



Consejo Económico y Social

Distr. general
2 de noviembre de 2005
Español
Original: inglés

Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación

Primera reunión

Ginebra, 5 a 9 de diciembre de 2005

Propuesta de modificación del artículo 5 de la Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo*,**

Resumen

En el presente documento se examina el artículo 5 de la Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo y el comentario a dicho artículo. En particular se abordan tres cuestiones:

- a) ¿Debería modificarse el artículo 5 y, de ser así, en qué medida?
- b) ¿Habría que introducir modificaciones en el comentario al artículo 5 y, de ser así, deberían ser similares a las introducidas recientemente en el comentario del Modelo de Convenio Fiscal sobre la renta y sobre el patrimonio de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE)?

- c) ¿Cómo podría mejorarse la formulación de la OCDE?

Las modificaciones propuestas se resumen en la conclusión.

* El presente documento ha sido elaborado por el Sr. Hans Pijl (Deloitte; Universidad de Leiden; International Tax Centre, Leiden; Tribunal Fiscal de Apelación de La Haya; miembro del consejo editorial de European Taxation) y la Sra. Ramona Piscopo (Deloitte).

** El documento se presentó con retraso por la demora en la aprobación del nombramiento de los nuevos miembros del recién creado Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación.



Índice

	<i>Párrafos</i>	<i>Página</i>
Introducción	1-10	3
I. Establecimientos permanentes u otros principios basados en la fuente	11-15	4
II. Modificaciones del texto de la Convención fiscal modelo de las Naciones Unidas	16	5
III. Modificaciones del comentario	17-37	5
IV. Conclusión	38	8

Introducción

1. La actual Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo (Naciones Unidas, 2001) se modificó por última vez en 2001. Aparentemente, en esa modificación de 2001 se tuvieron en cuenta las modificaciones introducidas en 2000 en el Modelo de Convenio Fiscal sobre la renta y sobre el patrimonio de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE). El Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE, equivalente a la Convención fiscal modelo de las Naciones Unidas, y su comentario se volvieron a modificar en 2003 y 2005. Se ha planteado la necesidad de analizar la actual Convención fiscal modelo de las Naciones Unidas y proponer las modificaciones que se estimen oportunas. En ese contexto, se han examinado y comparado el artículo 5 de la Convención fiscal modelo de las Naciones Unidas y el artículo 5 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE. También se han evaluado las modificaciones del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE y su comentario para determinar si dichas modificaciones deben incorporarse tal cual, o en una versión mejorada, en la Convención fiscal modelo de las Naciones Unidas y su comentario.

2. La cuestión de si el artículo 14 de la Convención fiscal modelo de las Naciones Unidas debe suprimirse (como sucedió con el artículo 14 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE) queda fuera del cometido de los autores, que es recomendar las modificaciones que deben introducirse en el artículo 5.

3. En general, es útil seguir de cerca los cambios que se introducen en el comentario de la OCDE y modificar el comentario de las Naciones Unidas en el mismo sentido ya que a) las aclaraciones son siempre positivas; b) la negociación con los Estados en desarrollo es más fácil cuando las partes negociadoras parten de supuestos similares; y c) sería conveniente aprovechar los recursos de la OCDE, tomando como referencia las modificaciones de su Modelo de Convenio Fiscal, que suelen estar bien concebidas y debidamente fundamentadas, a la hora de introducir cualquier cambio.

4. La presente propuesta aborda tres cuestiones en particular: a) ¿debería modificarse el artículo 5 y, de ser así, en qué medida? b) ¿habría que introducir modificaciones en el comentario al artículo 5 y, de ser así, deberían ser similares a las introducidas recientemente en el comentario del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE? y c) ¿cómo podría mejorarse la formulación de la OCDE?

5. Al elaborar la presente propuesta los autores se han guiado por los criterios de aplicabilidad práctica y eficacia. Las modificaciones de la Convención fiscal modelo de las Naciones Unidas y de su comentario deben no sólo beneficiar a todos los Estados Miembros de las Naciones Unidas, incluidos los Estados en desarrollo, sino facilitar el acuerdo de las partes negociadoras.

6. En general, la mayoría de los cambios que la OCDE introdujo en el comentario trajeron consigo la ampliación del concepto de establecimiento permanente (Pijl, 2002), como por ejemplo, la conclusión de que para constituir un establecimiento permanente no se requiere presencia humana. Sin embargo, algunas de las modificaciones del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE limitan los requisitos para constituir un establecimiento permanente. Eso choca con el objetivo visible de la Convención fiscal modelo de las Naciones Unidas, que otorga mayor peso al principio del origen, lo que se traduce en una definición más amplia de establecimiento permanente.

