



Consejo Económico y Social

Distr. general
2 de agosto de 2012
Español
Original: inglés

Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación

Octavo período de sesiones

Ginebra, 15 a 19 de octubre de 2012

Tema 3 a) del programa provisional*

Deliberación sobre cuestiones sustantivas relacionadas con la cooperación internacional en cuestiones de tributación: actualización de la Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo (estado de la actualización acordada en 2011, publicación, etc.)

Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo: breve resumen de los artículos**

Nota de la Secretaría

Introducción

1. El breve resumen de los artículos de la *Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo* (Convención modelo de las Naciones Unidas)¹ que figura en la presente nota no refleja posturas oficiales adoptadas por las Naciones Unidas ni por el Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación (el Comité) con respecto a la interpretación y aplicación de las disposiciones de esa Convención. El objetivo es simplemente proporcionar resúmenes oficiosos de cada artículo resaltando brevemente su alcance, indicando esferas clave en las que se ha actualizado en la última versión (2011) de la Convención el texto de un artículo o del comentario sobre él y apuntando diferencias importantes con respecto al artículo correspondiente del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el

* E/C.18/2012/1.

** Incluidas las modificaciones principales introducidas en la actualización de 2011.

¹ Publicación de las Naciones Unidas (Nueva York, 2011). Se puede consultar también en la dirección http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf.



Patrimonio², de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) (Modelo de Convenio de la OCDE), el otro modelo principal de convenio tributario.

2. Los diversos modelos de acuerdo sobre doble tributación tratan de resolver el problema originado por el hecho de que, con arreglo al derecho económico internacional, tanto el lugar en que se realiza una inversión o se suministran bienes o servicios (“el país fuente de la renta”) como el “país de residencia” del inversor o suministrador pueden legítimamente gravar los beneficios procedentes de esa inversión o suministro. Esto puede suponer un problema porque, en el derecho interno, la mayoría de los Estados gravan *tanto* en función de la fuente *como* de la residencia y la doble tributación resultante puede tener consecuencias negativas, como desalentar las inversiones transfronterizas.

3. El derecho interno puede ocuparse de algunas de esas cuestiones relacionadas con la doble tributación, pero no tan minuciosamente como un acuerdo internacional ni con su certidumbre y solemnidad. Por ello, todos los acuerdos sobre doble tributación tratan de evitar la doble imposición debida a ese solapamiento del derecho de imposición: disponen en particular que el Estado de la residencia debe generalmente desgravar por los impuestos del Estado de la fuente autorizados por el acuerdo y puede mantener únicamente derechos de imposición residuales, de modo que una cuestión esencial en cualquier acuerdo fiscal es determinar qué derechos de imposición conserva el Estado de la fuente.

4. La introducción de la Convención modelo de las Naciones Unidas fue completamente revisada para la actualización de 2011. Si bien la introducción no entra en los orígenes históricos de la Convención con la misma profundidad que la versión anterior de la Convención³ (finalizada efectivamente en 1999 y publicada en 2001), coloca claramente la Convención y la función del Comité en el contexto del proceso de la financiación para el desarrollo.

5. En la introducción de la Convención (párr. 4) se señala en particular que tanto en el Consenso de Monterrey de 2002 de la Conferencia Internacional sobre la Financiación para el Desarrollo⁴ como en la Declaración de Doha de 2008 sobre la financiación para el desarrollo: documento final de la Conferencia internacional de seguimiento sobre la financiación para el desarrollo encargada de examinar la aplicación del Consenso de Monterrey⁵ se reconoce la importancia especial de la cooperación internacional en materia tributaria para alentar las inversiones para el desarrollo y potenciar al máximo la movilización de recursos internos, incluso mediante la lucha contra la evasión de impuestos. Ese “equilibrio” entre alentar las inversiones como vía para el desarrollo, por un lado, y asegurar, por el otro, que los beneficios de esas inversiones estén disponibles para financiar el desarrollo, está en la base del proceso de la financiación para el desarrollo y de los objetivos de la Convención modelo.

² París, OCDE, 1 de septiembre de 2010.

³ Publicación de las Naciones Unidas, núm. de venta S.01.XVI.2. Se puede consultar en la dirección http://www.un.org/ga/search/view_doc.asp?symbol=ST/ESA/PAD/SER.E/21&referer=/english/&Lang=S.

⁴ *Informe de la Conferencia Internacional sobre la Financiación para el Desarrollo, Monterrey (México), 18 a 22 de marzo de 2002* (publicación de las Naciones Unidas, núm. de venta S.02.II.A.7), cap. I, resolución 1, anexo.

⁵ Resolución 63/239 de la Asamblea General, anexo.

Artículo 1: Personas comprendidas

6. El artículo 1 determina las personas a las que se les aplica el acuerdo: conforme a su redacción, las personas que sean residentes de uno de los Estados del acuerdo (“los Estados contratantes”) o de ambos. El término “persona” se define en sentido muy amplio en virtud del artículo 3 1) a) y comprende las personas naturales, sociedades y cualquier otra colectividad de personas.

7. En los últimos años, el Comité ha debatido exhaustivamente el artículo 1 de la Convención modelo de las Naciones Unidas cuando se ha ocupado de cómo luchar contra quienes abusan de los acuerdos. Como resultado de esa labor, el comentario fue modificado en 2011 para proporcionar más orientación sobre esa cuestión, similar a la que figura en el análisis del comentario del Modelo de Convenio de la OCDE.

8. En el comentario del artículo 1 de la Convención modelo de las Naciones Unidas se indica, por ejemplo, que “el Comité reconoce que para que los acuerdos fiscales cumplan su función, es importante mantener un equilibrio entre la necesidad de las administraciones fiscales de proteger sus ingresos fiscales contra la utilización indebida de las disposiciones de los acuerdos sobre tributación y la necesidad de proporcionar seguridad jurídica y proteger las expectativas legítimas de los contribuyentes”⁶.

9. En el comentario se manifiesta también la concordancia de opinión con el comentario de la OCDE de que los Estados no tienen que conceder los beneficios de un convenio de doble tributación cuando se han celebrado arreglos que constituyen un abuso de las disposiciones del acuerdo fiscal⁷.

10. El comentario continúa acerca de este punto:

25. Con arreglo al principio rector presentado más arriba, deben estar por ello presentes dos elementos para que se considere que determinadas transacciones o arreglos constituyen un abuso de las disposiciones de un acuerdo fiscal:

- Uno de los objetivos principales de celebrar esas transacciones o arreglos fue lograr una posición fiscal más favorable; y
- Obtener ese trato más favorable sería contrario al objeto y fin de las disposiciones correspondientes.

26. Esos dos elementos se encontrarán también con frecuencia, explícita o implícitamente, en normas y doctrinas generales elaboradas en diversos países para luchar contra la elusión.

27. Con objeto de minimizar la incertidumbre que podría derivarse de la aplicación de ese criterio, es importante que ese principio rector se aplique en función de determinaciones objetivas de hechos, no únicamente en función de la presunta intención de las partes. Así, la determinación de si uno de los objetivos principales para celebrar las transacciones o arreglos es obtener ventajas fiscales debería basarse en una determinación objetiva, basada en todos los hechos y circunstancias pertinentes, de si, sin esas ventajas fiscales, un contribuyente prudente había celebrado las mismas transacciones o arreglos.

