
LOS MODELOS DE CONVENIO, SUS PRINCIPIOS RECTORES Y SU INFLUENCIA SOBRE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

Francisco Alfredo García Prats
Universidad de Valencia (1)

RESUMEN

El incremento del número de Convenios de doble imposición y la creciente importancia de los Convenios que se firman con los países en desarrollo invita a considerar la influencia que ejercen los Modelos de Convenio elaborados por la OCDE y la ONU sobre dichos Convenios, así como sus principios rectores y sus diversas funciones. El artículo considera las diferencias existentes entre ambos Modelos y precisa algunas cuestiones terminológicas y de principio al objeto de encauzar correctamente el debate en torno a los criterios de interpretación de los Convenios de doble imposición y el papel que desempeñan los Modelos de Convenio. El artículo finaliza repasando los retos más importantes que deben afrontar las organizaciones internacionales en la elaboración de los Modelos de Convenio.

Palabras clave: Convenios de doble imposición, Modelos de Convenio, OCDE, ONU, interpretación de convenios tributarios, cooperación tributaria.

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. RAZONES DE LA EXISTENCIA DE LOS MODELOS DE CONVENIO. 2.1. Sus orígenes. 2.2. La labor de la OCDE. 2.3. Los trabajos de la ONU. 3. LA COEXISTENCIA DE MODELOS DE CONVENIO. 4. LA «FUNCIÓN» DE LOS MODELOS DE CONVENIO. 5. LA SELECCIÓN DEL MODELO «HISTÓRICO» DE REFERENCIA. 6. UNA PRECISIÓN TERMINOLÓGICA EN TORNO A LA MAL DENOMINADA «INTERPRETACIÓN DINÁMICA» DE LOS CONVENIOS POR REFERENCIA A LA VERSIÓN ACTUALIZADA DEL MODELO DE CONVENIO. 7. ANÁLISIS DE LAS DIFERENCIAS MÁS SIGNIFICATIVAS EXISTENTES ENTRE EL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE Y EL MCONU. 8. LAS «SINGULARIDADES» DEL MCONU: ANÁLISIS DETALLADO DE ALGUNAS DIFERENCIAS DE REGULACIÓN ENTRE LOS MODELOS DE CONVENIO DE LA OCDE Y DE LA ONU.

(1) El presente texto constituye una versión actualizada, ampliada y escrita de la Conferencia pronunciada por el autor en la Jornada *Fiscalidad y competitividad internacional: el papel de los convenios de doble imposición*, celebrada en Madrid el 27 de abril de 2009, bajo el título «Convenios de doble imposición: comparación entre modelos y principios rectores».

8.1. Ámbito de aplicación del Convenio. 8.2. Las definiciones del Modelo de Convenio. 8.3. El concepto de establecimiento permanente. 8.4. La tributación de las rentas derivadas de la prestación de servicios. 8.5. La tributación de las rentas empresariales. 8.6. La regulación de la trascendencia tributaria de los precios de transferencia. 8.7. Diferencias observables respecto de los cánones. 9. RETOS A LOS QUE DEBEN ENFRENTARSE LOS MODELOS DE CONVENIO. 9.1. La actualización de los Convenios de doble imposición a través de los Comentarios al Modelo de Convenio. 9.2. La cooperación administrativa y el ámbito procedimental. 9.3. La diversificación de materias en los Modelos de Convenio.

1. INTRODUCCIÓN

Los sistemas tributarios actuales no pueden entenderse ni explicarse adecuadamente sin considerar los efectos que sobre los mismos ejerce la red de convenios internacionales para evitar la doble imposición. Los más de 3000 convenios fiscales internacionales vigentes en la actualidad modulan, condicionan y determinan de forma decisiva el ejercicio de la potestad tributaria de sus Estados contratantes.

Inicialmente, los Convenios de doble imposición tenían como misión delimitar o condicionar el ejercicio de las potestades tributarias tal como venían reconocidas en la legislación tributaria interna de dichos Estados, pero de forma cada vez más importante determinadas cláusulas tributarias internas son diseñadas a modo de complemento, reacción o prevención frente al uso inadecuado o indeseado de los Convenios de doble imposición por parte de determinados contribuyentes. A su vez, y aunque no existan estudios fiables al respecto, modulan el comportamiento de las empresas que abordan el fenómeno de la globalización económica ajustando sus estructuras organizativas, productivas y de decisión al entramado que forma dicha red con vistas a minimizar los costes tributarios globales y, así, maximizar los resultados económicos.