7. En opinión de los autores, el concepto de establecimiento permanente se limita cuando, en transacciones comerciales electrónicas, el servidor en el país de origen no está a disposición de la empresa y se celebra un contrato con un proveedor de servicios de Internet. Según el comentario de la OCDE, en tal caso no existe establecimiento permanente. Los autores estiman que debería aceptarse esa posición, aunque el comentario debería contemplar la posibilidad de que, en tal caso, el fondo prevaleciera sobre la forma.

8. Los autores proponen que las Naciones Unidas tomen como referencia el comentario de la OCDE salvo en lo que respecta a las cuestiones que se mencionan más adelante.

9. Si las Naciones Unidas deciden no seguir este planteamiento, podría estudiarse la posibilidad de no incluir ciertas modificaciones introducidas en virtud de recientes interpretaciones de la OCDE y dejar que sean los tribunales nacionales quienes decidan la interpretación que deba darse.

10. Algunos de los ejemplos que figuran en el comentario de la OCDE están un tanto desfasados y podrían ofrecerse otros más actualizados. Por otra parte, cuanto más se asemejen los tratados fiscales modelo de la OCDE y las Naciones Unidas menor será el riesgo de que se frustren las negociaciones entre quienes siguen el Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE y quienes aplican la Convención fiscal modelo de las Naciones Unidas. Por lo tanto, los autores entienden que es mejor no cambiar los ejemplos.

I. Establecimientos permanentes u otros principios basados en la fuente

11. El principio de la fuente vincula el derecho primario de imposición con el territorio del país de donde emana o procede el ingreso. Según la política fiscal de la OCDE, se considera que ampliar el alcance del principio de la fuente en el caso de los países en desarrollo es más una forma de facilitar “ayuda económica” para los países menos desarrollados e importadores de capital que de distribuir equitativamente la base del impuesto sobre la renta (Messere y Owens, 1988).

12. Junto a la versión clásica del principio de la fuente, es decir, la del establecimiento permanente, recientemente se han propuesto otras variantes de este principio. Kemmeren (2001), por ejemplo, propone una nueva conexión jurisdiccional: el principio del origen. Según este autor, deberían existir cuatro principios cualitativos: a) el principio del origen, b) el principio de la fuente, c) el principio de la residencia y d) el principio de la nacionalidad. Kemmeren distingue entre origen y fuente. A su juicio, la esencia de la asignación de la jurisdicción fiscal no reside en el lugar “físico” donde se genera formalmente el ingreso, sino en el lugar de origen del ingreso, esto es, el lugar donde se encuentra el elemento intelectual o donde se realiza una actividad sustantiva generadora de ingresos y donde se crea la riqueza. Se trata de una propuesta muy innovadora que fue discutida en profundidad en el último congreso de la Asociación Fiscal Internacional, celebrado en Buenos Aires (*Cahiers de droit fiscal international*, 2005).

13. No obstante, consideramos que, dada la dificultad de poner en práctica esas innovaciones, tales propuestas no deben, por el momento, tenerse en cuenta.

14. Hay que tener cuidado al formular el propio contenido del comentario: si se redacta en términos drásticos, tal vez los tribunales locales decidan ignorar los cambios. Por ejemplo, en una reciente sentencia (8 de junio de 2004)¹, el Tribunal Supremo noruego desestimó lo dispuesto en el párrafo 6 del comentario de la OCDE, en su versión de 2003. Según el párrafo 6 del comentario de la OCDE, la realización de actividades por corto período de tiempo puede dar lugar a un establecimiento permanente cuando la naturaleza de la empresa lo justifique. Aunque esto puede considerarse un intento loable de ampliar el alcance del concepto de establecimiento permanente, también hay que tener en cuenta que esas posiciones de rechazo repercuten negativamente en la posición global del comentario como fuente de interpretación.

15. En opinión de los autores, es preferible evitar pronunciamientos de tamaño alcance, a no ser que estén profundamente arraigados en la jurisprudencia consuetudinaria².

II. Modificaciones del texto de la Convención fiscal modelo de las Naciones Unidas

16. autores de la presente propuesta consideran que el texto del artículo 5 de la Convención fiscal modelo de las Naciones Unidas no debe modificarse o alterarse en modo alguno.