⁶ Comentario del artículo 1, párr. 9.

⁷ Párr. 22.

Artículo 2: Impuestos comprendidos

11. El artículo 2 se refiere a los impuestos que ha de comprender el acuerdo y es similar al artículo correspondiente del Modelo de Convenio de la OCDE. En el artículo 2 1) se exponen en términos generales los impuestos que estarán comprendidos en el acuerdo: “impuestos sobre la renta y el capital”, definidos con más detalle en el párrafo 2. Con arreglo al artículo 2 1), el acuerdo se aplica a los impuestos comprendidos con independencia de la administración⁸ que imponga el impuesto o el método con el que se recauden. El comentario del artículo 2 2) deja claro que la definición no incluye las contribuciones a la seguridad social. A continuación, el artículo 2 3) permite una lista concreta pero no exhaustiva de impuestos que estarán comprendidos explícitamente en el acuerdo.

12. El artículo 2 4) permite el dinamismo del acuerdo al señalar que el artículo comprende también impuestos esencialmente análogos que imponga un Estado contratante después de su firma. Por último, la disposición incluye la obligación de que las autoridades competentes de los Estados partes en el acuerdo se notifiquen cualquier modificación importante que introduzcan en su respectiva legislación fiscal.

Artículo 3: Definiciones generales

13. En el artículo 3 1) figuran varias definiciones *generales* necesarias para comprender y aplicar la Convención. El artículo 3 2) dispone que todo término que no esté definido tendrá el sentido que le atribuya la legislación del Estado (es decir, el Estado que concede los beneficios del acuerdo) relativa a los impuestos objeto de la Convención, a menos que el contexto requiera otra cosa (sí, por ejemplo, se ha querido darle claramente un único sentido del derecho internacional que no concuerda con el derecho interno).

14. El artículo 3 2) refleja dos realidades: a lo largo de toda la vida de un acuerdo no se pueden resolver adecuadamente todas las cuestiones de definición sin algún tipo de referencia a las legislaciones de las partes en el acuerdo, que probablemente serán más fluidas y receptivas a las distintas circunstancias; y posiblemente sería más complicado y más difícil negociar acuerdos que definiesen todos los términos.

Artículo 4: Residente

15. En el artículo 4 1) se define la expresión “residente de un Estado contratante” como toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a impuestos en él por razón de su domicilio, residencia, lugar de constitución, sede de dirección o cualquier otro criterio análogo. El objetivo de la disposición es abarcar las diversas formas de conexión con un Estado que constituyen la base de la residencia fiscal en virtud del derecho interno, por lo que el derecho de imposición no se limita a las personas que están “domiciliadas” en el país. El artículo dispone reglas para resolver los casos de doble residencia de personas naturales en el párrafo 2 y de sociedades y similares en el párrafo 3.

⁸ Es decir, el propio Estado, sus subdivisiones políticas o sus administraciones locales.

16. Puede darse la doble residencia cuando dos Estados aplican criterios diferentes (dentro del marco del párrafo 1) o interpretan un solo criterio de modos distintos para determinar la residencia de un contribuyente. Con objeto de resolver los conflictos de doble residencia de una *persona natural*, en el párrafo 2 figura una lista de criterios pertinentes en orden decreciente (domicilio permanente, centro de intereses vitales, lugar donde viva habitualmente y, por último, nacionalidad). En los casos en los que el factor de la nacionalidad siga sin poder resolver la cuestión de la doble residencia se recurre al “procedimiento de acuerdo mutuo” que se expone en el artículo 25.

17. En caso de doble residencia de una persona que no sea natural (como una *sociedad*), se considerará que reside en el Estado donde se encuentre su sede de dirección efectiva.

18. En la Convención modelo de las Naciones Unidas no se define la “sede de dirección efectiva”, aunque en el comentario sí se apuntan circunstancias que pueden tenerse en cuenta a ese respecto (por ejemplo, el lugar desde el cual se realizan la gestión y el control de la sociedad).

Artículo 5: Establecimiento permanente

19. En el artículo 5 se define la expresión “establecimiento permanente” como “cualquier local fijo de negocios en el que se desarrolle, total o parcialmente, la actividad de la empresa”. El concepto de establecimiento permanente se utiliza en los acuerdos fiscales básicamente con objeto de determinar el derecho de un Estado a gravar los beneficios obtenidos por una empresa de un Estado parte en el acuerdo. El artículo exige en general un cierto nivel de actividad económica en el Estado de la fuente antes de poder decir que existe un establecimiento permanente; esto permite a los posibles inversores tantear el terreno antes de una inversión a gran escala, lo que se considera un modo de crear un clima propicio para las inversiones.

20. Si el Estado de la fuente *sí* aplica un impuesto a los beneficios de la inversión, el Estado del inversor extranjero debe, a fin de cumplir con los objetivos del acuerdo de evitar la doble tributación, conceder un descuento por el impuesto pagado en el Estado de la fuente o si no, eximir por completo de impuestos a esos ingresos.

21. Los beneficios de la empresa generalmente son imponibles en el Estado de la fuente en la medida en que se pueden atribuir al establecimiento permanente (una excepción a ese principio se produce en virtud de la regla de la “fuerza de atracción limitada” del artículo 7, que se examina más abajo). El grado de actividad económica exigido para constituir un establecimiento permanente en un país en muchos aspectos es menor en la Convención modelo de las Naciones Unidas que en el Modelo de Convenio de la OCDE y las diferencias entre los umbrales de los dos modelos que se indican más abajo significan que la Convención modelo de las Naciones Unidas mantiene más derechos de imposición para los Estados de la fuente que el Modelo de Convenio de la OCDE.

22. La actualización de la Convención modelo de las Naciones Unidas no cambia esa diferencia esencial entre los dos modelos. Al tiempo que apoya la inversión extranjera directa como vía para el desarrollo, la Convención modelo de las Naciones Unidas opera sobre la base de que para muchos Estados, las inversiones

productivas se pueden lograr de modo que se alcancen plenamente los objetivos en materia de desarrollo que han de cumplir los acuerdos fiscales (y la tributación más en general) si en esos acuerdos el Estado de la fuente mantiene más derechos de imposición.

23. En función de esa perspectiva, la Convención modelo de las Naciones Unidas incorpora algunos de los comentarios de la actualización del Modelo de Convenio de la OCDE cuando se consideran pertinentes para interpretar y aplicar la Convención modelo de las Naciones Unidas. El motivo es que la Convención modelo de las Naciones Unidas de 2001 ya había sido fundamentalmente finalizada en 1999 y los últimos comentarios del Modelo de Convenio de la OCDE citados eran los incluidos en la versión de 1997 del Modelo de Convenio. Desde entonces, ha habido avances que se han incorporado para que la Convención modelo de las Naciones Unidas pueda cumplir mejor sus objetivos de ayudar a los países en desarrollo en la política, la negociación y la aplicación de acuerdos fiscales. También proporcionan mayor claridad a otros interesados en los regímenes tributarios, como los contribuyentes y los asesores fiscales.

