



## Consejo Económico y Social

Distr. general  
5 de agosto de 2010  
Español  
Original: inglés

---

### Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación

Sexto período de sesiones

Ginebra, 18 a 22 de octubre de 2010

Tema 3 j) del programa provisional\*

**Deliberación sobre las cuestiones sustantivas  
relacionadas con la cooperación internacional  
en cuestiones de tributación: definición de  
establecimiento permanente: proyecto de  
comentario revisado del artículo 5**

### **Proyecto de nuevo comentario sobre el artículo 5: párrafos 1 a 15.13**

**Nota del Grupo de Trabajo sobre la definición de  
establecimiento permanente\*\***

#### **I. Introducción**

1. En el quinto período de sesiones del Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación, celebrado en Ginebra del 19 al 23 de octubre de 2009, se constituyeron varios grupos de trabajo en los casos en que una cuestión ya había sido tratada y aprobada por el Comité, pero en los que se necesitaba ahondar un poco más.

2. Se encomendó al Grupo de Trabajo sobre la definición de establecimiento permanente el mandato de<sup>1</sup>:

finalizar la labor actual sobre la definición de establecimiento permanente, que comprende trabajos relacionados con la finalización del comentario sobre el artículo 5, incluso la revisión del comentario con objeto de aumentar la coherencia con el artículo 14 (para aquellos que desean retener ese artículo). Se reconoció que, a más largo plazo, tal vez fuera necesario revisar el comentario

\* E/C.18/2010/1.

\*\* Las opiniones vertidas en la presente nota son las del Grupo de Trabajo sobre la definición de establecimiento permanente (Coordinador: Peter van der Merwe) y no representan necesariamente las de las Naciones Unidas.

<sup>1</sup> Véase *Documentos Oficiales del Consejo Económico y Social, 2009, Suplemento núm. 25* (E/2009/45), párrs. 9 y 10.



del artículo 5 para maximizar la coherencia y uniformidad con el artículo 14, incluidos los cambios introducidos a ese artículo y sus comentarios.

## II. Proyecto de comentario

3. A fin de dar la más amplia difusión posible a su labor para el Comité de Expertos de las Naciones Unidas sobre la Cooperación Internacional en Cuestiones Tributarias en su sexto período de sesiones, el Grupo de Trabajo se ha ocupado de los proyectos de párrafos 1 a 15.13 del comentario del artículo 5 de la Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo<sup>2</sup> en la presente nota (véase el anexo). Los párrafos 15.14 a 37 se tratan en la nota que la acompaña (E/C.18/2010/6), y los dos documentos se deberían considerar en conjunto.

4. En el proyecto de comentario se recoge el nuevo comentario acordado por el Comité en su período de sesiones anual de 2007<sup>3</sup>, y se proponen cambios para tener en cuenta las enmiendas del texto del artículo 5 convenidas en el período de sesiones anual de 2009 y recogidas en el informe sobre ese período de sesiones<sup>4</sup>. Sin embargo, en cumplimiento del mandato del Grupo de Trabajo, en el proyecto de comentario se contempla la opción de eliminar el artículo 14, si los países que celebran negociaciones convinieran en hacerlo mediante un acuerdo bilateral. Esto refleja la decisión adoptada por el Comité en su quinto período de sesiones anual celebrado en 2009<sup>5</sup>.

5. Las propuestas de modificación sustantiva del contenido del anexo del documento de sesión E/C.18/2008/CRP.10 se presentan en negrita con el fin de destacarlas, ya que la presente nota no pretende reabrir el texto acordado anteriormente por el Comité, salvo que su mandato lo requiera.

---

<sup>2</sup> Publicación de las Naciones Unidas, número de venta: S.01.XVI.2.

<sup>3</sup> Véase E/C.18/2008/CRP.10.

<sup>4</sup> Véase *Documentos Oficiales del Consejo Económico y Social, 2009, Suplemento núm. 25* (E/2009/45), párrs. 17 a 19.

<sup>5</sup> *Ibid.*, párr. 18.