Este proceso, que viene desarrollándose de forma progresiva desde la década de los sesenta del siglo pasado con diferentes velocidades e incidencia en cada país, no podría explicarse correctamente sin atender a la eficacia práctica que han demostrado los denominados Modelos de Convenio elaborados por diferentes organizaciones internacionales, fundamentalmente la OCDE y en menor medida la ONU.

La OCDE, primero, y la ONU, posteriormente, recogieron el testigo de la Sociedad de Naciones que, en el período entreguerras comenzó la labor de preparar unos Modelos de Convenio internacional con los que guiar la negociación y firma de Convenios internacionales bilaterales para hacer frente a los problemas de doble imposición internacional que frenaban la necesaria expansión internacional de las empresas para hacer frente al proceso de reconstrucción tras la I Guerra Mundial.

El momento en que nos encontramos invita a fijar la incidencia que dichos Modelos de Convenio despliegan sobre el contenido actual de los Convenios de doble imposición, así como los retos a los que deben enfrentarse los mismos. En la presente exposición analizaremos las razones de la existencia de los Modelos de Convenio, de la aparición de los Modelos de la OCDE y de la ONU, señalando sus diferencias estructurales y de contenido más relevantes así como sus similitudes, analizando también la relevancia actual de los Modelos de Convenio en la fiscalidad internacional y los retos a los que deben enfrentarse en la actualidad las organizaciones internacionales encargadas de su revisión y actualización.

2. RAZONES DE LA EXISTENCIA DE LOS MODELOS DE CONVENIO

2.1. Sus orígenes

Los modelos de convenio surgen en el período de entreguerras fruto del trabajo del Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones (2). Los primeros informes y proyectos de modelo de convenio dieron lugar a la elaboración de sendos modelos de convenio en sede de la Sociedad de Naciones, el Modelo de Convenio de México de 1946, y el Modelo de Convenio de Londres de 1946. Las diferencias existentes entre ambos modelos de convenio elaborados por la misma organización internacional ponen de manifiesto la diversa posición en la que se encuentran los Estados a la hora de afrontar la delimitación de su poder tributario a nivel internacional para eliminar la doble imposición manteniendo, al mismo tiempo, sus intereses tributarios a buen recaudo.

Pero con independencia de las diferentes perspectivas con las que cada Estado o grupo de Estados afrontan la consecución del consenso internacional para la eliminación de la doble imposición internacional, interesa aquí destacar las razones por las que la comunidad internacional de Estados optó por la elaboración de Modelos de Convenio que sirvieran de guía para la fijación de las pautas de distribución de la competencia tributaria entre los Estados para la eliminación de la doble imposición internacional.

La Sociedad de Naciones, desde un primer momento, descartó una solución internacional de carácter multilateral para la eliminación de la doble imposición internacional (3). Se consideró que una solución internacional de carácter bilateral permitía una mejor adecuación del instrumento normativo internacional a las específicas condiciones de los sistemas tributarios de los Estados contratantes y a su posición negociadora. De ahí que se intentara acotar la solución bilateral mediante la formulación de un modelo internacional *standard* por parte de la Sociedad de Naciones. Sin embargo, el desarrollo del proceso en la Sociedad de Naciones puso de manifiesto la posición diferente de los Estados en defensa de sus intereses financieros lo que dificultó la formulación de un consenso internacional sobre la materia.

Los Modelos de Convenio surgieron así como mecanismos complementarios a los Convenios bilaterales como contribución de las organizaciones internacionales –inicialmente, la Sociedad de Naciones– para su elaboración, ante la necesidad de fijar una estructura y un contenido homogéneo y coherente al tratamiento de los conflictos tributarios internacionales derivados de la imposición simultánea sobre la renta transnacional.