24. Quizás es más significativo que se mantenga una diferencia neta entre los dos modelos en cuanto al tratamiento de la tributación de los servicios. En la Convención modelo de las Naciones Unidas se conserva una disposición sobre “establecimiento permanente para servicios” en el artículo 5 3) b), mientras que el artículo del Modelo de Convenio de la OCDE carece de una regla similar⁹. En virtud de la disposición de la Convención modelo de las Naciones Unidas, existe un establecimiento permanente si una empresa no residente “presta” servicios en el Estado de la fuente durante más de 183 días dentro de un período cualquiera de 12 meses en relación “con el mismo proyecto o con un proyecto conexo”.

25. En el Comité hay en curso un proyecto importante para examinar cabalmente la tributación de los servicios y sin duda, como parte de esa labor se estudiará si están justificados o no los tratamientos particulares de los servicios.

26. Volviendo a las demás diferencias concretas entre el artículo 5 de los dos modelos, en la actualización de 2011 se mantienen las diferencias siguientes con el Modelo de Convenio de la OCDE:

- Se utiliza un criterio de duración de 6 meses (en lugar de 12 meses) para los establecimientos permanentes de obras y construcciones (artículo 5 3) a));
- Las operaciones de entrega pueden constituir establecimientos permanentes por sí mismas (porque no figuran entre lo excluido en el párr. 4 de la Convención modelo de las Naciones Unidas, a diferencia de lo que ocurre en el Modelo de Convenio de la OCDE);
- Puede haber un “representante dependiente” (y considerarse que existe un establecimiento permanente) si el representante mantiene existencias y hace entregas regularmente, incluso aunque no se celebren contratos para el mandante (artículo 5 5) b));
- Hay una disposición especial por la que se considerará que existe un establecimiento permanente en relación con los seguros (artículo 5 6)) cuando se recaudan primas en un Estado o se asegura contra riesgos situados en él.

⁹ Aunque el comentario del artículo 5 de la OCDE sí que proporciona una alternativa para los Estados que deseen una disposición específica para los servicios, en el párrafo 42.23.

27. El comentario del artículo 5 ha sido actualizado sustancialmente en muchos aspectos; por ejemplo, se han resuelto las cuestiones que se plantean cuando las partes negociadoras desean eliminar el artículo 14 (servicios personales por cuenta propia) y recurrir en su lugar a los artículos 5 y 7, una cuestión que se apunta más abajo. Sin embargo, también hay un cambio menor en el propio artículo 5. El artículo 5 3) b) ha sido enmendado para que mencione un período de 183 días en lugar de “seis meses” y se evite así toda controversia sobre si una parte de un mes se considera que constituye un mes, y a partir de ahora, el período en el que se ha de alcanzar ese número de días “comenzará o finalizará en el ejercicio económico de que se trate”.

Artículo 6: Ingresos procedentes de bienes inmuebles

28. Ese artículo dispone que los ingresos percibidos por un residente de un Estado por concepto de bienes raíces sitos en el otro Estado podrán gravarse en ese otro Estado. El fundamento que se da para esa regla es la propia conexión económica estrecha entre la fuente de los ingresos y el Estado en que está sito el bien. El artículo 6 es el mismo que el artículo 6 del Modelo de Convenio de la OCDE, salvo un cambio trascendental en el Modelo de Convenio de la OCDE introducido cuando se suprimió el artículo 14.

29. Con arreglo al artículo 6 2), la expresión “bienes inmuebles” tendrá el sentido que tenga con arreglo a la legislación del Estado en que los bienes estén situados. No obstante, dicha expresión comprenderá, en todo caso, los bienes y derechos enumerados en el párrafo 2 (entre ellos, ingresos procedentes de la agricultura y la ganadería, por ejemplo). En cambio, el artículo 6 2) deja claro que los buques, embarcaciones y aeronaves *no* se considerarán bienes inmuebles.

30. En el comentario del artículo se pone de relieve que el objetivo debe ser gravar los beneficios (en lugar de los ingresos brutos). Se deben tomar en cuenta por ello los gastos realizados para obtener los ingresos¹⁰.

Artículo 7: Beneficios de las empresas

31. Una vez que se ha determinado que existe un establecimiento permanente, es necesario atribuirle la cantidad correcta de beneficios, para determinar la cantidad de beneficios sobre los que conserva derechos de imposición el Estado de la fuente. El artículo 7 (beneficios de las empresas) se ocupa de esa cuestión.

32. El artículo 7 se aplica a los “beneficios de las empresas” en general, pero en la práctica incluye solo los beneficios de las empresas de los que no trata específicamente ningún otro artículo concreto de la Convención, puesto que con arreglo al párrafo 6, los demás artículos tienen precedencia.

33. El artículo dispone que los beneficios de una empresa solamente podrán someterse a imposición en el Estado en el que resida la empresa, a no ser que la empresa efectúe operaciones en el otro Estado contratante (el Estado de la fuente)

¹⁰ Párr. 2. Esto no impide, sin embargo, un impuesto retenido en la fuente basado en los ingresos brutos; en ese caso, sin embargo, el tipo impositivo debe reconocer los gastos realizados siendo más bajo.

por medio de un establecimiento permanente. Si se determina que existe un establecimiento permanente con arreglo a las disposiciones del artículo 5, el Estado de la fuente puede someter a imposición los beneficios que sean atribuibles al establecimiento permanente, y se entiende en general que al calcular esos beneficios imponibles de las empresas se deben tomar en consideración los gastos¹¹.

34. El artículo 7 de la Convención modelo de las Naciones Unidas incluye además una regla de “fuerza de atracción limitada” que amplía los derechos de imposición del Estado de la fuente para incluir también los beneficios de determinadas transacciones similares realizadas por la empresa en el mismo Estado pero no por conducto del establecimiento permanente. En el artículo 7 del Modelo de Convenio de la OCDE, el alcance de la tributación del Estado de la fuente es más limitado, ya que solo se le permite gravar los beneficios atribuibles al establecimiento permanente.

35. Sin embargo, no hay que conceder una importancia excesiva a esa diferencia, porque muchos Estados que utilizan la Convención modelo de las Naciones Unidas no incluyen la disposición sobre la fuerza de atracción limitada; habitualmente, se debe a que no cuentan con una disposición de ese tipo en el derecho interno y por ello no necesitan que siga operando en el ámbito del acuerdo.

36. Por lo que se refiere a la asignación de beneficios al establecimiento permanente, en la Convención modelo de las Naciones Unidas de 2011 no se adopta el enfoque asumido en el informe de la OCDE de 2008 sobre la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes (el “enfoque autorizado de la OCDE”, reflejado ahora en la actualización de 2010 del Modelo de Convenio de la OCDE). El Comité consideró que ese informe en concreto entraba en conflicto directo con el párrafo 3 del artículo de las Naciones Unidas, que en general rechaza las deducciones por los pagos efectuados por un establecimiento permanente a su oficina central (que no sean los hechos por concepto de reembolso de gastos efectivos)¹².

37. En la Convención modelo de las Naciones Unidas no se incluye una disposición especial sobre los servicios técnicos, de gestión y consultoría y se considera que los ingresos procedentes de esos servicios se rigen por el artículo 7 (o por el artículo 14 en el caso de la prestación de servicios personales por cuenta propia). La cuestión de la imposición de esos servicios está siendo estudiada como parte de la labor actual sobre los servicios.

