está efectivamente vinculada a un establecimiento permanente o 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 detente 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, tratándose de intereses que no excedan del importe normal de mercado (artículo 11).

23. Las restantes categorías de renta o de patrimonio no pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente o situación; como regla general, sólo pueden someterse a imposición en el Estado de residencia del contribuyente. Esto es válido, por ejemplo, para los cánones (artículo 12), las ganancias derivadas de la enajenación de acciones y otros valores mobiliarios (apartado 4 del artículo 13), las pensiones del sector privado (artículo 18) las cantidades percibidas por un estudiante para sus estudios o formación práctica (artículo 20), el patrimonio representado por acciones y otros valores mobiliarios (apartado 4 del artículo 22). Los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional, o de embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores, las 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 y las rentas derivadas de la prestación de servicios personales independientes no imputables a un establecimiento permanente o a una base fija en el Estado de la fuente sólo pueden someterse a imposición en el Estado de la residencia (apartado 1 de los artículos 7 y 14).

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 la residencia, no se plantea 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 la 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 la residencia, pero pueden ser tomados en consideración para determinar el tipo impositivo aplicable a las demás rentas o elementos patrimoniales del contribuyente;
- método de imputación: 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 la residencia, pero el impuesto soportado en el Estado de la fuente o situación se deducirá del impuesto aplicado por el Estado de la 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 fiscal 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);
- tratamiento fiscal de los agentes diplomáticos y los funcionarios consulares con arreglo al derecho internacional (artículo 27);
- la extensión territorial del Convenio (artículo 28).

Observaciones generales al Convenio Modelo

27. El Convenio Modelo pretende, cuando sea posible, establecer una regla única para cada caso. Sobre ciertos puntos sin embargo, se ha estimado necesario permitir cierta flexibilidad, compatible con el buen funcionamiento del Convenio, se ha permitido a los países Miembros cierta libertad, por ejemplo, en lo que respecta a la fijación de los tipos de imposición en la fuente de los dividendos e intereses, la elección del método para eliminar la doble imposición y, bajo ciertas condiciones, la imputación de beneficios a un establecimiento permanente sobre una base de reparto de los beneficios totales de la empresa. Además, los comentarios contienen cláusulas alternativas o adicionales para algunos supuestos.

Comentarios a los artículos

28. Cada uno de los artículos del Convenio se comenta detalladamente 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 son los únicos que constituyen instrumentos jurídicos obligatorios 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.

30. En algunos casos se han incorporado observaciones a los comentarios, a petición de algunos países Miembros que no han podido adherirse a la interpretación dada en el Comentario al artículo correspondiente. Estas observaciones no suponen, por lo tanto, desacuerdo con el texto del Convenio, proporcionando una indicación útil en cuanto a la forma de aplicación de las disposiciones del artículo de que se trate por dichos países.

Reservas de determinados países a algunas disposiciones del Convenio

31. Aún cuando todos los países Miembros que participaron en la elaboración del Convenio Modelo están de acuerdo con sus objetivos y disposiciones esenciales,

algunos de ellos han formulado reservas en relación con algunas disposiciones del Convenio que figuran en los Comentarios a los correspondientes artículos. Ha de entenderse que en la medida en que ciertos países Miembros han formulado reservas, los demás países Miembros tendrán libertad de acción en el curso de las negociaciones de convenios bilaterales con aquéllos, 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 causa de los cambios efectuados en el texto de los artículos o los Comentarios del Proyecto de Convenio de 1963. En aquel momento el comité consideró que, en la medida de 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 defecto de tal intercambio de cartas, dichas autoridades podrían utilizar el procedimiento amistoso para garantizar esta interpretación en casos particulares.

34. La posición del Comité sigue siendo la reflejada más arriba y, por consiguiente, es aplicable en lo referente a los cambios de los artículos del Convenio Modelo o de los Comentarios efectuados desde 1977.

35. No hace falta decir que las modificaciones de los artículos del Convenio Modelo y los cambios de los Comentarios exigidos por aquellas, no serán relevantes para interpretar o aplicar convenios concluidos con anterioridad cuando las disposiciones de éstos difieran sustancialmente de los artículos revisados. Sin embargo, otros cambios o adiciones a los comentarios habrán de considerarse normalmente 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 o sobre su aplicación en supuestos concretos.

36. Mientras el Comité considera que los cambios efectuados en los Comentarios deberán tenerse en cuenta al interpretar y aplicar convenios concluidos antes de su adopción, rechaza cualquier forma de interpretación a contrario conforme a la cual de un cambio en un artículo del Convenio Modelo o en los Comentarios se seguiría que la redacción anterior de ese artículo o comentario implica consecuencias diferentes de las que resultan de los nuevos términos del artículo o Comentario. Dado que muchos cambios pretenden simplemente aclarar, y no cambiar, el sentido de los artículos o los Comentarios, tal interpretación sería equivocada en muchos casos.

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 fiscal multilateral y llegó a la conclusión de que ello 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 considerasen 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 y 1989¹, constituye un ejemplo práctico de dichos Convenios Multilaterales entre grupos de países Miembros, que siguen de cercaras 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 y que se abrió a la firma el 25 de enero de 1988.

40. A pesar de esos dos ejemplos, no hay razones para creer que la elaboración y conclusión de convenios fiscales multilaterales entre todos los países Miembros sería viable en el momento actual. Por consiguiente, el Convenio continúa siendo el medio más adecuado para procurar la eliminación de la doble imposición a nivel internacional.

¹ Las Islas Faroe son también signatarias del Convenio de 1989.

Evasión y fraude fiscales: uso indebido de los convenios

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

SUMARIO DEL CONVENIO

TITULO Y PREÁMBULO

CAPITULO I

Ámbito de aplicación del Convenio

- Art. 1. Ámbito subjetivo.
- Art. 2. Impuestos comprendidos.

CAPITULO II

Definiciones

- Art. 3. Definiciones generales.
- Art. 4. Residencia.
- Art. 5. Establecimiento permanente.

CAPITULO III

Imposición de las rentas

- Art. 6. Rendimientos inmobiliarios.
- Art. 7. Beneficios empresariales.
- Art. 8. Navegación marítima, interior y aérea.
- Art. 9. Empresas asociadas.
- Art. 10. Dividendos.
- Art. 11. Intereses.
- Art. 12. Cánones.
- Art. 13. Ganancias de capital.
- Art. 14. Servicios personales independientes.
- Art. 15. Servicios personales dependientes.
- Art. 16. Participaciones de consejeros.
- Art. 17. Artistas y deportistas.
- Art. 18. Pensiones.
- Art. 19. Funciones Públicas.
- Art. 20. Estudiantes.

Art. 21. Otras rentas.

CAPITULO IV

Imposición del Patrimonio

Art. 22. Patrimonio.

CAPITULO V

Métodos Para eliminar la doble imposición

Art. 23.A) Método de exención.

Art. 23.B) Método de imputación.