## Anexo

### Proyecto de comentario revisado sobre el artículo 5 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas (párrs. 1 a 15.13)

#### Artículo 5 Establecimiento permanente

##### A. Consideraciones generales

1. El artículo 5 de la Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo (en adelante la Convención de las Naciones Unidas) está basado en el artículo 5 de la Convención modelo de la OCDE sobre el ingreso y el capital (en adelante la Convención de la OCDE) pero tiene varias diferencias importantes. Éstas consisten esencialmente en que en la Convención de las Naciones Unidas:

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

- Hay una disposición especial que especifica cuándo se crea un establecimiento permanente en el caso de una empresa aseguradora; en consecuencia, es más probable que exista un establecimiento permanente de conformidad con el criterio de la Convención de las Naciones Unidas (párr. 6); y
- **Aunque** un representante independiente que actúe en calidad de tal normalmente no creará un establecimiento permanente para la empresa que hace uso del representante, porque ese agente estará efectivamente realizando su propia actividad comercial al prestar un servicio, **como en el caso de la Convención de la OCDE**, la Convención de las Naciones Unidas indica que no se considera que un agente que dedique todo o casi todo su tiempo a un cliente determinado y que no trate con el cliente guardando las distancias tiene la independencia necesaria (párr. 7).

Esas diferencias se examinan con más detalle más adelante.

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

## **B. Comentario sobre los párrafos del artículo 5**

### *Párrafo 1*

3. En este párrafo, que es idéntico al párrafo 1 del artículo 5 de la Convención de la OCDE, se define la expresión “establecimiento permanente” y se subraya su naturaleza esencial de “local fijo de negocios” con una “ubicación” específica. Según el párrafo 2 del comentario de la OCDE (cuya versión de 2008 se cita más adelante), esta definición contiene las condiciones siguientes:

- Que exista un “local de negocios”, esto es, instalaciones como un edificio o, en ciertas circunstancias, maquinaria o equipo;
- Que el local de negocios sea “fijo”, es decir, que esté establecido en un lugar determinado con cierto grado de permanencia;
- Que la actividad de la empresa se desarrolle en ese local fijo de negocios. Esto significa por lo general que personas que de un modo u otro dependen de la empresa (personal) llevan a cabo la actividad de la empresa en el Estado en que está situado el local fijo.

Luego el comentario de la OCDE observa que:

3. Se podría sostener tal vez que en la definición general debería hacerse alguna mención de la otra característica de un establecimiento permanente a la que algunas veces se ha atribuido cierta importancia en el pasado, a saber, que el establecimiento debe tener carácter productivo, es decir, contribuir a los beneficios de la empresa. En la definición actual esto no se ha hecho. En el marco de una organización comercial bien administrada seguramente es

axiomático suponer que cada una de las partes contribuye a la productividad del conjunto. Por cierto, de ello no se deduce en todos los casos que, por el hecho de que en el contexto más general de toda la organización un establecimiento en particular tenga un “carácter productivo” sea, por consiguiente, un establecimiento permanente al que se puedan atribuir debidamente beneficios a efectos fiscales en un territorio en particular (compárese el comentario sobre el párrafo 4).

4. La expresión “local de negocios” comprende todos los edificios, locales o instalaciones utilizadas para llevar a cabo la actividad de la empresa, sea que se utilicen o no exclusivamente para ese propósito. Un local de negocios también puede existir si no se dispone de locales o si no se necesitan para llevar a cabo la actividad de la empresa, y ésta sencillamente tiene cierta cantidad de espacio a su disposición. No tiene importancia si los edificios, locales o instalaciones son de propiedad de la empresa o si ésta los alquila, o si están de algún otro modo a disposición de ella. Es así como un local de negocios puede estar constituido por un puesto en un mercado, o por determinada zona utilizada permanentemente en un depósito de aduanas (por ejemplo, para el almacenamiento de mercancías sujetas a impuestos). El local de negocios puede estar situado también en los locales comerciales de otra empresa. Ello puede ocurrir, por ejemplo, si la empresa extranjera tiene constantemente a su disposición ciertos locales o parte de ellos de propiedad de la otra empresa.