Artículo 8: Navegación marítima, interior y aérea

38. Ese artículo ofrece dos variantes distintas. El artículo 8, variante A, que es similar al artículo 8 del Modelo de Convenio de la OCDE, asigna derechos de imposición exclusivos sobre los beneficios de la navegación marítima, interior y aérea al Estado en el que la empresa tiene la “sede de dirección efectiva”. Si la sede de dirección efectiva estuviera a bordo de un buque o embarcación, el artículo determina que se considerará que se encuentra en el Estado contratante donde esté el puerto base de estos. Si no existiera tal puerto base, el factor determinante es donde resida la persona que explote el buque o la embarcación.

¹¹ Párr. 3 del comentario.

¹² Párr. 1 del comentario.

39. El artículo 8, variante B, dispone una regla diferente en el párrafo 2 (que no se encuentra en el Modelo de Convenio de la OCDE) con respecto a los beneficios procedentes de actividades de navegación internacionales. De acuerdo con esa disposición, los beneficios netos también podrán ser sometidos a tributación en el otro Estado si las actividades en él no son “meramente ocasionales”. Esto se consideró que podría ser provechoso para los países en desarrollo que carecen de industrias navieras propias, pero en los que empresas extranjeras mantienen un tráfico ordinario planificado. En esos casos, el párrafo 2 dispone reglas especiales para esa imposición, que se negociarán entre los Estados de un modo que no disuada de esa actividad pero permita una imposición adecuada al Estado de la fuente¹³.

Artículo 9: Empresas asociadas

40. El artículo 9 se basa en la aplicación del principio de la independencia (o principio de la plena competencia) a las transacciones entre partes asociadas, como ocurre en el artículo correspondiente de la OCDE. A reserva de las condiciones del artículo, a efectos fiscales las autoridades fiscales de un Estado contratante pueden ajustar los beneficios comunicados de una transacción entre empresas asociadas (como las transacciones dentro de un grupo) si la transacción no se hace en condiciones de plena competencia¹⁴. Esto se conoce como un “ajuste primario”, por ejemplo aumentar los beneficios de A en una transacción entre A y B. En ese caso, el otro Estado contratante ha de ajustar adecuadamente el gravamen impuesto (un “ajuste correlativo”, por ejemplo reducir los beneficios de B en la misma transacción) a condición de que ese Estado considere justificado el ajuste.

41. El artículo 9 3) de la Convención modelo de las Naciones Unidas dispone que la obligación en virtud del párrafo 2 de hacer un ajuste correlativo no se aplica en determinadas situaciones extraordinarias en las que haya fraude, negligencia grave o incumplimiento doloso.

42. El párrafo 3 del comentario fue modificado en 2011 para dejar claro que el análisis de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia que figura en él reflejaba las opiniones del Grupo Especial de Expertos en Acuerdos Fiscales entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo que precedió al Comité actual y que este aún no había examinado plenamente esas opiniones. En el contexto del artículo 9 y los precios de transferencia, cabe señalar que el Comité está elaborando un manual práctico para países en desarrollo sobre fijación de precios de transferencia.

Artículo 10: Dividendos

43. Ese artículo se refiere a la tributación de los dividendos recibidos por un residente de un Estado contratante de fuentes que se hallan en el otro Estado contratante. El párrafo 1 dispone que los dividendos podrán someterse a imposición en el Estado de la residencia y el párrafo 2, que los dividendos también podrán someterse a imposición en el Estado de la fuente, es decir, el Estado en el que reside la sociedad que pague el dividendo.

¹³ Párrs. 13 y 14 del comentario.

¹⁴ Es decir, fundamentalmente en condiciones comerciales normales de mercado abierto.

44. La imposición de los dividendos en el Estado de la fuente se limita, sin embargo, a un porcentaje especificado del importe bruto si el propietario beneficiario de las acciones es residente en el otro Estado contratante. La Convención modelo de las Naciones Unidas deja que el impuesto especificado del Estado de la fuente se establezca mediante negociaciones bilaterales. (En el Modelo de Convenio de la OCDE, los derechos de imposición del país fuente se limitan a un máximo del 15% sobre las inversiones de cartera y un máximo del 5% sobre las inversiones directas).

45. En la Convención modelo de las Naciones Unidas, el umbral para una inversión directa es una participación del 10%, mientras que en el Modelo de Convenio de la OCDE es una participación del 25%, porque cuando se examinó la cuestión en la primera versión de la Convención modelo de las Naciones Unidas (1980), en muchos países en desarrollo la participación extranjera se limitaba al 50%, y por ello el 10% del total se consideró un porcentaje importante de la participación extranjera permitida¹⁵.

46. El motivo por el que en la Convención modelo de las Naciones Unidas no se sugiere ningún tipo impositivo concreto para el impuesto retenido en la fuente aplicable a dividendos, intereses (artículo 11) o cánones o regalías (artículo 12) es que en ella se reconoce la necesidad de encontrar el punto medio entre, por un lado, gravar en el Estado de la fuente esas corrientes con un tipo impositivo muy elevado que en la práctica probablemente desaliente la actividad económica y, por otro, gravarlas con un tipo más reducido que aliente la actividad económica pero no permita gravar equitativamente los beneficios de esa actividad y obtener una recaudación fiscal que luego se pueda utilizar para objetivos de desarrollo.

47. El término “dividendos” se define en el artículo 10 3) y comprende los rendimientos de las acciones y similares, así como “las rentas de otras participaciones sociales que estén sometidas al mismo trato fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado en que resida la sociedad que las distribuya”. Se puede acoger a las ventajas del acuerdo el “propietario beneficiario” del dividendo, una expresión que no se define explícitamente en la Convención modelo de las Naciones Unidas. El comentario deja claro, sin embargo, que la expresión “propietario beneficiario” no se utiliza en un sentido técnico estrecho. Se ha añadido texto nuevo sobre el concepto del propietario beneficiario en los comentarios de los artículos 10, 11 y 12 a fin de proporcionar mayor orientación sobre el concepto, aprovechando el texto de los comentarios del Modelo de Convenio de la OCDE.

48. El artículo 10 de la Convención modelo de las Naciones Unidas es esencialmente el mismo que el artículo 10 del Modelo de Convenio de la OCDE, salvo las diferencias señaladas más arriba.

Artículo 11: Intereses

49. El artículo 11 trata de la imposición de los intereses procedentes de un Estado contratante pagados a un residente del otro Estado contratante. El párrafo 1 dispone que los intereses podrán someterse a imposición en el Estado de la residencia y el párrafo 2, que podrán someterse también a imposición en el Estado del que

¹⁵ Comentario del artículo 10 de la Convención modelo de las Naciones Unidas de 2011, párr. 6.

“procedan” (es decir, el Estado donde tengan su origen). La imposición de los intereses en el Estado de la fuente se limita a un porcentaje especificado del importe bruto de los intereses si el propietario beneficiario es residente en el otro Estado contratante. Al igual que en el caso de los dividendos, la Convención modelo de las Naciones Unidas deja que el tipo impositivo del país fuente se establezca mediante negociaciones bilaterales, mientras que el Modelo de Convenio de la OCDE fija el tipo impositivo máximo del país fuente en un 10%.