III. Modificaciones del comentario

17. Como se ha señalado anteriormente, el comentario de la OCDE se modificó en 2003 y 2005, mientras que el comentario de las Naciones Unidas fue modificado por última vez en 2001. En la presente propuesta se analiza el comentario de la OCDE y se examina si la modificación del comentario de las Naciones Unidas debe parecerse o no a la del comentario de la OCDE. Como regla general, los autores recomiendan que el comentario de las Naciones Unidas se base en el comentario de la OCDE, salvo en las cuestiones que se indican más adelante.

18. La interpretación que figura en los párrafos 4.5 y 4.6 del comentario de la OCDE (según la cual un pintor que pinta un edificio tiene el edificio a su disposición y una empresa de asfaltado tiene a su disposición el tramo de carretera que está asfaltando) es aceptada por la OCDE, con excepción de Alemania, que formuló una observación en 2005 y no acepta que en ese caso exista un local de negocios a disposición de una empresa.

19. Sin embargo, los autores opinan que un pintor que pinta un edificio realmente tiene el edificio a su disposición y una empresa de asfaltado tiene a su disposición el tramo de carretera que está asfaltando. El párrafo 1 del artículo 5 no sólo comprende el local donde se encuentran las instalaciones de la empresa (el empresario trabaja

¹ *PGS Geophysical AS c. Sentralskattekontoret*.

² En un próximo estudio, que se publicará en *European Taxation*, el primero de los autores analiza el efecto negativo que tiene para el comentario cualquier opinión judicial que se aparte de sus disposiciones.

en su oficina) sino el lugar que constituye el objeto de las actividades de la empresa (el pintor pinta *en* el edificio).

20. Asimismo, el ejemplo de la empresa de asfaltado aclara la relación entre los párrafos 1 y 3 del artículo 5, en el sentido de que el párrafo 3 es una norma especial con respecto a la norma general que figura en el párrafo 1 (Pijl, 2005).

21. Tal vez las Naciones Unidas deseen considerar la posibilidad de hacer constar explícitamente ese extremo.

22. Aunque el párrafo 6 del comentario de la OCDE amplía la noción de establecimiento permanente, hay que evitar formulaciones drásticas que puedan acabar siendo desestimadas por los tribunales nacionales. Por consiguiente, los autores consideran que el párrafo 6 no debería incluirse en el comentario de las Naciones Unidas. En la presente etapa, deberían ser los tribunales quienes interpretaran el criterio de permanencia. Aunque la introducción de nuevas aclaraciones puede contribuir a la coherencia del sistema a escala internacional, ello no es aconsejable, por el momento, en lo que respecta al alcance temporal de la permanencia.

23. Los autores señalan a la atención del Comité la octava oración del párrafo 19 del comentario de la OCDE que dice: “Si una empresa (contratista general) que ha emprendido la ejecución de un proyecto general subcontrata una *parte* de ese proyecto con otras empresas (subcontratistas), el período invertido por todo subcontratista que trabaje en la obra deberá considerarse como tiempo invertido por el contratista general en el proyecto de construcción” (sin subrayar en el original). Idéntica formulación figura en el segundo apartado del párrafo 11 del comentario de las Naciones Unidas. La referencia a una “parte” de ese proyecto indica que si una empresa tuviera que subcontratar *todo* el proyecto, ello no equivaldría a un establecimiento permanente de esa empresa en el Estado de subcontratación.

24. Esto reduce el alcance de la definición de “establecimiento permanente”, por lo que proponemos que se utilicen los términos “todo el proyecto o una parte de él”.

25. El párrafo 17 del comentario de la OCDE fue modificado en 2003. Las modificaciones amplían considerablemente la definición de “obras, construcción o proyecto de instalación”. Con posterioridad a 2003 puede considerarse que actividades como la renovación y el uso de instalaciones, la planificación y la inspección están incluidas en el concepto de establecimiento permanente. En concreto, la tercera oración de ese párrafo dice que “el párrafo 3 comprende la planificación e inspección sobre el terreno de la construcción de un edificio”. Esta redacción supone que, aunque las modificaciones amplían la definición de establecimiento permanente, limitan la “planificación e inspección” a la construcción del edificio y no incorporan en toda su extensión el tenor del párrafo 3 del artículo 5 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE, que comprende la planificación e inspección de *construcciones o proyectos de instalación*. Es probable que esto se deba a un despiste. Los autores proponen que la tercera oración rece así: “el párrafo 3 comprende la planificación e inspección sobre el terreno de la construcción de un edificio, una obra o un proyecto de instalación o montaje”. (Los autores son conscientes de que el apartado a) del párrafo 3 del artículo 5 de la Convención fiscal modelo de las Naciones Unidas contiene una referencia a las “actividades de inspección”. No obstante, observan que no incluye la planificación.)