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

4.2 Aunque no se necesita tener legalmente derecho a utilizar un local determinado para que ese local constituya un establecimiento permanente, la mera presencia de una empresa en un local determinado no significa necesariamente que ese local esté a disposición de la empresa. Ilustran esos principios los ejemplos que siguen de casos en que hay representantes de una empresa presentes en los locales de otra empresa. El primer ejemplo es de un vendedor que visita periódicamente a un cliente importante para tomar pedidos y se reúne con el gerente de compras en su oficina para hacerlo. En ese caso, los locales del cliente no están a disposición de la empresa para la que trabaja el vendedor y, por consiguiente, no constituyen un local fijo de negocios a través del cual se lleva a cabo la actividad de esa empresa (dependiendo de las circunstancias, sin embargo, se podría aplicar el párrafo 5 para estimar que existe un establecimiento permanente).

4.3 Un segundo ejemplo es el de un empleado de una compañía a quien se permite utilizar, por largo tiempo, una oficina en la sede de otra compañía (por ejemplo, una filial recientemente adquirida) para asegurarse de que esta última cumple las obligaciones que le corresponden en virtud de contratos celebrados con la primera compañía. En ese caso, el empleado está llevando a cabo actividades relacionadas con el negocio de la primera compañía y la oficina que está a su disposición en la sede de la otra compañía constituirá un

establecimiento permanente de su empleador, a condición de que la oficina esté a su disposición por un período suficientemente largo para que constituya un “local fijo de negocios” (véanse párrs. 6 a 6.3) y de que las actividades que allí se realizan sean distintas de las actividades a que se hace referencia en el párrafo 4 del artículo.

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

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

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

5. Según la definición, el local de negocios debe ser “fijo”. Por consiguiente, normalmente debe haber un vínculo entre el local de negocios y un punto geográfico específico. No tiene importancia durante cuánto tiempo opera una empresa de un Estado contratante en el otro Estado contratante si no lo hace en un lugar definido, pero esto no significa que el equipo que constituye el local de negocios tiene que estar efectivamente fijado al suelo en el que se encuentre. Basta que el equipo permanezca en un sitio determinado (pero compárese con el párrafo 20 *infra*).

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

5.2 Este principio se puede ilustrar con ejemplos. Es evidente que una mina constituye un solo local de negocios aún si la actividad se puede desplazar de un lugar a otro si se trata de una mina muy grande, ya que constituye una sola unidad geográfica y comercial en lo que concierne a la actividad minera. De modo similar, un “hotel-oficina”, en el que una firma consultora alquila

periódicamente diferentes oficinas puede ser considerado un solo local de negocios de esa firma, pues, en ese caso, el edificio constituye geográficamente un todo y el hotel es un solo local de negocios para la firma consultora. Por la misma razón, una calle peatonal, un mercado o una feria al aire libre en distintas partes de los cuales un comerciante normalmente establece su puesto, representan un solo local de negocios para el comerciante.

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

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

5.4 Por el contrario, una zona en la que se realizan actividades como parte de un proyecto único que constituye un todo comercialmente coherente, puede carecer de la coherencia geográfica necesaria para ser considerada local único de negocios. Por ejemplo, si un consultor trabaja en distintas sucursales situadas en lugares diferentes en virtud de un proyecto único de capacitación de los empleados de un banco, habría que considerar a cada sucursal separadamente. Sin embargo, si el consultor se traslada de una oficina a otra dentro de la misma sucursal, se debería considerar que permanece en el mismo local de negocios. La ubicación de la sucursal en un solo lugar posee una coherencia geográfica que no existe si el consultor se desplaza entre sucursales situadas en lugares diferentes.

Luego el comentario de la OCDE continúa diciendo:

6. Como el local de negocios debe ser fijo, se deduce además que se puede considerar que existe un establecimiento permanente sólo si el local de negocios tiene cierto grado de permanencia, es decir, si no es de carácter puramente temporal. No obstante, un local de negocios puede constituir un establecimiento permanente aun cuando exista, en la práctica, sólo por un período muy corto porque la naturaleza de la actividad es tal que sólo se realizará durante ese período corto. A veces es difícil determinar si ello es así.