50. El comentario del artículo 11 se actualizó en 2011 a fin de examinar específicamente la cuestión de los instrumentos financieros islámicos. En efecto, en el comentario se reconoce que si bien esas formas de financiación no incluyen un componente de intereses, sí que tienen un componente que se debería tratar del mismo modo a los efectos del presente artículo. En otras palabras, el Estado de la fuente desde el que se paga ese componente a alguien en el otro Estado puede someter a imposición la cantidad pagada, pero solo hasta el tipo máximo convenido en el acuerdo.

Artículo 12: Cánones o regalías

51. El artículo 12 trata de la imposición de los cánones o regalías procedentes de un Estado contratante pagados a un residente del otro Estado contratante. El párrafo 1 dispone que los cánones podrán someterse a imposición en el Estado de la residencia y el párrafo 2, que podrán someterse también a imposición en el Estado del que procedan. Al igual que en el caso de los dividendos y los intereses, esa imposición del Estado de la fuente se permite únicamente hasta el máximo de un porcentaje especificado del importe bruto, cuando el propietario beneficiario sea residente del otro Estado contratante. El porcentaje se deja abierto a la negociación, por los mismos motivos que en el caso de los dividendos y los intereses.

52. Esto difiere del artículo 12 del Modelo de Convenio de la OCDE, que dispone la imposición de los cánones exclusivamente por parte del Estado de la residencia, salvo que los beneficios sean atribuibles a un establecimiento permanente como beneficios de la empresa con arreglo al artículo 7 (en cuyo caso, se aplica ese artículo). Por ello, la Convención modelo de las Naciones Unidas sigue apartándose del Modelo de Convenio de la OCDE al disponer que el Estado de la fuente puede someter a imposición los cánones que fluyen de un país a otro, basándose en que esto supone imponer una tributación equitativa a los beneficios obtenidos por la implicación económica con un país, pero siendo consciente de que tal vez esos impuestos hagan que disminuyan los niveles de transferencia de tecnología al país. Otros factores, como el tamaño de los mercados y los niveles de protección de la propiedad intelectual, afectarán quizás más a esas corrientes, pero el tipo autorizado en el acuerdo (que es solo un máximo, en cualquier caso, ya que los Estados pueden disponer un tipo más bajo en el derecho interno) es una cuestión que se deja a la decisión normativa del Estado y luego, abierta a negociación. De hecho, muchos miembros de la OCDE se apartan de las disposiciones del artículo de la OCDE e incluyen en sus acuerdos disposiciones por las que el Estado de la fuente solo cuenta con derechos de imposición limitados sobre los cánones.

53. La Convención modelo de las Naciones Unidas y el Modelo de Convenio de la OCDE también se diferencian algo en el modo en que definen los cánones o regalías; por ejemplo, la Convención modelo de las Naciones Unidas considera cánones los alquileres de equipos, mientras que el Modelo de Convenio de la OCDE ha eliminado esa disposición de la definición.

Artículo 13: Ganancias de capital

54. El artículo 13 se aplica a la imposición de las ganancias de capital obtenidas por la *enajenación* del capital (por ejemplo, por compraventa). Esto es diferente de la imposición de la *tenencia* de capital, de la que se ocupa el artículo 22.

55. Los párrafos 1, 2, 4 y 5 tratan de las situaciones en las que las ganancias de capital pueden ser sometidas a imposición en el Estado donde está situado el bien enajenado (imposición del Estado de la fuente). Un ejemplo figura en el artículo 13 1), que determina que las ganancias obtenidas de la enajenación de bienes inmuebles podrán ser gravadas en el Estado donde está situado. Luego, el artículo 13 6) determina que todas las demás ganancias procedentes de la enajenación de bienes (es decir, en situaciones que no sean las descritas en los párrafos 1 a 5) solo serán gravables en el Estado donde resida el enajenante.

56. La Convención modelo de las Naciones Unidas se aparta del artículo correspondiente del Modelo de Convenio de la OCDE al incluir una disposición por la que se permite al Estado de la fuente someter a imposición las ganancias procedentes de la enajenación de una participación importante en las sociedades residentes (artículo 13 5)). La disposición deja a las negociaciones bilaterales acordar qué participación se considera “importante”.

57. Como consecuencia de las labores realizadas por el Comité en los últimos años sobre el “uso indebido de los acuerdos” (como se señaló más arriba en relación con el artículo 1), el párrafo 5 del artículo 13 se ha modificado de la manera siguiente (se indica en cursiva el cambio principal):

Las ganancias a las que no les sea de aplicación el párrafo 4, obtenidas por un residente de un Estado contratante de la enajenación de acciones de una sociedad que sea residente del otro Estado contratante, podrán ser gravadas en ese otro Estado si el enajenante, *en cualquier momento de los 12 meses anteriores a esa enajenación, tuvo*, directa o indirectamente, como mínimo el ___% (el porcentaje se determinará mediante negociaciones bilaterales) del capital de esa sociedad.

58. El cambio introducido en la versión anterior de ese párrafo tiene por objetivo dejar claro que las ventas múltiples durante los 12 meses anteriores se pueden sumar para determinar si la participación correspondiente alcanza el umbral acordado en un acuerdo bilateral. El cambio resuelve el posible debate sobre si conforme a la redacción original de la disposición, entrarían dentro de ella o no una serie de ventas que no alcanzasen cada una de ellas el porcentaje del umbral, aunque en conjunto lo superaran.

Artículo 14: Servicios personales por cuenta propia

59. El artículo 14 se refiere a la imposición de las rentas obtenidas por la prestación de servicios personales por cuenta propia (es decir, la prestación de servicios profesionales o el ejercicio de otras actividades de carácter independiente, frente al empleo, que es tratado como un “servicio personal por cuenta ajena”). Con arreglo al artículo 14 1), esas rentas en general podrán someterse a imposición en el Estado en que es residente quien presta los servicios. El artículo 14 1) autoriza también al Estado de la fuente a someter a imposición las rentas obtenidas por la prestación de servicios personales por cuenta propia si se da *alguna* de las circunstancias siguientes:

a) “Si dicho residente tiene en el otro Estado contratante un centro fijo del que disponga regularmente”; o

b) Si quien presta los servicios está presente allí más de 183 días de un año fiscal.

60. La imposición del Estado de la fuente se limita a la renta atribuible al centro fijo (apartado a)) o a la renta procedente de las actividades realizadas en el otro Estado (apartado b)).

61. En la Convención no se define la expresión “centro fijo”, pero en el comentario se ofrecen ejemplos de lo que incluiría y se acepta que el artículo 14 se basa en los mismos principios que el artículo 7 y que ese artículo puede servir de orientación¹⁶. El requisito de tiempo del apartado b) está relacionado con los días de *presencia* en el Estado de la fuente y no con los días de *empleo*. A continuación, el artículo 14 2) enumera actividades concretas que están comprendidas en la expresión “servicios profesionales”, pero como se indica en el comentario, la lista ofrece solo ejemplos y no es exhaustiva. En los casos en los que resultarían de aplicación por sus propias disposiciones tanto el artículo 7 como el artículo 14, el artículo 7 6) concede precedencia al artículo 14.

62. El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE decidió eliminar el artículo 14 del Modelo de Convenio de la OCDE en 2000, principalmente porque no veía que se pretendiera hacer ninguna diferencia entre el concepto de “establecimiento permanente” (véanse los artículos 5 y 7) y el de “centro fijo”. En la actualización de 2011 de la Convención modelo de las Naciones Unidas, se modificó el comentario del artículo 5 para proporcionar orientación a los Estados que se plantearan suprimir el artículo 14 en sus acuerdos.