26. En la cuarta oración de su párrafo 33, el comentario de la OCDE se refiere a la negociación de “*todos* los elementos y detalles”. Se plantea la cuestión de si en el

caso de que el representante no negociara todos los elementos sino sólo los esenciales seguiríamos estando ante un establecimiento permanente de representación. En otras palabras, si algunos detalles de menor entidad fueran decididos por la empresa general y no por el representante, ¿impediría ello hablar de un establecimiento permanente de representación? Semejante interpretación podría dar lugar a abusos. A este respecto, hay dos Estados no miembros que mantienen posturas contrarias a la del comentario de la OCDE (párrafo 21: posturas sobre el comentario al artículo 5 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE).

27. Para evitar dificultades de interpretación, la frase “autorizada a negociar todos los elementos y detalles de un contrato en forma vinculante para la empresa” (párrafo 33 del comentario de la OCDE) debería modificarse de modo que rezara “autorizada a negociar todos los elementos y detalles principales de un contrato en forma vinculante para la empresa”.

28. Es importante que las nuevas modificaciones que introduzcan las Naciones Unidas incorporen los elementos sustantivos que figuran en las adiciones de 2003 a las modificaciones sobre el comercio electrónico realizadas por la OCDE (párrs. 42.1 a 42.10).

29. Especial relevancia reviste el párrafo 42.6 del comentario de la OCDE, que amplía la definición de “establecimiento permanente” al especificar que no se exige presencia física para crear un establecimiento permanente. Esta modificación se ajusta a la finalidad de la Convención fiscal modelo de las Naciones Unidas y su comentario y debería incluirse en una próxima modificación del comentario de las Naciones Unidas.

30. No obstante, pese al título de la sección en que se integra (Comercio electrónico), lo dispuesto en ese párrafo se aplica también a casos distintos del comercio electrónico, según se desprende de su redacción. Los autores proponen que quede constancia de ello en el título de la sección, que podría ser: “Comercio electrónico y otras actividades realizadas con equipo automático”.

31. También hay un conflicto entre las versiones actuales de los párrafos 10 y 42.6 del comentario de la OCDE. Teniendo en cuenta la amplitud de las referencias que contiene el párrafo 42.6, se plantea la cuestión de cuál es el alcance exacto del párrafo 10. Los autores consideran que habría que aclarar este extremo y proponen que se supriman las distinciones basadas en el personal que figuran en el párrafo 10, habida cuenta de que la disposición general es el párrafo 42.6.

32. En el párrafo 42.3 se distingue entre la celebración de un contrato con un proveedor de servicios de Internet y la existencia de un local de negocios a disposición de la empresa. Los autores opinan que esto permitiría eludir el régimen de establecimiento permanente mediante la alteración de los términos del contrato en casos en que, atendiendo a las circunstancias, debería aplicarse dicho régimen. Por tal motivo, los autores proponen que se incluya una frase para que, en esos casos, el fondo prevalezca sobre la forma.

33. El apartado f) del párrafo 4 del artículo 5 se ocupa de los casos de “fragmentación”, esto es, casos en que la empresa está establecida de tal modo que las actividades mencionadas en los apartados a) a e) del párrafo 4 del artículo 5 están fraccionadas y no entran dentro del ámbito del apartado f) del párrafo 4 del artículo 5. Para evitar abusos, en 2003 se añadió el párrafo 27.1 con el fin de aclarar que los locales de negocios no están “separados desde el punto de vista de la organización”

cuando cada uno de ellos realiza funciones complementarias en un Estado Contratante. Una empresa no puede fragmentar un negocio que funcione como un todo en varias operaciones de menor entidad para argumentar que cada una realiza actividades meramente preparatorias o auxiliares. Es difícil demostrar que la fragmentación se realiza con fines fiscales y no por cualquier otro motivo justificado. También se alude a la fragmentación en la tercera oración del párrafo 20 del comentario al párrafo 3 del artículo 5. Por consiguiente, puede decirse que, según se estima, la fragmentación pone en peligro los ingresos fiscales y debería examinarse detenidamente.

34. Sin embargo, hay una forma de fragmentación, que se planteó en Italia en los casos relativos a Philip Morris, que sería posible conforme al párrafo 41.1 del comentario de la OCDE en su versión de 2005. La concentración deliberada en una única empresa individual, haciendo abstracción de otras empresas de su grupo que existan en el Estado de origen, podría dar lugar a abusos cuando un grupo disgrega artificialmente sus actividades entre las distintas entidades que lo componen y cada empresa queda por debajo del umbral que determina la aplicación del régimen de establecimiento permanente previsto en el artículo 5.