Aunque la práctica seguida por los países miembros no ha sido uniforme en lo que se refiere a requisitos de tiempo, la experiencia ha demostrado que normalmente no se ha estimado que exista un establecimiento permanente en los casos en que se ha llevado a cabo una actividad comercial en un país en un local de negocios que se ha mantenido por menos de seis meses (a la inversa, la práctica demuestra que hubo muchos casos en que se consideró que existía un establecimiento permanente si el local de negocios se había mantenido por un período superior a seis meses). Una excepción ha sido si las actividades eran de carácter recurrente; en tales casos, se debe considerar cada período durante el cual se utiliza el local junto con el número de veces que se utiliza (que puede prolongarse por varios años). Se ha hecho otra excepción si las actividades constituían un negocio que se llevaba a cabo exclusivamente en ese país; en ese caso, el negocio puede ser de corta duración por su naturaleza, pero como se lleva a cabo enteramente en ese país, su relación con ese país es más fuerte. Para facilitar la administración, los países tal vez deseen tener en cuenta esas prácticas cuando se enfrenten a desacuerdos sobre si un local de negocios determinado que existe sólo por un breve lapso constituye un establecimiento permanente.

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

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

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

6.3 Si un local de negocios, en un primer momento, estaba destinado a ser utilizado por un período tan corto que no habría constituido un establecimiento permanente, pero en la práctica se ha mantenido por un período tal que ya no puede ser considerado temporal, pasa a ser un local fijo de negocios y por lo tanto, retrospectivamente, un establecimiento permanente. Un local de negocios también puede constituir un establecimiento permanente desde su comienzo, aun cuando haya existido, en la práctica, por un período muy corto, si como consecuencia de circunstancias especiales (por ejemplo, el fallecimiento del contribuyente, el fracaso de la inversión), fue liquidado prematuramente.

7. Para que un local de negocios constituya un establecimiento permanente la empresa que lo utiliza debe ejercer sus actividades comerciales total o

parcialmente por su conducto. Como se dijo en el párrafo 3, no es necesario que las actividades tenga carácter productivo. Además, tampoco es necesario que sean permanentes en el sentido de que no haya interrupción de las operaciones, pero éstas se deben llevar a cabo con regularidad.

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

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

empresas. Puede existir un establecimiento permanente, sin embargo, si la empresa que instala las máquinas también las maneja y mantiene por su propia cuenta. Lo mismo sucede si un representante dependiente de la empresa opera y mantiene las máquinas.

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

#### *Párrafo 2*

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

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

15. “Sin embargo, como no se ha podido llegar a un criterio común sobre las cuestiones básicas de la atribución de los derechos de gravamen y de la calificación de las rentas obtenidas de actividades de exploración, los Estados contratantes pueden convenir la inclusión de disposiciones específicas. Pueden acordar, por ejemplo, que una empresa de un Estado contratante, en lo que se refiera a sus actividades de exploración de recursos naturales en un lugar o una zona del otro Estado contratante:

a) Se considerará que no tiene un establecimiento permanente en ese otro Estado; o

b) Se considerará que realiza esas actividades por medio de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado; o

c) Se considerará que realiza esas actividades por medio de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado si esas actividades duran más de un período determinado.

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

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

Estados contratantes de modo que, por ejemplo, los países que piensan que una embarcación de pesca puede constituir un establecimiento permanente podrían optar por decirlo expresamente en el artículo, con arreglo al criterio descrito en el párrafo 13 del presente comentario. En consecuencia, la interpretación de la naturaleza de esta actividad quedaría librada a las negociaciones entre los Estados contratantes.

### *Párrafo 3*

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

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

9. El apartado *b)* del párrafo 3 del artículo 5 se refiere a la prestación de servicios, incluidos los servicios de consultores, actividad que por sí misma no crea un establecimiento permanente en la Convención de la OCDE. Muchos países en desarrollo estiman que los servicios de gestión y consultoría deberían estar comprendidos porque su prestación en países en desarrollo por parte de empresas de países industrializados puede generar grandes ganancias. **En la versión (de 2011) de la Convención de las Naciones Unidas, el Comité convino en introducir una ligera modificación a la redacción del apartado *b)* del párrafo 3, el que fue enmendado para que dijera: “pero sólo en el caso de que las actividades de esa naturaleza prosigan (en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo) en un Estado contratante durante un período o períodos que en total**