Artículo 15: Servicios personales por cuenta ajena

63. De acuerdo con el artículo 15 1), la renta obtenida por un residente de un Estado por razón de un empleo (servicios personales por cuenta ajena) “ejercido” en el otro Estado podrá someterse a imposición en ese otro Estado (el país fuente, donde se ejerce el empleo). Sin embargo, el artículo 15 2) determina que la renta obtenida por razón del empleo queda exenta de la imposición del Estado de la fuente si el empleo: a) se ejerce allí en un período de tiempo relativamente breve

¹⁶ Párr. 10.

(no superior a 183 días); y además b) no es pagado por un empleador residente en el Estado de la fuente (o por un establecimiento permanente en él).

64. Si la remuneración es pagada por un empleador residente en el Estado de la fuente (o por un establecimiento permanente en él), ese Estado puede gravar la renta a pesar de que el empleado permanezca allí solo durante un período de tiempo muy breve. El umbral bajo prescrito en este caso se justifica por el principio de la erosión de la base imponible, ya que la remuneración del empleado es generalmente deducible por el empleador en el país fuente.

65. El artículo reproduce el artículo 15 del Modelo de Convenio de la OCDE, con la salvedad de que el título del artículo de ese modelo es “Renta obtenida por razón del empleo” y ya no hace referencia a un “centro fijo”; ambos cambios están relacionados con la supresión del artículo 14 en ese modelo.

Artículo 16: Remuneraciones de los miembros de juntas directivas

66. Ese artículo dispone que los honorarios pagados a miembros de juntas directivas no residentes (párr. 1) y la remuneración pagada a empleados con un alto cargo directivo (párr. 2) podrán gravarse en el Estado en que sea residente la empresa. El artículo 16 1) reproduce el artículo 16 1) del Modelo de Convenio de la OCDE, mientras que el artículo 16 2), que amplía los derechos de imposición para incluir la remuneración de los empleados con un alto cargo directivo no residentes, es una disposición especial de las Naciones Unidas.

Artículo 17: Profesionales del espectáculo y deportistas

67. El artículo 17 1) concede al Estado de la fuente el derecho de someter a imposición los ingresos de profesionales del espectáculo y deportistas obtenidos por actividades “ejercidas” en ese Estado. El artículo 17 2), que amplía los derechos de imposición del país fuente a las situaciones en las que los ingresos de esa actividad los perciba otra persona, como una agencia, trata de resolver el problema de la elusión tributaria. En esencia, el artículo reproduce el artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE.

Artículo 18: Pensiones y pagos por seguros sociales

68. Ese artículo ofrece dos variantes para la tributación de las pensiones y otros pagos por seguros sociales por un empleo anterior. En las dos variantes, el derecho a someter a imposición pensiones públicas (pagos por seguros sociales) se concede exclusivamente al Estado que efectúa el pago (país fuente). Conceptualmente, ese criterio de conceder en exclusiva al Estado de la fuente la imposición de las pensiones *públicas* se basa en que esos beneficios normalmente se financian con ingresos fiscales.

69. Con arreglo a la variante A del artículo 18, los derechos de imposición de las pensiones *privadas* se conceden exclusivamente al Estado en que resida el receptor. En la variante B, en cambio, se permite al Estado pagador (Estado de la fuente) y al Estado de la residencia gravar las pensiones privadas. En la práctica, eso concedería

el derecho de imposición principal al Estado de la fuente y solo unos derechos de imposición residuales al Estado de la residencia (es decir, en la medida en que su impuesto fuese más elevado).

70. El artículo 18 del Modelo de Convenio de la OCDE difiere notablemente del artículo de las Naciones Unidas y concede el derecho a gravar las pensiones y similares, públicas y privadas, exclusivamente al Estado de la residencia del receptor. Sin embargo, el apartado a) del artículo 19.2 del Modelo de Convenio de la OCDE, que trata de los servicios oficiales, modifica el artículo 18 determinando que las pensiones y similares pagadas por un Estado contratante, o con fondos creados por él, con respecto a los servicios prestados a ese Estado normalmente solo pueden ser gravados por ese Estado. El comentario del artículo 18 del Modelo de Convenio de la OCDE reconoce también que los pagos por seguros sociales pueden ser considerados por algunos Estados como similares a pensiones por servicios oficiales y por ello reconoce además que los Estados pueden acordar bilateralmente una disposición alternativa. Muchos miembros de la OCDE son partidarios de que el Estado de la fuente grave las pensiones en exclusiva o limitadamente, conforme a las disposiciones alternativas del comentario del Modelo de Convenio de la OCDE¹⁷.

Artículo 19: Servicios oficiales

71. Ese artículo reproduce el artículo 19 del Modelo de Convenio de la OCDE. Concede al Estado pagador el derecho exclusivo de gravar los sueldos, salarios, pensiones y remuneraciones similares con respecto a los servicios oficiales prestados a ese Estado (servicios consistentes en el empleo). El principio general de la imposición exclusiva de esos servicios por parte del Estado de la fuente procede de la cortesía internacional y la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas de 1961 y la Convención de Viena sobre Relaciones Consulares de 1963¹⁸. Ese principio se modifica en los apartados b) de los párrafos 1 y 2, en virtud de los cuales el derecho de gravar esa renta obtenida por residentes que son nacionales¹⁹ del Estado receptor se concede en exclusiva a ese Estado si los servicios se prestan también en él.

72. Para los Estados que evitan la doble tributación utilizando el método de descuento en los acuerdos fiscales, el artículo 19 supone una excepción a ese método general: deben *eximir* los pagos hechos a sus residentes cuando el otro Estado tenga derechos de imposición en exclusiva.

73. El artículo 19 3) deja claro que el artículo no se aplica a servicios prestados en relación con una actividad comercial realizada por el Estado.

¹⁷ Párr. 15.

¹⁸ Naciones Unidas, *Treaty Series*, vol. 500, núm. 7310; e *ibid.*, vol. 596, núm. 8638, respectivamente.

¹⁹ La imposición por parte del país receptor conforme al artículo 19 1) b) no exige, sin embargo, que la persona sea tratada como un nacional del Estado receptor si “no se convirtió en residente de ese Estado únicamente con el objetivo de prestar los servicios” (artículo 19 1) b) ii) del Modelo de Convenio de la OCDE), es decir, si se convirtió en residente también por otros motivos.

Artículo 20: Estudiantes

74. Ese artículo dispone que los estudiantes, pasantes o aprendices de negocios que vayan al extranjero con el único fin de educarse o formarse no estarán sujetos al pago de impuestos en ese Estado por determinados pagos recibidos. El artículo se aplica a los pagos recibidos de fuentes situadas fuera del Estado en que se encuentre el estudiante, pasante o aprendiz de negocios y deben haberse hecho para su sostenimiento, educación o formación. El artículo exige también que el estudiante, pasante o aprendiz de negocios sea o fuera inmediatamente antes de visitar el Estado contratante residente del otro Estado contratante. El artículo 20 de la Convención modelo de las Naciones Unidas reproduce el artículo 20 del Modelo de Convenio de la OCDE, añadiéndole la palabra “pasante” en la primera frase.