CAPITULO VI

Disposiciones especiales

Art. 24. discriminación.

Art. 25. Procedimiento amistoso.

Art. 26. Intercambio de Información.

Art. 27. Miembros de misiones diplomáticas y de oficinas consulares.

Art. 28. Extensión territorial.

CAPITULO VII

Disposiciones finales

Art. 29. Entrada en vigor.

Art. 30. Denuncia.

TITULO DEL CAMBIO

Convenio entre (Estado A) y (Estado B) en
Materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio¹

PREÁMBULO DEL CONVENIO²

¹ Los Estados que lo deseen pueden seguir te difundido práctica de incluir en el título te referencia a la eliminación de la doble imposición y La prevención de la evasión fiscal.

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

CAPITULO I

ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL CONVENIO

Artículo 1

ÁMBITO SUBJETIVO

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 bienes muebles o inmuebles, los impuestos sobre el importe de sueldos o salarios pagados por las empresas, así como los impuestos sobre las plusvalías.

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 contratantes se

comunicarán mutuamente, al final modificaciones que se hayan introducido en legislaciones fiscales.

CAPITULO 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) las expresiones "empresa de un Estado contratante" y "empresa del otro Estado contratante" significan, respectivamente, una empresa explotada por un residente de un Estado contratante y una empresa explotada por un residente del otro Estado contratante;
- d) la expresión "tráfico internacional" significa 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 se exploten únicamente entre puntos situados en el otro Estado contratante;
- e) la expresión "autoridad competente" significa:
 - i) (en el Estado A):
 - ii) (en el Estado B):
- f) el término "nacional" significa:
 - i) una persona física que posea la nacionalidad de un Estado contratante;

- ii) una persona jurídica, sociedad de personas o asociación constituida conforme a la legislación vigente en un Estado contratante.

2. Para la aplicación del Convenio por un Estado contratante, cualquier expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio.

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, está sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. Sin embargo, esta expresión no incluye 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 del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente 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 del Estado donde viva habitualmente;
- c) si viviera habitualmente en ambos Estados o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente 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 del Estado en que 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, especial:

- a) las sedes de dirección;
- b) las sucursales;
- c) las oficinas;
- d) las fábricas;
- e) los talleres;
- f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

3. Una obra de construcción, instalación o montaje 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 será aplicable el apartado 6, actúe por cuenta de una empresa y ostente 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.

CAPITULO III

IMPOSICIÓN DE LAS RENTAS

Artículo 6

RENDIMIENTOS INMOBILIARIOS

1. Los rendimientos que un residente de un Estado contratante obtenga de bienes inmuebles (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o forestales) situados en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. La expresión "bienes inmuebles" tendrá el significado que le atribuya el derecho del Estado contratante en que los bienes estén situados. Dicha expresión comprende en todo caso los bienes accesorios a los bienes inmuebles, 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 bienes inmuebles 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 bienes inmuebles.

3. Las disposiciones del apartado 1 son aplicables a los rendimientos derivados de la utilización directa, el arrendamiento o aparcería, así como de cualquier otra forma de explotación de los bienes inmúebles.

4. Las disposiciones de los apartados 1 y 3 se aplican igualmente a las rentas derivadas de los bienes inmuebles de una empresa y de los bienes inmuebles utilizados para la prestación de servicios personales independientes.

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 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 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 hubiere podido obtener de ser una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones y tratase con total independencia con la empresa del 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, comprendidos 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 razón de 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 por el mismo método, a no ser que existan motivos válidos y suficientes para proceder de otra forma.

7. Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de este convenio, las disposiciones de aquéllos no quedarán afectadas por las del presente artículo.

Artículo 8

NAVEGACIÓN MARITIMA, INTERIOR 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 está situada la sede de la 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 "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
- c) 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 sometidos a imposición en consecuencia.

2. Cuando un Estado contratante incluya en los beneficios de una empresa de ese Estado y someta, en consecuencia, a imposición los beneficios sobre los cuales una empresa del otro Estado contratante ha sido sometida a imposición en ese otro Estado, y los beneficios así incluidos son beneficios que habrían sido realizados por la empresa del Estado mencionado en primer lugar si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las que se hubiesen convenido 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 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 perceptor de los dividendos es su beneficiario efectivo, 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) 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 la forma de aplicación de estos límites.

Este apartado no afecta a la Imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los que se pagan los dividendos.

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

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 través de un establecimiento permanente, situado allí, o presta en ese otro Estado unos servicios personales independientes por medio de una base fija situada allí, y la participación, que genera los dividendos está vinculada efectivamente a dicho establecimiento permanente o base fija. En tal caso, son aplicables las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según proceda.

5. Cuando una sociedad residente de un Estado contratante obtenga beneficios o rentas procedentes del otro Estado contratante, ese otro Estado no podrá exigir ningún impuesto 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 o a una

base fija situados en ese otro Estado, ni someter los beneficios no distribuidos de la sociedad a un impuesto sobre los mismos, 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 perceptor de los intereses es su beneficiario efectivo, el impuesto o así exigido no podrá exceder del 100 por 100 del importe bruto de los intereses. Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán de mutuo acuerdo la forma de aplicación de ese límite.

3. El término "intereses" en el sentido de este artículo significa los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantía hipotecaria o cláusula de participación en los beneficios del deudor, y en particular los rendimientos de valores públicos y los rendimientos de bonos y obligaciones, incluidas las primas y lotes 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, o presta uno servicios personales independientes por medio de una base fija situada allí, y el crédito que genera los intereses está vinculado efectivamente a dichos establecimiento permanente o base fija. En tal caso, son aplicables las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según proceda.

5. Los intereses se consideran procedentes de un Estado contratante cuando el deudor sea el propio Estado, una subdivisión política, una entidad local o un residente de ese Estado. Sin embargo, cuando el deudor de los intereses, sea o no residente de un Estado contratante, tenga en un Estado contratante un establecimiento permanente o una base fija en relación con los cuales se haya contraído la deuda por la que se pagan los intereses, y éstos se soportan por el establecimiento permanente o la base fija, dichos intereses se considerarán procedentes del Estado contratante en que estén situados el establecimiento permanente o la base fija.

6. Cuando por 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

CÁNONES

1. Los cánones procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ése otro Estado si dicho residente es el beneficiario efectivo de los cánones.

2. El término "cánones" 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 de fábrica o de comercio, dibujos 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 los cánones, residente de un Estado contratante, realiza en el Estado contratante del que proceden los cánones una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado allí, o presta servicios personales independientes por medio de una

base fija situada allí, y el bien o el derecho por el que se pagan los cánones están vinculados efectivamente a dichos establecimiento permanente o base fija. En tal caso son aplicables las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según proceda.

4. Cuando por 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 cánones, 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 bienes inmuebles tal como se definen en el artículo 6, situadas en el otro Estado contratante, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante, o de bienes muebles que pertenezcan a una base fija que un residente de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante para la prestación de servicios personales independientes, comprendidas las ganancias derivadas de la enajenación de dichos establecimiento permanente (sólo o con el conjunto de la empresa) o base fija, pueden someterse a Imposición en ese otro Estado.