**excedan de 183 días, dentro de un período cualquiera de 12 meses que comience o termine en el ejercicio económico de que se trate”, en lugar de decir “pero sólo en el caso de que las actividades de esa naturaleza prosigan (en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo) en un Estado contratante durante un período o períodos que en total excedan de seis meses, dentro de un período cualquiera de 12 meses” como en la versión anterior. Se consideró que así habría más coherencia con el criterio adoptado en el apartado b) del párrafo 1 del artículo 14.**

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

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

*18. El criterio de los [seis] meses se aplicará a cada obra o cada proyecto. Para determinar la duración de la obra o del proyecto, no deberá computarse el tiempo dedicado anteriormente por el contratista de que se trate a otras obras o proyectos sin relación alguna con aquéllas. Una obra se considerará como una sola unidad, aunque se base en varios contratos, siempre que constituya un todo coherente desde el punto de vista comercial y geográfico. Con esta condición, una obra constituirá una sola unidad aunque los pedidos se hayan realizado por distintas personas (por ejemplo, para un grupo de viviendas). El umbral de [seis] meses ha dado lugar a abusos; a veces se ha comprobado que las empresas (principalmente contratistas o subcontratistas que realizan trabajos en la plataforma continental o se dedican a actividades relacionadas con la exploración y explotación de la plataforma continental) dividían sus contratos en varias partes, cada una de las cuales abarcaba un plazo de menos de [seis] meses, y las atribuían a una sociedad diferente que, sin embargo, era de propiedad del mismo grupo. Aparte de que esos abusos, según las circunstancias, pueden ser pasibles de la aplicación de las normas legislativas o judiciales para prevenir la evitación, los países interesados en el problema pueden adoptar soluciones en el marco de las negociaciones bilaterales.*

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

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

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

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

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

20. La naturaleza misma de una construcción o de un proyecto de instalación puede significar que la actividad del contratista tenga que desplazarse continuamente o, al menos, de cuando en cuando, a medida que el proyecto avance. Este será el caso, por ejemplo, de la construcción de carreteras o de canales, el dragado de vías navegables o el tendido de tuberías. De modo similar, si partes de una estructura sustancial como una plataforma marítima,

se montan en distintos lugares dentro de un país y se trasladan a otro lugar del país para su montaje definitivo, este proceso es parte de un solo proyecto. En ese caso, el que la fuerza de trabajo no esté presente durante [seis] meses en un lugar determinado carece de importancia. Las actividades realizadas en cada sitio determinado son parte de un solo proyecto, y ese proyecto debe considerarse como establecimiento permanente, si, en conjunto, dura más de [seis] meses.

12. El apartado b) comprende las actividades de servicios sólo si “prosигuen (en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo) en un Estado contratante durante un período o períodos que en total excedan de **183 días dentro de un período cualquiera de 12 meses que comience o termine en el ejercicio económico de que se trata seis meses dentro de un período cualquiera de 12 meses.**” Se incluye la frase “en relación con un mismo proyecto o con un proyecto conexo” porque no es apropiado juntar proyectos no relacionados en vista de la incertidumbre que supone tal medida y de la distinción poco conveniente que crea entre una empresa que tenga, por ejemplo, un proyecto de ~~tres meses~~ **95 días** de duración y otra **empresa** que tenga dos proyectos no relacionados entre sí, cada uno de ellos de una duración de ~~tres meses~~ **95 días** de duración, uno después del otro. Sin embargo, algunos países estiman que la limitación relativa a los “proyectos” es demasiado fácil de manipular o demasiado restrictiva en el sentido de que podría impedir la tributación en el caso de un número continuado de proyectos separados, cada uno de ellos de ~~cuatro o cinco meses~~ **120 o 150 días** de duración.

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

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

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

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

ese caso, la situación del taller u oficina será, por lo tanto, diferente de la de las obras o proyectos, ninguno de los cuales constituirá un establecimiento permanente, y será importante asegurar que sólo las utilidades debidamente imputables a las funciones desempeñadas y los riesgos asumidos por medio de esa oficina o taller se imputen al establecimiento permanente. Ello podría incluir las utilidades imputables a las funciones desempeñadas y los riesgos asumidos en relación con las diversas obras de construcción, pero sólo en la medida en que esas funciones y riesgos sean debidamente imputables a la oficina.