35. Por ello, los autores consideran que es imprescindible añadir al comentario una precisión en el sentido de que se examinarán detenidamente los casos de abuso evidente y el fondo prevalecerá sobre la forma.

36. La OCDE estudia actualmente si la expresión “en nombre de” que figura en el párrafo 5 del artículo 5 de su Modelo de Convenio Fiscal debe interpretarse también en sentido económico. Aunque los intentos de reinterpretar dicha expresión están justificados en el marco de la lucha contra estructuras que favorecen el abuso, el tenor literal y los antecedentes históricos de la cláusula relativa a la representación se oponen a esa reinterpretación.

37. Sería preferible que el comentario evitara proponer interpretaciones de esa índole, con lo que también se evitarían los efectos adversos de eventuales decisiones judiciales contrarias al comentario. Las decisiones deberían dejarse completamente en manos de los tribunales nacionales y el comentario de las Naciones Unidas no debería pronunciarse de forma explícita al respecto.

IV. Conclusión

38. **En conclusión, las modificaciones que se proponen pueden resumirse del siguiente modo:**

a) La redacción del artículo 5 de la Convención fiscal modelo de las Naciones Unidas no debería sufrir modificación alguna;

b) El comentario de la OCDE debería servir de base para formular las modificaciones que introduzcan las Naciones Unidas;

c) Deben evitarse redacciones drásticas y declaraciones de alcance excesivo;

d) Habría que explicar con mayor claridad el párrafo 4.5 que se ha añadido al comentario de la OCDE para que quedara constancia de que el párrafo 3 del artículo 5 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE es una norma especial en relación con la norma general que figura en el párrafo 1 de ese mismo artículo;

e) Las modificaciones y adiciones al párrafo 6 del nuevo comentario de la OCDE no deberían incluirse en el comentario de las Naciones Unidas;

f) Debería añadirse la frase “todo el proyecto o una parte de él” al párrafo 19 (octava oración) del nuevo comentario de la OCDE;

g) El párrafo 17 (tercera oración) del nuevo comentario de la OCDE debería tener el siguiente tenor: “el párrafo 3 comprende la planificación e inspección sobre el terreno de la construcción de un edificio, una obra o un proyecto de instalación o montaje”;

h) El párrafo 33 (cuarta oración) del nuevo comentario de la OCDE debería rezar así: “autorizada a negociar todos los elementos y detalles principales de un contrato en forma vinculante para la empresa”;

i) El capítulo sobre comercio electrónico que figura en el comentario de la OCDE debería llevar por título “Comercio electrónico y otras actividades realizadas con equipo automático”;

j) Las modificaciones introducidas por la OCDE en los párrafos 42.1 a 42.10, relativas al comercio electrónico, deberían incorporarse en las modificaciones que realicen las Naciones Unidas;

k) El comentario de las Naciones Unidas debería establecer que el fondo prevalece sobre la forma cuando el comentario de la OCDE distingue entre la provisión de servicios de Internet y la puesta a disposición de un servidor;

l) Habría que esclarecer la relación y resolver cualquier conflicto entre lo que se establece en los párrafos 10 y 42.6 del comentario de la OCDE;

m) En el párrafo 41.1 del comentario de la OCDE debería dejarse claro que se examinarán los casos de abuso evidente y el fondo prevalecerá sobre la forma;

n) La expresión “en nombre de” (párrafo 5 del artículo 5 de los tratados fiscales modelo de la OCDE y las Naciones Unidas) no debería interpretarse en sentido económico.

Referencias

Cahiers de droit fiscal international (2005). Volumen 90a: Source and residence: new configuration of their principles. Buenos Aires, págs. 34 y 84 a 87.

Kemmeren, Eric C.C.M. (2001). *Principle of Origin in Tax Conventions: A Rethinking of Models*. Dongen, Países Bajos: Pijnenburg.

Messere, K., y Owens, J. (1988). The impact of different income tax systems on international flows of capital, services and technology. Documento presentado en el 44° Congreso del Instituto Internacional de Hacienda Pública, Estambul, pág. 87.

Naciones Unidas (2001). *Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo*. número de venta: E.01.XVI.2.

- Pijl, H. (2002). The concept of permanent establishment and the proposed changes to the OECD commentary with special reference to Dutch case law. *Bulletin 2* (International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, noviembre), págs. 554 a 562.
- Pijl, H. (2005). The relationship between article 5, paragraphs 1 and 3, of the OECD Model Commentary. *Intertax*, No. 4 (abril), pág. 189.
-