3. Las ganancias derivadas de la enajenación de buques o aeronaves explotados en tráfico internacional, de embarcaciones utilizadas en la navegación interior, o de bienes muebles afectos a la explotación de dichos buques, aeronaves o embarcaciones, sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante donde está situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

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

Artículo 14

SERVICIOS PERSONALES INDEPENDIENTES

1. Las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante de la prestación de servicios, profesionales u otras actividades de carácter independiente sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que el residente disponga de manera habitual de una base fija en el otro Estado contratante para realizar sus actividades. Si dispone de dicha base fija, las rentas pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean imputables a dicha base fija.

2. La expresión "servicios profesionales" comprende especialmente las actividades independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, así como las actividades independientes de médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contables.

Artículo 15

SERVICIOS PERSONALES DEPENDIENTES

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 por razón de un empleo sólo pueden someterse a imposición en ese Estado a no ser que el empleo se realice en el otro Estado contratante. Si el empleo se realiza de esa forma, las remuneraciones derivadas del mismo pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante las disposiciones del apartado 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo 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 se pagan por, o en nombre del empleador que no sea residente del otro Estado, y
- c) las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente o una base fija que el empleador tenga en el otro Estado.

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

Artículo 16

PARTICIPACIONES DE CONSEJEROS

Las participaciones, dietas de asistencia y otras retribuciones similares que un residente de un Estado contratante obtenga como miembro de un 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 14 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, 14 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades personales de los artistas del espectáculo o los deportistas, en esa calidad, se atribuyan no al propio artista del espectáculo o deportista sino a otra persona, dichas rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que se realicen las actividades del artista del espectáculo o el 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 razón de un empleo anterior sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

Artículo 19

FUNCIONES PÚBLICAS

1. a) Los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares, excluidas las pensiones, pagadas por un Estado contratante o por una de sus subdivisiones políticas o entidades locales a una persona física por razón de 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
- ii) no ha adquirido la condición de residente de ese Estado solamente para prestar los servicios.

2. a) Las pensiones 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 razón de servicios prestados a ese Estado o a esa subdivisión o entidad, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

b) Sin embargo, dichas pensiones 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 y 18 se aplica a sueldos, salarios y otras remuneraciones similares, y a las pensiones, pagados por razón de servicios prestados en el marco de una actividad empresarial realizada 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 mantenimiento, estudios o formación práctica 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 formación práctica, 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 bienes inmuebles 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 empresarial por medio de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado o preste servicios personales independientes por medio de una base fija situada en ese otro Estado, y el derecho o bien por el que se pagan las rentas estén vinculados efectivamente con dicho establecimiento permanente o base fija. En tal caso, son aplicables las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según proceda.

CAPITULO IV
IMPOSICIÓN DEL PATRIMONIO

Artículo 22

PATRIMONIO

1. El patrimonio constituido por bienes inmuebles, en sentido del artículo 6, que posea un residente de un Estado contratante y está situado en el otro Estado contratante, puede someterse a imposición en ese otro Estado.

2. El patrimonio constituido por bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante, o por bienes muebles que pertenezcan a una base fija que un residente de un Estado contratante disponga en el otro Estado contratante para la prestación de servicios personales independientes, puede someterse a imposición en ese otro Estado.

3. El patrimonio constituido por buques o aeronaves explotados en tráfico internacional o por embarcaciones utilizadas en la navegación interior, así como por bienes muebles afectos a la explotación de tales buques, aeronaves o embarcaciones, sólo puede someterse a imposición en el Estado contratante en que está 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.

CAPITULO 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 están exentos de impuestos en ese Estado, dicho Estado podrá, no obstante, 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.

Artículo 23 B

MÉTODO DE IMPUTACIÓN

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 rentas 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 están 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.

CAPITULO 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.

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, cánones 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, 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 está, total o parcialmente, detentado 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 aquéllos a los que están 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 está conforme con las disposiciones del presente Convenio, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de esos Estados, podrá 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 mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratantes 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 Estado contratantes.

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

4. Las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán comunicarse directamente a fin de llegar a un acuerdo en sentido de los apartados anteriores. Cuando se considera conveniente mantener contactos personales para alcanzar un acuerdo, el intercambio de puntos de vista podrá tener lugar en el seno de una comisión compuesta por representantes de las autoridades competentes de los Estados contratantes.

Artículo 26

INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

1. Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar dispuesto en el presente Convenio, o en el derecho interno de los Estados contratantes relativo a los impuestos comprendidos en el Convenio en la medida en que la imposición prevista en el mismo no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no vendrá limitado por el artículo 1. Las informaciones recibidas por Estado contratante serán mantenidas secretas en igual forma que las informaciones obtenidas en base al derecho interno de ese Estado y sólo se comunicarán a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la gestión o recaudación de los impuestos comprendidos en el Convenio, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos, o de la resolución de los recursos relativos a los mismos, dichas personas o autoridades sólo utilizarán estas informaciones para estos fines. Podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.

2. En ningún caso las disposiciones del apartado 1 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, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contrariada al orden público

Artículo 27

MIEMBROS DE MISIONES DIPLOMATICAS 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 28

EXTENSIÓN TERRITORIAL¹

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 está 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 aquéllos 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 intercambio de notas diplomáticas o por cualquier otro procedimiento que se ajuste a sus normas constitucionales.

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.

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.

CAPITULO VII

DISPOSICIONES FINALES

Artículo 29

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 30

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 al menos seis meses de antelación a la terminación de cualquier año civil posterior al año tal caso, el Convenio dejará de aplicarse:

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

CLAUSULA FINAL¹

¹ La cláusula final relativa a la firma será redactado de acuerdo con las norma constitucionales de los Estados contratantes.

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 tenían incluso un ámbito más extenso en cuanto afectaban de forma más general a los "contribuyentes" de los Estados contratantes; por consiguiente, son también aplicables a personas que, aún cuando no sean residentes de ninguno de los Estados están, sin embargo, sometidas a imposición sobre una parte de sus rentas o su patrimonio en cada uno de ellos. El Convenio está llamado a regir las relaciones entre países Miembros de la OCDE y por razones de orden práctico se ha juzgado preferible establecer, su aplicación a los residentes de uno o de ambos Estados contratantes. Debe recordarse que el significado del término "residente" se define en el artículo 4.

Aplicación del Convenio a las sociedades de personas

2. Las legislaciones internas de los diversos países Miembros de la OCDE aplican regímenes diferentes a las sociedades de personas (Partnerships). Las diferencias derivan esencialmente del hecho de que algunos países consideran a las sociedades de personas como unidades imponibles (a veces incluso como sociedades), mientras que otros países no tienen en cuenta la existencia de la sociedad de personas y gravan individualmente a cada uno de los asociados sobre su participación en la renta de aquélla.