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

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

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

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

15.2 Muchos países no comparten esas opiniones, pues no estiman que sean suficientes para justificar la supresión del artículo 14, o consideran que hay diferencias de significado entre los conceptos de “centro fijo”(artículo 14) y “establecimiento permanente” (artículo 5), y que debido a esas diferencias, la eliminación del artículo 14 y la dependencia de los artículos 5 y 7 conducirá, o por lo menos puede conducir en la práctica, a una reducción de los derechos de tributación de los Estados fuente. Considerando las diferencias de opinión en este ámbito, las que no era posible salvar con una sola disposición, el Comité decidió que el artículo 14 se mantendría en la Convención de las Naciones Unidas pero que en el presente comentario se impartiría orientación en forma de una disposición propuesta como alternativa para los países que desearan eliminar el artículo 14 y tratar las situaciones abarcadas actualmente por éste en los artículos 5 y 7.

15.3 Esta alternativa difiere de la proporcionada en la Convención de la OCDE, que en sus modificaciones recogía las conclusiones de un informe sobre el artículo 14 publicado en un informe de 2000 de la OCDE<sup>6</sup>. En ese informe se proponía introducir ciertos cambios en los artículos de la Convención de la OCDE (y los tratados bilaterales) así como los consiguientes cambios en los comentarios. Puesto que la mayoría de los países que eliminen el artículo 14 lo harán por las razones descritas en el informe de la OCDE, y probablemente sigan las recomendaciones que figuran en la Convención de la OCDE, los cambios a los artículos propuestos en ese informe, que figuran actualmente en la Convención de la OCDE, se tratan en los párrafos que siguen, con respecto a la posible eliminación del artículo 14. Las diferencias entre ese modo de proceder y el texto propuesto más adelante como alternativa son resultado de las diferencias pertinentes entre el artículo 14 de la Convención de las Naciones Unidas y el artículo 14 tal como figuraba anteriormente en la Convención de la OCDE.

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

#### *Cambios en los artículos 14 y 5*

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

“b) La prestación de servicios por una empresa por intermedio de sus empleados o de otro personal contratado por la empresa para ese fin, pero sólo en el caso de que las actividades de esa naturaleza prosigan (en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo) en un Estado contratante durante un período o períodos que en total excedan de

<sup>6</sup> OCDE, *Issues in International Taxation Issues Related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention*:No. 7 (Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos, 2000).

183 días, dentro de un período cualquiera de 12 meses que comience o termine en el ejercicio económico de que se trata;”

15.6 Los cambios introducidos a la versión de este apartado que figura en la Convención de las Naciones Unidas de 2001 son de poca importancia, y consisten en i) la eliminación de la frase “incluidos los servicios de consultores” después de la frase “la prestación de servicios por una empresa”, en razón de que esa frase era innecesaria y se prestaba a confusión, pues ese tipo de servicios estaba evidentemente abarcado; ii) el reemplazo del plazo de seis meses por el plazo de 183 días, como se señaló en el párrafo 9 *supra*; y iii) el uso de un punto y coma y no de un punto al final del apartado, junto con la introducción del apartado c).

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

“c) respecto de una persona, la prestación de servicios en un Estado Contratante por esa persona, pero sólo si su estancia en ese Estado es por un período o períodos que sumen en total más de 183 días en cualquier período de 12 meses que comience o termine en el ejercicio económico de que se trate”.

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

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

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

de que los Estados convengan en una norma de fuerza de atracción limitada en el artículo 7 y además en la eliminación del artículo 14, pero que no deseen aplicar la norma sobre fuerza de atracción limitada a los casos anteriormente abarcados por el apartado b) del párrafo 1 del artículo 14, se podría estipular expresamente que esa norma no se aplicaría a los casos comprendidos en el apartado c) del párrafo 3.

*Cambios resultantes para otros artículos*

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

*c) el término “empresa” se aplicará a la realización de cualquier actividad comercial;*

*h) el término “actividad comercial” incluye la prestación de servicios profesionales y la realización de otras actividades de carácter independiente.”*

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

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

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

esos servicios o el ejercicio de esas actividades pueda constituir una actividad comercial. Los Estados Contratantes para los cuales esto no es así pueden convenir bilateralmente en omitir la definición.

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

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