Artículo 21: Otros ingresos

75. El artículo 21 se refiere a elementos de la renta que no se traten en ningún otro artículo del acuerdo. El artículo 21 1) concede los derechos de imposición de esa renta al Estado de la residencia, mientras que el párrafo 2 dispone una excepción al párrafo 1 cuando la renta está conectada con un establecimiento permanente o un centro fijo en el otro Estado contratante (en cuyo caso, se aplicarán a la renta el artículo 7 o el artículo 14, según corresponda). La Convención modelo de las Naciones Unidas incluye también un párrafo 3 que no aparece en el Modelo de Convenio de la OCDE. Esa disposición tiene precedencia sobre los primeros párrafos y permite al Estado de la fuente gravar los “otros ingresos” cuando tengan su origen en ese Estado contratante.

Artículo 22: Capital

76. El artículo 22 se refiere a los impuestos sobre el capital (es decir, la *tenencia o propiedad* del capital, no su enajenación, de la que se ocupa el artículo 13). Como se señala en el comentario, el artículo no abarca los impuestos sobre las herencias, sucesiones, donaciones y transferencias (párrafo 3 1)).

77. En virtud de los dos primeros párrafos de ese artículo, es el Estado en que está ubicado el capital el que mantiene los derechos de imposición. El párrafo 1 se aplica a los bienes *inmuebles* del tipo mencionado en el artículo 6 que son propiedad de un residente del otro Estado contratante. El párrafo 2 se aplica a los bienes *muebles* conectados con un establecimiento permanente o un centro fijo. El párrafo 3 trata del capital representado por buques y aeronaves explotados en tráfico internacional, etc. y los derechos de imposición se conceden en exclusiva al Estado en que se encuentre la sede de dirección efectiva de la empresa, por coherencia con el artículo 8.

78. El párrafo 4 dispone que “[t]odos los demás elementos del capital de un residente de un Estado contratante estarán sometidos a imposición solo en ese Estado]”. El párrafo 4 figura a propósito entre corchetes para apuntar que las partes negociadoras han de decidir si utilizan la redacción de ese párrafo o una redacción distinta por la que será el Estado en que esté ubicado el capital el que mantenga los derechos de imposición. La disposición correspondiente del Modelo de Convenio de la OCDE no aparece entre corchetes, puesto que ese modelo concede mayor importancia a la imposición del Estado de la residencia. Salvo por los corchetes

insertados en el párrafo 4, el artículo 22 de la Convención modelo de las Naciones Unidas reproduce el artículo 22 del Modelo de Convenio de la OCDE.

Artículo 23: Métodos para eliminar la doble tributación

79. El artículo 23 (variantes A y B) incluye los dos métodos principales para eliminar la denominada doble tributación jurídica. La doble tributación jurídica se produce cuando el *mismo* elemento de la renta o el capital es imponible en manos del *mismo* contribuyente por más de un Estado²⁰. Al igual que el Modelo de Convenio de la OCDE, la Convención modelo de las Naciones Unidas no expresa ninguna preferencia por ninguno de los dos métodos. El método que se aplique dependerá de la política y la práctica de cada Estado.

80. Los artículos 23 A y 23 B se aplican cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea capitales en el otro Estado contratante y ese ingreso o capital, de conformidad con el acuerdo, puedan gravarse en el otro Estado (el país fuente). El artículo exige entonces que el Estado de la residencia *conceda una desgravación* por el impuesto pagado en el Estado de la fuente utilizando uno de los métodos alternativos previstos en el artículo 23.

Artículo 23 A: Método de la exención

81. El artículo 23 A trata del método de la exención. Con arreglo a ese método, el Estado de la residencia exime de tributación la renta o el capital que, de conformidad con el acuerdo, puedan gravarse en el otro Estado (el país fuente). En la Convención modelo de las Naciones Unidas se incluyen dos subcategorías del método de la exención: la exención íntegra, de la que trata el párrafo 1, y la “exención con progresividad”, de la que trata el párrafo 3. La exención íntegra significa que el Estado de la residencia no tendrá en cuenta a efectos impositivos la renta obtenida o el capital poseído en el otro Estado contratante (en otras palabras, esa renta o capital queda entonces completamente exenta en su base imponible).

82. La exención con progresividad significa que el Estado de la residencia exime la renta, pero puede tomar en cuenta la renta o el capital eximidos al calcular el impuesto sobre la renta o el capital restantes. Mediante la inclusión de la renta o el capital exentos cuando se calculan la renta (o el capital) restantes, el contribuyente puede quedar sujeto a un tipo impositivo marginal sobre la renta (o el capital) más elevado en el Estado de la residencia.

83. Básicamente, el artículo 23 A de la Convención modelo de las Naciones Unidas reproduce el artículo 23 A del Modelo de Convenio de la OCDE; sin embargo, este último modelo incluyó un nuevo párrafo 4 en la actualización de 2000 que todavía no ha sido aprobado por el Comité²¹. Esa disposición de la OCDE está pensada para las situaciones de la denominada doble no tributación, en las que el Estado de la residencia interpreta el acuerdo de modo que debe eximir a la renta de

²⁰ Frente a la “doble tributación económica”, que se produce cuando contribuyentes jurídicamente diferentes pueden ser gravados fundamentalmente por los mismos beneficios. Si bien los acuerdos sobre doble tributación generalmente no se ocupan de esa cuestión, el artículo 9 trata algunos aspectos de ella.

²¹ Fue uno de los resultados de las recomendaciones de un informe de la OCDE de 1999 titulado *The Application of the OECD Model Tax Convention to partnerships* (París, 26 de agosto de 1999). Esas recomendaciones aún han de ser examinadas por el Comité.

impuesto, mientras que el Estado de la fuente adopta una interpretación diferente, de manera que no puede ejercer un derecho de imposición o solo puede ejercerlo limitadamente. En esos casos, el Estado de la residencia ya no está obligado a eximir.

Artículo 23 B: Método de descuento

84. El artículo 23 B trata del método de descuento. Se basa en el método de descuento ordinario, que significa que el Estado de la residencia permite una deducción (“descuento”) de su propio impuesto sobre la renta o el capital de su residente por un importe equivalente al impuesto pagado en el otro Estado. La suma descontable se limita, sin embargo, al importe de la misma renta (o capital) que se habría podido someter a gravamen en el Estado de la residencia. El artículo 23 B de la Convención modelo de las Naciones Unidas reproduce el artículo 23 B del Modelo de Convenio de la OCDE.

Artículo 24: No discriminación

85. En el artículo 24 1) se enuncia el importante principio de la no discriminación (a efectos fiscales) sobre la base de la nacionalidad. Es en esencia igual que el artículo 24 del Modelo de Convenio de la OCDE. La regla básica del párrafo 1 es que un Estado contratante no puede someter a un impuesto al nacional del otro Estado contratante de un modo que sea “más oneroso” que el previsto para sus propios nacionales, a condición de que se encuentren en las mismas circunstancias (lo que, como se explica en el comentario, significa circunstancias de derecho y de hecho básicamente similares). Los párrafos siguientes del artículo 24 amplían el alcance del principio de la no discriminación a los apátridas y los establecimientos permanentes, etc. El artículo 24 6) deja claro que el alcance del artículo no está limitado por las disposiciones del artículo 2 (impuestos comprendidos).