3. Estas diferencias influyen mucho en la aplicación del Convenio a las sociedades de personas, principalmente cuando uno o varios asociados no son residentes del Estado en el cual la sociedad ha sido creada o constituida. En primer lugar, se plantea la cuestión de saber si una sociedad de personas puede invocar, cuanto tal, las disposiciones del convenio. Cuando la sociedad de personas se trate como una sociedad o se someta a imposición de la misma forma, puede mantenerse razonablemente que dicha sociedad de personas es residente del Estado contratante que grava la sociedad de personas con arreglo a los principios establecidos en el apartado 1 del artículo 4 y por consiguiente, estando comprendida en el ámbito de aplicación del Convenio, tiene derecho a los beneficios del mismo. En los demás casos mencionados en el apartado 2

anterior, cabe negar la aplicación del Convenio a la citada sociedad de personas como tal, a no ser que el Convenio incluye reglas especiales relativas a las sociedades de personas.

4. Además, los Estados contratantes pueden aplicar diferentes disposiciones del Convenio a las rentas obtenidas por un asociado a través de la sociedad de personas según el enfoque que adopten. En los Estados en que las sociedades de personas -, tratan como sociedades, los beneficios distribuidos a los asociados pueden tratarse como dividendos (apartado 3 del artículo 10), mientras que para otros Estados todos los beneficios de una sociedad de personas, sean o no distribuidos, se consideran como beneficios empresariales de los asociados (artículo 7). En muchos Estados, los beneficios empresariales de las sociedades de personas comprenden determinadas remuneraciones pagadas por la sociedad los asociados (como alquileres, intereses, cánones o remuneraciones por la prestación de servicios), mientras que en otros Estados tales pagos no son tratados como beneficios empresariales (artículo 7), sino que están regulados por otros artículos (los ejemplos mencionados más arriba se regirían, respectivamente, por los artículos 6, 11, 12, 14 6 15).

5. Finalmente, los capitales invertidos en sociedades de personas o la enajenación de participaciones en las mismas pueden someterse, según el enfoque que se adopte, al régimen previsto en el apartado 2 de los artículos 22 y 13 (establecimiento permanente) o a las disposiciones del apartado 4 de los artículos 22 y 13 (otros bienes muebles).

6. La aplicación de diferentes artículos del Convenio por cada uno de los Estados contratantes (o incluso la no aplicación del Convenio, por uno de ellos) podrá dar lugar tanto a una doble imposición, como a una doble exención. Sin embargo, la aplicación práctica de los convenios de doble imposición, están o no basados en el Convenio Modelo, y las discusiones en el seno del Comité de Asuntos Fiscales durante el proceso de redacción del Convenio Modelo de 1977 han demostrado que los países Miembros de la OCDE adoptan posiciones muy divergentes, y que es extremadamente difícil encontrar una solución uniforme aceptable para el conjunto, o incluso para la mayoría, de los países Miembros de la OCDE. El convenio no contiene, pues, disposiciones especiales relativas a las sociedades de personas. Sin embargo, los Estados contratantes quedan en libertad para examinar los problemas de tales sociedades de personas en el curso de las negociaciones bilaterales y acordar las disposiciones especiales que estimen necesarias y apropiadas.

Uso indebido del Convenio

7. La finalidad 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; sin embargo, no deben facilitar la evasión o el fraude fiscales. Ciertamente, los contribuyentes tienen la posibilidad de aprovechar, al margen de los convenios de doble imposición, los distintos niveles impositivos existentes en los Estados y los beneficios fiscales reconocidos en las legislaciones fiscales de los diferentes países, correspondiend a los Estados en cuestión adoptar las disposiciones adecuadas en su legislación interna para evitar eventuales maniobras. En ese caso, dichos Estados desearán salvaguardar en sus convenios bilaterales de doble imposición la aplicación de las disposiciones de esa naturaleza contenidas en su legislación interna.

8. Además, la extensión de la red de convenios de doble imposición refuerza los efectos de tales maniobras al hacer posible, al amparo de construcciones jurídicas a menudo artificiales, aprovechar a la vez las ventajas fiscales previstas en determinadas legislaciones internas y las reducciones impositivas establecidas en los convenios de doble imposición.

9. Tal sería el caso, por ejemplo, de una persona (residente o no de un Estado contratante) que actuase a través de una entidad jurídica constituida en un Estado principalmente para conseguir los beneficios de los convenios concluidos por ese Estado y que no serían aplicables directamente a aquella persona, 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 sustantivo en una sociedad de ese Estado y que, principalmente con vistas a la venta de esa participación y a evitar el gravamen de ese Estado respecto de las ganancias de capital derivadas de la enajenación (en virtud del apartado 4 del artículo 13), trasladase su vivienda permanente al otro Estado contratante donde dichas ganancias soportan un gravamen reducido o nulo.

10. Algunas de estas situaciones se tratan en el Convenio, por ejemplo mediante la introducción del concepto de "beneficiario efectivo" (artículos 10, 11 y 12) y las disposiciones especiales relativas a las llamadas sociedades de artistas (apartado 2 del artículo 17). Tales problemas se abordan también en los Comentarios al artículo 10 (párrafos 17 y 22), al artículo 11 (párrafo 12) y al artículo 12 (párrafo 7). Los Estados contratantes pueden, en el curso de las negociaciones bilaterales, convenir que una determinada reducción impositiva no sea aplicable en determinados casos o que las

disposiciones de sus legislaciones internas para luchar contra la evasión fiscal no se vean afectadas por el Convenio.

11. Tales usos indebidos del Convenio son objeto de consideración en dos informes del Comité de Asuntos Fiscales titulados "Los Convenios de Doble Imposición y la Utilización de Sociedades Base" y "Los Convenios de Doble Imposición y la Utilización de Sociedades de Tránsito"¹. Tal como se indica en dichos informes, la preocupación expresada en el párrafo 9 ha resultado justificada a la vista de la tendencia creciente a la utilización de sociedades de tránsito para obtener los beneficios previstos en los convenios de forma no querida por los Estados contratantes en sus negociaciones bilaterales. Esto ha conducido a que un número creciente de países Miembros incluyan en sus convenios disposiciones (tanto generales como específicas) para evitar abusos y preservar los efectos de las disposiciones antielusión de sus legislaciones internas.

12. Se han considerado varias soluciones pero, por las razones mencionadas en los informes referidos más arriba, no se han redactado textos definitivos, no se han formulado recomendaciones estrictas sobre las circunstancias en qué deberían aplicarse ni se ha elaborado una lista exhaustiva de las medidas posibles. Los textos que se reproducen más abajo constituyen simples ejemplos que se ofrecen a los negociadores para su consideración en la búsqueda de soluciones a problemas particulares. Cuando se considere su utilización, deberá tenerse en cuenta:

- la medida en que las sociedades de tránsito puedan obtener efectivamente los beneficios del convenio;
- el contexto legal de ambos Estados contratantes, y
- el ámbito de actividades económicas legítimas (*bona fide*) que de forma no intencionada pudieran verse afectadas por dichas disposiciones.