(2) El Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones fue creado para estudiar las vías de solución de la doble imposición generada por la actuación simultánea de la imposición sobre la renta por parte de varios países, a partir de un primer informe elaborado por un Comité de Expertos. *Vid.* LEAGUE OF NATIONS (1923): *Report on Double Taxation*. Submitted to the Financial Committee by Professors Bruins, Einaudi, Seligman and Sir Josiah Stamp. Geneva, League of Nations, E.F.S.73.F.19. El texto de gran parte de los documentos históricos que jalonan la elaboración y evolución de los diferentes Modelos de Convenio puede consultarse en las páginas web siguientes: <http://www.tax-treatieshistory.org/>, http://faculty.law.wayne.edu/McIntyre/tax_treaty_materials.htm, <http://www.uv.es/alfretax/>.

(3) Sobre la opción de los convenios multilaterales tributarios *vid.*, con carácter general, LANG, Michael, SCHUCH, Josef, URTZ, Christoph and ZÜGER, Mario (1997): *Draft for a Multilateral Tax Treaty. Multilateral Tax Treaties. New Developments in International Tax Law*. M. Lang, H. Loukota, A. J. Rädler, J. Schuch, G. Toifl, C. Urtz, F. Wassermeyer and M. Züger (eds.). Wien, Linde: 197-245.

2.2. La labor de la OCDE

La tarea de la Sociedad de Naciones en la formulación de los parámetros de resolución de los problemas tributarios internacionales relativos a la imposición sobre la renta fueron seguidos inicialmente por la ONU, aunque bien pronto fue la OCEE, posteriormente OCDE, la que tomó las riendas y la iniciativa en la preparación de los estudios y trabajos previos conducentes a la elaboración de un Modelo de Convenio (4). Dicha tarea se inició en la década de los 50 con la elaboración de una serie de informes sobre la doble imposición internacional y algunos institutos como el del establecimiento permanente, y que dieron lugar al primer Proyecto de Convenio en 1963; al que seguiría, finalmente el Modelo de Convenio de la OCDE para eliminar la doble imposición internacional de 1977, actualizado de forma periódica a partir de 1992 (5).

La formulación del Modelo de Convenio de la OCDE de 1977, a partir del proyecto de Convenio inicial de 1963, constituyó un importante acicate para que muchos Estados adoptaran una política tributaria internacional que descansaba en el establecimiento de una nutrida red de convenios de doble imposición con aquellos Estados con los que existía un flujo económico relevante, con la finalidad de dotar de seguridad jurídica tributaria a las transacciones económicas transnacionales amparadas por su aplicación. A partir de su elaboración, o de forma paralela a su desarrollo y elaboración, como sucedió en España, que inició la política negociadora de Convenios de doble imposición basados en el Modelo de la OCDE desde la década de los sesenta del siglo pasado, se tejió una tupida red «supranacional» de Convenios fiscales y de doble imposición que en la actualidad supera en número a los 3000.

Sin embargo, dicha influencia no se apreció en todos los países por igual, siendo algunos, fundamentalmente menos desarrollados, más reticentes a la firma de los Convenios de doble imposición. De ahí que pronto se vio la necesidad de involucrar a la ONU, a través del ECOSOC, en la elaboración y adaptación de las propuestas de resolución internacional de los problemas de doble imposición internacional y evasión fiscal internacional.

2.3. Los trabajos de la ONU

De este modo, por Resolución 1273 (XLIII) de 4 de agosto de 1963 del ECOSOC se creó un Grupo de Expertos que pasó a denominarse Grupo de Expertos sobre Acuerdos Fiscales entre Estados desarrollados y Estados en desarrollo. Los expertos eran administradores fiscales nombrados por los gobiernos respectivos, pero actuaban en su capacidad personal, de modo que no se consideraba que sus decisiones vinculaban a sus gobiernos. A su vez, el resto de países pueden enviar observadores en su representación. El grupo fue ampliado y renombrado como Grupo Ad Hoc de Expertos sobre Cooperación Internacional en Materia Tributaria en 1980, por Resolución 1980/12 de 28 de abril de 1980 del ECOSOC, integrándose por 10 miembros de administraciones tributarias de países desarrollados y 15 de países en desarrollo y economías en transición, teniendo como misión no sólo la de explorar, en consulta con las agencias internacionales interesadas, los medios y vías para facilitar la conclusión de convenios fiscales bilaterales entre países desarrollados y en desarrollo, sino también la cooperación en materia tributa-

(4) Vid. IEF. *Doble imposición internacional*. Madrid. 1972.