Artículo 25: Procedimiento de acuerdo mutuo

86. Ese artículo dispone que una persona a la que le sea de aplicación el acuerdo podrá presentar su caso a la “autoridad competente” del Estado contratante en que resida. Si el contribuyente se opone a la tributación, señalando que es una “tributación no conforme con las disposiciones” del acuerdo, y la objeción parece justificada (y la autoridad competente no puede llegar por sí misma a una solución satisfactoria), la autoridad competente tratará de resolver el caso de común acuerdo con la autoridad competente del otro Estado contratante.

87. El artículo 25 dispone también que las autoridades competentes procurarán resolver las cuestiones que surjan acerca de la interpretación o aplicación del acuerdo. En la actualización de 2011 de la Convención modelo de las Naciones Unidas se modificó el artículo 25 para incluir una nueva variante (variante B), que en el párrafo 5 dispone el arbitraje obligatorio cuando no se pueda resolver el caso con arreglo al procedimiento de acuerdo mutuo. La variante A del artículo mantiene la postura anterior sin ningún arbitraje obligatorio. El párrafo 5 de la variante del arbitraje determina que las autoridades competentes están obligadas a someter a arbitraje las cuestiones no resueltas si lo solicita cualquiera de ellas.

88. La cláusula de arbitraje de la Convención modelo de las Naciones Unidas es similar al artículo 25 5) del Modelo de Convenio de la OCDE, aunque hay diferencias importantes: en primer lugar, con arreglo a la Convención modelo de las Naciones Unidas, solo las autoridades competentes pueden solicitar el arbitraje, mientras que en el Modelo de Convenio de la OCDE es el contribuyente quien inicia el arbitraje; en segundo lugar, con arreglo a la Convención modelo de las Naciones Unidas se puede someter un caso a arbitraje solo si las autoridades competentes no han alcanzado un acuerdo dentro de los tres años siguientes al inicio del caso (el plazo es de dos años en el artículo del Modelo de Convenio de la OCDE); y, por último, con arreglo a la Convención modelo de las Naciones Unidas, las autoridades competentes pueden decidir apartarse de la decisión del laudo arbitral si acuerdan una solución diferente antes de que transcurran seis meses desde que se les comunique la decisión del laudo²².

89. Cuando llegó el momento de discutir la cuestión en el Comité, la opinión estuvo dividida con respecto a las ventajas y desventajas de ese arbitraje. Como resultado (en el contexto de una convención modelo que ofrece opciones y la información necesaria para escoger entre ellas, o por lo menos para comprender las consecuencias de las diferentes vías seguidas o no seguidas) se optó por reconocer las diferencias de opinión, indicando algunas de las cuestiones planteadas por los partidarios y detractores del arbitraje vinculante obligatorio, y luego proponer el uso de dos artículos alternativos en los acuerdos fiscales bilaterales.

Artículo 26: Intercambio de información

90. El artículo 26 proporciona una base para el intercambio efectivo de información entre los Estados contratantes e impone a las autoridades competentes la obligación de intercambiar información “previsiblemente pertinente” para la aplicación de las disposiciones del acuerdo y la legislación tributaria interna.

91. El nuevo artículo sobre el intercambio de información esencialmente refleja los cambios introducidos en el Modelo de Convenio de la OCDE en los últimos años que se consideraron provechosos para los países en desarrollo a fin de promover el intercambio de información necesario con el que luchar contra la elusión y la evasión de impuestos. De acuerdo con el comentario, la obligación de intercambio habrá de interpretarse en un sentido amplio y se indica explícitamente que la obligación de intercambiar información previa solicitud no está restringida por el alcance del artículo 1 (personas comprendidas) o el artículo 2 (impuestos comprendidos).

92. El párrafo 4 aclara que si un Estado solicita información conforme al acuerdo, el otro Estado utilizará las facultades de que disponga para obtener la información solicitada, aunque ese segundo Estado no necesite dicha información para sus propios fines fiscales.

93. En el párrafo 5 se indica explícitamente también que no deberán interpretarse las limitaciones enunciadas en el párrafo 3 en el sentido de permitir que un Estado contratante se niegue a proporcionar información alegando únicamente que esa información obra en poder de un banco, otra institución financiera, un mandatario o

²² También en la disposición en la materia del Convenio de Arbitraje de la Unión Europea se permite un acuerdo posterior que difiere de la decisión del laudo arbitral.

una persona que actúe como fiduciario o agente, o que la información esté relacionada con la participación en una persona jurídica.

94. En la Convención modelo de las Naciones Unidas se incluye también una frase en el párrafo 1 (que no se encuentra en el artículo del Modelo de Convenio de la OCDE) del tenor siguiente: “Se intercambiará, en particular, información que pueda resultar útil a un Estado contratante para prevenir la elusión o la evasión de esos impuestos”. Ese cambio se consideró útil para hacer explícito en el texto del artículo 26 un punto que ya estaba claro en el comentario, al tiempo que seguía reflejando un criterio sobre el intercambio de información común a los dos modelos.

Artículo 27: Asistencia para la recaudación de impuestos

95. Como parte de la revisión de 2011, se añadió a la Convención modelo de las Naciones Unidas un nuevo artículo 27 “facultativo”²³ sobre la asistencia mutua para la recaudación de impuestos. El nuevo artículo 27 permite exigir una deuda tributaria extranjera como si fuera una deuda del propio país y puede resultar muy provechoso para los países en desarrollo que deseen exigir deudas tributarias en un entorno internacional. El comentario del artículo incluye una disposición alternativa para los Estados que, por motivos diversos, deseen limitar el alcance de esa asistencia obligatoria. También hay, por supuesto, protecciones contra los abusos. El artículo está basado en el artículo correspondiente del Modelo de Convenio de la OCDE. La diferencia principal con la disposición de la OCDE es que en el artículo de la Convención modelo de las Naciones Unidas hay un mayor reconocimiento de que los países en desarrollo pueden necesitar asistencia financiera adicional del Estado solicitante para cumplir con algunas de las obligaciones previstas en el artículo, especialmente dado que con frecuencia sus recursos administrativos son muy limitados.

Artículo 28: Miembros de misiones diplomáticas y puestos consulares

96. Ese artículo estipula que las disposiciones del acuerdo no afectarán a los privilegios fiscales de que gocen los miembros de las misiones diplomáticas o de los puestos consulares en virtud de las normas consuetudinarias del derecho internacional o de convenios internacionales.

²³ Para los casos en que los dos Estados consideren, teniendo en cuenta los factores analizados en el párrafo 1 del comentario, que serían capaces de prestar asistencia con arreglo al artículo. En último término, por supuesto, todas las disposiciones de la Convención modelo de las Naciones Unidas son completamente facultativas.

Artículo 29: Entrada en vigor

97. El artículo 29 dispone la entrada en vigor del acuerdo bilateral de resultados de los procesos de ratificación en los Estados contratantes y el intercambio posterior de los instrumentos de ratificación entre los Estados.

Artículo 30: Terminación

98. Esa disposición prevé que el acuerdo permanecerá en vigor hasta que sea denunciado por uno de los Estados contratantes y en ella se exponen también las reglas de procedimiento para que esa denuncia tome efecto. Los artículos 29 y 30 están tomados de la práctica convencional general y son comúnmente modificados para reflejar la práctica convencional de los Estados contratantes.