13. Una solución al problema de las sociedades de tránsito será a negar los beneficios del Convenio a una sociedad en la medida en que la misma no pertenezca, directa o indirectamente, a residentes del mismo Estado de residencia de la sociedad. 'Por ejemplo, una "cláusula de transparencia" de ese tipo podría estar redactada en los términos siguientes:

¹ Estos Informes, junto con otros dos, fueron Publicados en 1987 bajo el título general Elusión y Evasión Fisco Internacional Cuatro Estudios Relacionados, en Cuestión de Tributación internacional N° 1, OCDE, París, 1987.

"Una sociedad residente de un Estado contratante no tendrá derecho a las desgravaciones impositivas previstas en el Convenio respecto de cualesquiera rendimientos, ganancias de capital o beneficios, a menos que no sea detentada ni controlada, directamente o a través de una o más sociedades cualquiera que sea su residencia, por personas que no sean residentes de un Estado contratante".

Los Estados contratantes que deseen adoptar una disposición semejante pueden también, en, sus negociaciones bilaterales, establecer los criterios conforme a los cuales una sociedad se considere detentada o controlada por no residentes.

14. La "cláusula de transparencia" parece una base adecuada cuando se trate de convenios con países que aplican impuestos a niveles reducidos o nulos y cuando las actividades empresariales sustantivas tengan normalmente poca entidad. Incluso en tales casos, será necesario modificar la disposición o sustituirla por otra para salvaguardar las actividades empresariales legítimas.

15. Las sociedades de tránsito pueden ser sociedades exentas (o casi exentas) caracterizadas por determinadas particularidades jurídicas. El uso indebido de los convenios fiscales puede evitarse negando los beneficios del convenio a dichas sociedades (cláusula de exclusión). En la mayoría de los casos se trata de tipos determinados de sociedades con regímenes fiscales privilegiados en el Estado de la residencia que les proporcionan una situación fiscal similar de hecho a la de los no residentes. Dado que dichos privilegios son aplicables principalmente a ciertos tipos de sociedades definidos en las legislaciones mercantiles o fiscales internas, la solución más radical sería excluir a dichas sociedades del ámbito del Convenio, otra solución consistiría en incluir una cláusula anti-elusión en los términos siguientes:

"Ninguna disposición del Convenio que reconozca una exención o reducción impositiva será aplicable a las rentas obtenidas o pagadas por una sociedad definida en la Sección de la Ley o en cualquier disposición similar establecida por después de la firma del Convenio".

El ámbito de esta disposición, en lo que se refiere a las rentas pagadas por la sociedad de que se trate, puede limitarse estableciendo su aplicación solamente a determinadas categorías de renta, como dividendos, intereses, ganancias de capital, dietas de consejeros, etc. Con arreglo a dichas disposiciones, las sociedades del tipo del que se trate mantendrían su derecho a la protección ofrecida por el artículo 24 (no

discriminación) y a los beneficios del artículo 25 (procedimiento amistoso) y quedarían sujetas al artículo 26 (intercambio de información).

16. Las disposiciones excluyentes son claras y fáciles de aplicar, aún cuando precisen asistencia administrativa en algunos casos. Constituyen instrumentos importantes mediante los cuales los Estados que han establecido determinados privilegios en su legislación fiscal pueden evitar que tales privilegios sean utilizados en relación con el uso indebido de los convenios fiscales concluidos por ese Estado.

17. Las cláusulas generales de sujeción establecen que los beneficios de los convenios son aplicables por el Estado de la fuente solamente si las rentas correspondientes están, sujetas a la imposición del Estado de residencia. Esto es básicamente conforme a la finalidad de los convenios, que consiste en evitar la doble imposición. Sin embargo, por determinadas razones, el Convenio Modelo no recomienda una disposición general de ese tipo. Esto parece adecuado en las relaciones internacionales normales, si bien un enfoque de sujeción puede resultar oportuno en el caso típico de utilización de sociedades de tránsito. Una disposición antielusión de ese tipo podría estar redactada en los términos siguientes:

"Cuando las rentas procedentes de un Estado contratante se obtengan por una sociedad residente del otro Estado contratante, y una o más personas no residentes de ese otro Estado contratante:

- a) detentan directa o indirectamente o a través de una o más sociedades cualquiera que sea su residencia un interés sustantivo en dicha sociedad; en forma de participación o de otro modo, y
- b) ejercen directa o indirectamente, de forma individual o conjuntamente, la gestión o el control de dicha sociedad,

cualquier disposición de este Convenio que reconozca una exención o reducción positiva será aplicable solamente a las rentas sujetas a imposición en el Estado mencionado en último lugar con arreglo a las reglas generales de su legislación fiscal."

En la redacción de los convenios bilaterales podrá aclararse lo que ha de entenderse por "interés sustantivo". Los Estados contratantes podrán definirlo, por ejemplo, en términos de porcentaje del capital o del derecho de voto de la sociedad.

18. La cláusula de sujeción parece tener ciertos méritos. Puede utilizarse en el caso de Estados con una estructura económica desarrollada y un sistema fiscal complejo. Será necesario, sin embargo, complementar esta disposición incluyendo en el Convenio disposiciones para asegurar la necesaria flexibilidad en los casos de buena fe (ver el párrafo 21 siguiente); además, una solución de este tipo no ofrece protección adecuada contra procedimientos sofisticados de evasión fiscal, como las estrategias "de trampolín". ("stepping-stone")

19. Las soluciones comentadas más arriba son insatisfactorias en muchos aspectos. Se refieren a las legislaciones cambiantes y de los Estados contratantes y no a las estructuras que al uso indebido de los convenios. Se ha sugerido que el de la utilización de sociedades de tránsito puede de forma más directa incluyendo una disposición que identifique los casos de uso Indebido con referencia a estructura utilizada (cláusula de tránsito). Dicha disposición podría redactarse en los términos siguientes:

"Cuando las rentas procedentes de un Estado contratante se obtengan por una sociedad residente del otro Estado contratante, y una o más personas no residentes de ese otro Estado contratante:

- a) detentan directa o indirectamente, o a través de una o más sociedades cualquiera que sea su residencia, interés sustantivo en dicha sociedad, en forma de participación o de otro modo, y
- b) ejercen directa o indirectamente, de forma individual o conjuntamente, la gestión o el control de dicha sociedad,

cualquier disposición de este Convenio que reconozca una exención o reducción positiva no será aplicable si más del 50 por ciento de dichas rentas se utiliza para satisfacer obligaciones con dichas personas (incluidos los intereses, cánones, gastos de desarrollo, publicidad, primer establecimiento y de desplazamiento, amortización de cualquier clase de activos empresariales, comprendidos los activos inmateriales, procesos productivos, etc.)"