(5) Sobre las críticas al formato actualizable del modelo de Convenio, *vid.* AULT, H. «The role of the OECD Commentaries in the interpretation of tax treaties», *Essays on International Taxation*, Num 15. Homenaje a S. Roberts. 1993.

ria (6). Desde 2004, el grupo fue renombrado como Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Materia Tributaria (Resolución del ECOSOC 2004/69/ de 11 de noviembre de 2004, E/2004/L.60).

El resultado de dicho proceso fue el Modelo de Convenio de la ONU de 1980, elaborado para vencer la resistencia de algunos Estados a entrar en la dinámica negociadora y signataria de convenios fiscales para eliminar la doble imposición, por entender que resultaban lesivos para sus intereses.

3. LA COEXISTENCIA DE MODELOS DE CONVENIO

La coexistencia de «dos» modelos de convenio fiscal elaborados en el plano internacional plantea algunas cuestiones en cuanto a la relevancia y eficacia de los mismos como mecanismos de convergencia del proceso delimitador del ejercicio de las competencias tributarias sobre las rentas de carácter transnacional.

Por un lado, cuestiona la validez indiscutible e incontestable del Modelo de Convenio de la OCDE, erigido en punta de lanza de la evolución de las normas tributarias internacionales. Y lo cuestiona por varios motivos. Por un lado, por las críticas a la falta de legitimidad internacional para abordar la equitativa distribución de competencias internacionales entre Estado de la fuente y Estado de la residencia, al faltar la representatividad en dicho organismo internacional de un número considerable de Estados pertenecientes a la comunidad internacional. Aunque pretenda sustituirse dicha falta de representatividad con la invitación –desde el año 2000– a que los Estados no miembros formulen su posición respecto de las diferentes reglas y posiciones contenidas en el Modelo de Convenio, éste constituye el mayor hándicap para aceptar la validez internacional de las reglas contenidas en el Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE.

Por otro, desde una vertiente práctica, y a pesar de los esfuerzos de la OCDE por consolidar su Modelo a nivel internacional, se observan tendencias que replantean la posición relativa de ambos Modelos. En primer lugar, por el incremento de los Convenios fiscales internacionales con países en desarrollo y economías en transición, en las que se observa una mayor preocupación por el mantenimiento de la base tributaria por parte del Estado de la fuente. En segundo lugar, por el interés que muestran bastantes Estados desarrollados en la recuperación de la capacidad tributaria, vigente convenio, por parte del Estado de la fuente –por ejemplo, en la tributación de las pensiones privadas o en algunos supuestos de rentas derivadas de servicios–. A su vez, existe una mayor representatividad internacional de países que no necesariamente toman ni tienen el Modelo de la OCDE como referente –países BRIC–.

De todos modos, el proceso actual de coexistencia no puede considerarse de ningún modo como de confrontación entre ambos Modelos sino, más bien, como de convergencia. El Modelo de la ONU nació como complemento al Modelo de la OCDE para adaptarse a las específicas exigencias de los países en desarrollo, y ha experimentado un proceso de convergencia con el Modelo de Convenio de la OCDE, sobre todo a partir de su actuali-

(6) De ahí que el Grupo en sus sesiones aborde cuestiones de diversa naturaleza como los precios de transferencia, la asistencia mutua, la asistencia en la recaudación, la búsqueda de convenios fiscales más favorables y el abuso de convenios, la interacción entre impuestos, comercio e inversión, el desarrollo de mercados secundarios, o el tratamiento tributario de los intereses transfronterizos y la evasión de capitales.

zación llevada a cabo en 2001, así como en la actualización que se encuentra en estos momentos en discusión en el seno del Comité de Asuntos Fiscales de la ONU (7).

Con todo, el problema de mayor trascendencia que deben afrontar los «Modelos de Convenio», no es el de su posible confrontación o predominio, ni tan siquiera el de su «legitimidad», por cuanto no constituyen normas vinculantes de derecho internacional, sino el de la validez y oportunidad del proceso que debe seguirse para su actualización, y por ende, con la actualización de los Convenios fiscales internacionales.