20. Una disposición de este tipo parece la única solución efectiva para luchar contra los mecanismos "de trampolín". Se ha incluido en los Convenios bilaterales concluidos por Suiza y por Estados Unidos y parece haber inspirado las disposiciones de la legislación suiza contra el uso Indebido de convenios por ciertos tipos de sociedades suizas. Los Estados que consideren la Introducción de cláusulas de este tipo en sus

convenios deben tener en cuenta que podrían afectar a operaciones empresariales normales y que deben, por consiguiente, complementarse con una cláusula de buena fé.

21. Las soluciones descritas más arriba son de carácter general y deben complementarse con disposiciones específicas para asegurar la aplicación de los beneficios del Convenio en los casos de buena fé. Dichas disposiciones podrían estar redactadas en los términos siguientes:

a) Cláusula general de buena fé

"Las disposiciones anteriores no serán aplicables cuando la sociedad pruebe que su objeto principal, la realización de su actividad empresarial y la adquisición o tenencia de las acciones u otros bienes de los que se deriven las rentas de que se trate, están motivados por razones empresariales válidas y en consecuencia no tienen como objeto principal la obtención de beneficios al amparo de este Convenio".

b) Cláusula de actividad

"Las disposiciones anteriores no serán aplicables cuando la sociedad realice actividades empresariales sustantivas en el Estado contratante del que es residente, y la desgravación impositiva reclamada al otro Estado contratante se refiere a rentas relacionadas con dichas actividades".

c) cláusula

"Las disposiciones anteriores no serán aplicables cuando la reducción impositiva que se reclama no exceda del impuesto aplicado por el Estado contratante del que la sociedad es residente".

d) Cláusula de cotización en bolsa

"Las disposiciones anteriores no serán aplicables a una sociedad residente de un Estado contratante si la clase principal de las acciones de esa sociedad está admitida a cotización en un mercado de valores autorizado en un Estado contratante, o si dicha sociedad pertenece en su totalidad, directamente o a través de una o más sociedades siendo todas ellas residentes del primer Estado, a una sociedad que es residente del primer Estado y cuya clase principal de acciones está admitida a cotización de esa forma".

e) cláusula de desgravación alternativa

Cuando se trate de disposiciones anti-elusión referidas a no residentes de un Estado contratante, puede establecerse que en dicha expresión "no se consideran comprendidos los residentes de terceros Estados cuando esos Estados tengan convenio de doble imposición con el Estado contratante del que se reclama la desgravación impositiva y tales convenio reconozcan desgravaciones impositivas no inferiores a las que se reclaman al amparo de este Convenio".

Estas disposiciones ilustran posibles soluciones. La redacción concreta de las disposiciones a incluir en un convenio determinado dependerá de los principios generales del mismo y se determinará bilateralmente. Además, cuando las autoridades competentes de los Estados contratantes, tengan reconocidas facultades discrecionales, puede considerarse la inclusión de una norma adicional autorizando a la autoridad competente del Estado de la fuente la aplicación discrecional de los beneficios del Convenio a los residentes del otro Estado contratante, incluso si éstos no cumplen los requisitos de las cláusulas mencionadas más arriba.

22. Se han analizado también otras formas de uso indebido de convenios fiscales (ej. el uso de sociedades pantalla) y las posibles soluciones, como las normas que dan prioridad al fondo sobre la forma y las disposiciones del tipo "subapartado F".

23. La gran mayoría de los países Miembros de la OCDE consideran que dichas medidas forman parte de las normas básicas contenida en las legislaciones fiscales nacionales para determinar los hechos que dan lugar al nacimiento de la obligación tributaria. Dichas normas no se contemplan por los convenios fiscales, y por consiguiente no se ven afectadas por ellos. Podría invocarse el espíritu del Convenio, que solamente se violaría si aquellas normas resultan en la no atribución de actividades y/o rentas a una sociedad con personalidad jurídica en el sentido del convenio, y como consecuencia de las posiciones divergentes de los Estados contratantes sobre la cuestión se produce una doble imposición económica al gravarse las mismas rentas en manos de dos contribuyentes diferentes (ver apartado 2 del artículo 9). Por otra parte, existe otra opinión según la cual dichas normas está sujetas a las disposiciones generales de los convenios de doble imposición, en particular cuando el propio Convenio contenga disposiciones particulares para evitar el uso indebido del mismo.

24. No es fácil reconciliar tales opiniones divergentes, ni en teoría ni en los procedimientos amistosos sobre casos determinados. El principal problema consiste en determinar si los principios generales, como el de primacía del fondo sobre la forma,

están implícitos en las disposiciones de los convenios y, por consiguiente, son aplicables en cualquier caso, o si sólo lo son en la medida en que se mencionen expresamente en los convenios bilaterales. En apoyo de la interpretación negativa se argumenta que dar prioridad a las normas nacionales sobre las normas de los convenios en lo referente a quien ha de considerarse a efectos fiscales receptor de las rentas canalizadas a una sociedad pantalla, debilitaría la protección de los contribuyentes contra la doble imposición (por ejemplo, cuando en aplicación de estas normas las rentas de la sociedad base se gravan en el Estado de residencia de los accionistas, aún cuando la sociedad base no tenga allí establecimiento permanente). Sin embargo, en opinión de una amplia mayoría dichas normas, y los principios subyacentes, no necesitan ser confirmados en el texto de los convenios para ser aplicables.

25. aún cuando estas y otras medidas anti-abuso descritas en los informes mencionados en el párrafo 11 anterior no son contrarias al espíritu de los convenios fiscales, existen acuerdos en que los países Miembros deben cumplir rigurosamente las obligaciones establecidas en los convenios fiscales en tanto no exista evidencia clara de un uso indebido de los convenios. Además, es deseable que las medidas anti-abuso respeten el espíritu de los convenios fiscales a efectos de evitar la doble imposición. Cuando el contribuyente cumpla con tales medidas anti-abuso, puede ser, además, oportuno concederle la protección de la red de convenios.

26. Si bien la mayoría de los países Miembros aceptan las medidas anti-abuso como un medio necesario para mantener la equidad y la neutralidad de la legislación fiscal interna en un contexto internacional caracterizado por cargas fiscales muy diferentes, dichas medidas deben utilizarse solamente para esos fines. Sería contrario a los principios generales que inspiran el Convenio Modelo, y al espíritu de los convenios fiscales en general, extender la aplicación de las medidas anti-abuso a actividades como la producción, la prestación normal de servicios o la actividad comercial de sociedades que realizan actividades empresariales reales, cuando estén claramente relacionadas con el entorno económico del país del que son residentes y se realicen de tal forma que no pueda sospecharse que existe evasión fiscal. No deben aplicarse medidas anti-abuso a países cuya imposición sea comparable a la del país de residencia del contribuyente.

Observaciones a los Comentarios

27. ESTADOS UNIDOS considera que las actividades empresariales referidas en la letra b) del párrafo 21 del Comentario deben excluir "la realización y gestión de inversiones con excepción de las actividades bancarias y de seguro realizadas por

sociedades bancarias o aseguradoras". De no incluir esta salvedad, un residente de un país tercero podría establecer una situación clásica de utilización indebida de convenios mediante sociedades de tránsito -una sociedad personal de inversión- y argumentar que la sociedad realiza operaciones empresariales sustantivas (la gestión de la cartera personal del accionista residente de un país tercero) y que la renta respecto de la que se reclaman los beneficios (dividendos e intereses) está relacionada con tales operaciones empresariales.

Reservas al Artículo

28. ESTADOS UNIDOS reserva su derecho a gravar a sus ciudadanos y residentes (con determinadas excepciones) sin tener en consideración las disposiciones del Convenio.

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 posible y de acuerdo con la legislación interna de los Estados contratantes, de los impuestos aplicados por sus subdivisiones políticas o entidades locales, así como evitar, mediante el intercambio periódico de información y el procedimiento de consulta, la conclusión de un nuevo Convenio cada vez que modifique la legislación interna de los Estados contratantes.

Apartado 1

2. Este apartado define el ámbito de aplicación del Convenio: los impuestos sobre la renta y patrimonio; la expresión "impuestos directos", mucho más imprecisa, ha sido, por lo tanto, abandonada. Es irrelevante la autoridad por cuenta de la que se aplican dichos impuestos: puede tratarse del propio Estado, de sus subdivisiones políticas o sus entidades locales (estados federados, regiones, provincias, departamentos, cantones, distritos, áreas, "kreise", municipios o agrupaciones, municipios, etc.). También es indiferente el sistema de exacción: por ingreso directo o por retención en la fuente, en forma de recargos o de impuesto complementarios, 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 cualquiera de sus componentes. Comprenden también los impuestos sobre los beneficios y las ganancias derivadas de la venta de bienes muebles o inmuebles, así como los impuestos sobre las plusvalías. La definición se extiende, por último, a los impuestos percibidos sobre el importe total de los sueldos o salarios pagados por las empresas ("payroll taxes"; "Lohnsummensteuer" en Alemania; "taxe sur, les salaires" en

Francia). Las contribuciones 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 las ventajas individuales recibidas en contrapartida.

4. Es evidente que el Estado que tiene la potestad tributaria 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.

5. El artículo no habla de "impuestos ordinarios" ni de "impuestos extraordinarios". En principio, se podría considerar justificada la inclusión de los impuestos extraordinarios en el Convenio Modelo, 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 tipo impositivo, su objeto, etc. En estas condiciones, parece preferible no mencionar a los impuestos extraordinarios en el artículo. Pero como no se pretende excluir a los impuestos extraordinarios en todos los casos, tampoco se mencionan los impuestos ordinarios. De esta forma, los Estados contratantes quedan libres para restringir el ámbito de aplicación del Convenio a los impuestos ordinarios, para extenderlo a los extraordinarios, o incluso para convenir disposiciones especiales.

Apartado 3

6. Este apartado enumera los impuestos vigentes en el momento de la firma del Convenio. La relación no tiene un valor limitativo. Sirve de ilustración a los apartados precedentes del artículo. El 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.

Apartado 4

7. Puesto que la relación de impuestos que figura en el apartado 3, es meramente declarativo, este apartado prevé la aplicación del Convenio a todos los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se añadan a los actuales o les sustituyan

con posterioridad a la fecha de la firma del Convenio. Esta disposición es necesaria para evitar la inoperancia del Convenio) si uno de los Estados modifica su legislación fiscal.

8. Cada Estado se compromete a notificar al otro las modificaciones introducidas en su legislación fiscal comunicándole al final de cada año, si fuera necesario, una relación de los impuestos nuevos o reemplazados durante el mismo.

Observaciones a los Comentarios

9. NUEVA ZELANDA desea precisar que en materias tales como la limitación de tipos impositivos o la concesión de créditos por impuestos extranjeros, el término "impuesto" no incluye las sanciones.

Reservas al Artículo

10. AUSTRALIA, CANADÁ y ESTADOS UNIDOS formulan una reserva al apartado 1 en lo referente a la aplicación del convenio a los impuestos exigibles locales por las subdivisiones políticas y entidades locales,

11. JAPÓN formula una reserva al apartado 1 en cuanto establece la aplicación del Convenio a los impuestos sobre el patrimonio.

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. Es conveniente advertir, 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 otros términos que aparecen en los artículos dedicados a categorías particulares de renta ("bienes inmuebles", "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". Adicionalmente, los Estados contratantes quedan libres para acordar la inclusión de una referencia a la plataforma continental en la definición de "Estados contratantes".

Apartado 1

EL TERMINO "PERSONA"

2. La definición del término "persona" contenida en la letra a) no es en absoluto exhaustiva y deberá interpretarse en el sentido muy amplio (ver en particular los artículos 1 y 4). La definición menciona expresamente a las personas físicas, 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, aún no siendo en sí misma una agrupación de personas, sea tratada como persona jurídica a efectos impositivos. Así, una fundación, por ejemplo, puede quedar cubierta por el sentido del término "persona". En los párrafos 2 a 16 de los Comentarios al artículo 1 pueden encontrarse consideraciones particulares relativas a la aplicación del convenio a las sociedades de personas.

EL TERMINO "SOCIEDAD"

3. El término "sociedad" comprende, en primer lugar, las personas jurídicas. El término se extiende, además, a cualesquiera otras unidades imponibles consideradas como personas jurídicas por la legislación fiscal del Estado contratante donde se hayan constituido. La definición se ha redactado teniendo en cuenta particularmente el artículo referente a los dividendos. Conviene señalar que el término "sociedad" solamente afecta a ese artículo, al apartado 7 del artículo 5 y al artículo 16.

EL TERMINO "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 dar una definición, en sentido estricto, del término "empresa" en este artículo.

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 derivados de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional corresponde exclusivamente al Estado contratante en que está 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 quedan libres, sobre una base bilateral, para 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. Conviene señalar que la definición de la expresión "tráfico internacional" tiene mayor alcance del que normalmente se reconoce a esta expresión. Ello responde a una intención deliberada, para preservar el derecho del Estado de la sede de dirección efectiva a gravar tanto el tráfico puramente interno como el tráfico internacional entre terceros Estados y permitir a 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 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.

LA EXPRESIÓN "AUTORIDAD COMPETENTE"

7. La definición de "autoridad competente" ha tenido cuenta que en algunos países Miembros de la OCDE la aplicación de los convenios de doble imposición no es competencia exclusiva las autoridades fiscales superiores, sino que algunas materias se reservan, o pueden ser delegadas, a otras autoridades. La definición adoptada permite que cada Estado contratante designe una o más autoridades competentes.

EL TERMINO "NACIONAL"

8. La definición del término "nacional" se limita a establecer que el mismo es aplicable a las personas físicas que tengan la nacionalidad de un Estado contratante. No se ha considerado necesario introducir en el texto del Convenio ninguna consideración sobre el significado del concepto de nacionalidad, así como tampoco ha parecido indispensable hacer aquí ningún comentario particular sobre su significado y aplicación. Es evidente que para determinar lo que ha de entenderse por "nacionales de un Estado contratante" en el caso de las personas físicas habrá que referirse al sentido habitual de la expresión y a las normas particulares de cada Estado sobre la adquisición o la pérdida de la nacionalidad.

9. Sin embargo, la norma contenida en la letra f) es más específica en lo referente a las personas jurídicas, sociedades de personas y asociaciones. Al establecer que las personas jurídicas, las sociedades de personas 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 sociedad que al origen de los capitales aportados a la misma o a la nacionalidad de las personas físicas o jurídicas que la controlan.

10. Además, teniendo en cuenta la relación legal que exista entre la sociedad y el Estado conforme a cuya legislación lo constituye, que en ciertos aspectos es muy

similar a la relación de nacionalidad en el caso de las personas físicas, parece justificable no dedicar una disposición particular a las personas jurídicas, sociedades de personas y asociaciones, sino asimilarlas a las personas físicas bajo el término "nacionales".

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 cual es la legislación aplicable para interpretar los términos no definidos, en el Convenio, 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.

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 a las autoridades competentes cierta flexibilidad.

13. Consecuentemente, la redacción del apartado 2 establece un equilibrio satisfactorio entre la necesidad de asegurar la permanencia de los compromisos contraídos por los Estados al firmar el convenio (ya que no sería aceptable que un Estado vaciara de significado al 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).

Observaciones a los Comentarios

14. A los efectos de los artículos 10, 11, y 12, NUEVA ZELANDA desea tratar a los dividendos, intereses y cánones por los que un fiduciario se someta a imposición en el Estado del que es residente, como si dicho fiduciario fuese su beneficiario efectivo.

Reservas al artículo

15. FRANCIA reserva su derecho a especificar en el apartado que a los efectos del convenio, la interpretación de un término expresión conforme a la legislación fiscal debe prevalecer sobre otras posibles interpretaciones del término o expresión conforme a otras ramas del derecho.

COMENTARIOS AL ARTÍCULO 4
RELATIVO A LA DEFINICIÓN DE RESIDENTE

I. Observaciones preliminares

1. El concepto de "residente de un Estado contratante" tiene diversas funciones y es de 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;
- c) para resolver los casos en que la doble imposición resulte del gravamen en el Estado de la 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 en la "sujeción integral" al impuesto, o la "sujeción plena", en base a 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" (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 las condiciones 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 de manifiesto claramente 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 último, se somete a imposición como residente del mismo por razón de la duración de su estancia en ese Estado. De esa forma, ambos Estados reclaman su derecho a someter a imposición plena a tal 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. Ello no implica, sin embargo, 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 aquéllas. 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 (ver 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 fiscal de un Estado y sometidas, por ello, plenamente a imposición en ese Estado (por ejemplo, los diplomáticos y otras personas al servicio del Estado). 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, aún 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 personas físicas, particularmente en el caso de diplomáticos y empleados consulares extranjeros que prestan servicios en su territorio. Con arreglo a sus términos y a su espíritu, la disposición excluiría 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 de tránsito. Esto conlleva, sin embargo, dificultades y limitaciones. En consecuencia, debe interpretarse restrictivamente ya que, en otro caso, podría excluir del ámbito del Convenio a todos los residentes de países que apliquen el principio de tribulación territorial, resultado que evidentemente no se pretende. Evidentemente, la exclusión de determinadas sociedades de la definición no impedirá a los Estados contratantes intercambiar información sobre sus actividades (ver párrafo 2 de los Comentarios al artículo 26). Los Estados pueden, ciertamente, considerar apropiado desarrollar intercambios espontáneos de información sobre sociedades que persiguen la obtención de beneficios no queridos por el Convenio Modelo.

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 debe de ser 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, debe reflejar una vinculación de tal naturaleza que justifique la atribución del derecho de gravamen al Estado en cuestión.

11. El artículo da preferencia al Estado contratante en que la persona física disponga de una vivienda permanente. Este criterio bastará frecuentemente para resolver el conflicto que se plantea, por ejemplo, en el caso de una persona física que tiene una vivienda permanente en un Estado contratante y permanece durante 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 a la noción 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 que 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 o 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, lo que ha de entenderse como 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 la presencia habitual 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 cual de los dos Estados tiene relaciones personales y económicas más estrechas. A ese fin, se tomarán en

consideración sus relaciones ocupaciones, sus actividades políticas, culturales o de otro tipo, la localización de sus negocios, la sede de administración de su familiares y sociales, sus 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 una atención particular. 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 cual 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 en que la persona física tenga una presencia habitual.

17. En la primera situación, es decir, cuando la persona física disponga de una vivienda permanente en ambos Estados, el hecho de que tenga una presencia habitual en un Estado antes que en el 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 ese fin, deben considerarse no sólo las estancias en la vivienda permanente del Estado de que se trate, sino también las efectuadas en "alquier 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, si la persona se desplaza 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 de preferencia al Estado contratante donde la persona física tiene una presencia habitual, 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 tenga una presencia habitual en ambos Estados contratantes, o en ninguno de ellos, se da preferencia al Estado del que sea nacional. Si, siempre en esos supuestos, la persona física es nacional de los dos Estados contratantes, o 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 otras agrupaciones de personas, independientemente de que tengan o no personalidad jurídica. En la práctica será poco frecuente que las sociedades y demás entidades queden sujetas a imposición como residentes en más de un Estado, pero puede ciertamente presentarse el caso si un Estado atiende al lugar de registro y el otro al de 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. 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, interior o 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 aún el "domicilio fiscal del explotador".

24. A la vista de estas consideraciones, se ha optado por la "sede de dirección efectiva" como criterio de preferencia para las personas distintas de las personas físicas.

Observaciones a los Comentarios

25. En interpretación de NUEVA ZELANDA la expresión "dirección efectiva" ha de entenderse como gestión ejecutiva, con independencia de donde se realice el superior control de las actividades.

Reservas al artículo

26. CANADÁ se reserva el derecho a utilizar como criterio a efectos del apartado 3 el lugar de constitución en lo referente a las sociedades.

27. JAPÓN desea reservar su posición respecto de las disposiciones de este y otros artículos del Modelo de Convenio Fiscal que se refieren directa o indirectamente a la sede de dirección efectiva. Japón desea utilizar en sus convenios la expresión "oficina central o principal".

28. FRANCIA reserva su derecho a modificar el artículo en sus convenios fiscales para aclarar que las sociedades de personas francesas deben tener la consideración de residentes de Francia, dadas sus características jurídicas y fiscales.

29. TURQUÍA reserva su derecho a utilizar el criterio de "oficina registrada" (oficina 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.

30. ESTADOS UNIDOS reserva su derecho a utilizar el criterio del lugar de constitución para determinar la residencia de una sociedad y, si ese criterio no resolviera el caso, a negar a las sociedades con doble residencia determinados beneficios del Convenio.