4. LA «FUNCIÓN» DE LOS MODELOS DE CONVENIO

Según el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua (DRAE), «modelo» es un arquetipo o punto de referencia para imitarlo o reproducirlo. También se refiere el Modelo a todo esquema teórico,... de un sistema o de una realidad compleja,... que se elabora para facilitar la comprensión y estudio de su comportamiento.

Como señalamos anteriormente, los Modelos de Convenio surgieron en fiscalidad internacional para conformar los mecanismos de solución de la doble imposición, así como para la incorporación de mecanismos de cooperación y colaboración administrativa. No son pues, propiamente, una norma jurídica ni tienen como misión incorporarse al acervo del derecho internacional. Todo lo contrario, se opta por la elaboración de los Modelos de Convenio a nivel internacional como un mecanismo flexible que permite su adaptación, durante el correspondiente proceso de negociación, a los sistemas tributarios de cada Estado firmante y a los intereses respectivos de dichos Estados (8).

Los Modelos de Convenio por tanto, en un momento inicial, tienen como misión fundamental, servir de guía durante el proceso de negociación de los Convenios fiscales internacionales, ofreciendo una estructura y unos criterios de reparto de la competencia tributaria y de su comprensión elaborados a nivel internacional como fruto del consenso de los países intervinientes en dicho proceso. Con la evolución y desarrollo de los mismos, los Modelos de Convenio y, sobre todo, los Comentarios que los acompañan se convierten en una guía que sirve para determinar el sentido de los términos y reglas fijadas en el Modelo de Convenio en el momento de aplicación e interpretación de los Convenios de doble imposición.

Es precisamente, la existencia del consenso internacional en la fijación de dichas pautas lo que, a juicio de algunos autores, convierte a los Modelos de Convenio y, por extensión, a sus Comentarios, en derecho en agraz, o, en expresión anglosajona, en *soft law*. De ahí que, en el sentido de la presente exposición, sólo cabe hablar como Modelos de Convenio en aquellos casos en los que el Modelo ha sido elaborado a nivel internacio-

(7) Este proceso de convergencia entre los Modelos consolidada en la actualización del Modelo de la ONU de 2001 se expresó de forma muy gráfica por un Experto del Grupo de las Naciones Unidas; inicialmente, Modelo ONU y Modelo de la OCDE se distinguían ‘visualmente’ por el color de sus tapas –libro azul vs libro amarillo–; tras el año 2001, las diferencias han quedado difuminadas también en ese aspecto –libro azul cobalto vs libro azul cielo–.

(8) La presente exposición no pretende configurarse como una descripción sistemática de los efectos jurídicos y de la posición que ocupan los Comentarios en el sistema de fuentes del ordenamiento tributario atendiendo a las singularidades de los convenios fiscales. Para una visión más ortodoxa y sistemática de los mismos vid., por todos de entre la numerosísima bibliografía existente, CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. en VVAA: *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*. Fundación Barrié de la Maza. La Coruña. 2004.

nal, como resultado de un consenso de diferentes países, o en el seno de una organización internacional.

Por ello, no puede atribuírsele la misma eficacia a aquellos documentos elaborados unilateralmente por una Administración Tributaria aunque también se hable en estos supuestos de Modelo de Convenio –caso del Modelo de Convenio de los Estados Unidos, cuya última actualización data de 2006. En estos supuestos, el Modelo constituye un parámetro que fija la posición inicial negociadora de dicho Estado, y en segunda instancia, los criterios hermenéuticos que va a seguir dicha Administración tributaria en su interpretación y aplicación de los Convenios firmados por dicho Estado, aportando seguridad jurídica a los operadores, siempre que dicho criterio hermenéutico respete los compromisos internacionales adquiridos por dicho Estado y no comporte una vulneración unilateral de los mismos. En ningún caso, al menos desde la perspectiva del derecho internacional y su primacía, puede tomarse como criterio de aplicación preferente lo dispuesto unilateralmente por un Estado contratante, aunque sea con antelación, si dicha disposición supone una modificación unilateral no consentida de lo previsto en el Convenio.

Retomando la consideración inicial, los Modelos de Convenio elaborados por las organizaciones internacionales constituyen una guía que fija el punto de partida en la negociación de los convenios fiscales, así como una estructura básica común a todos ellos, que permite, o al menos facilita, una interpretación y aplicación común o al menos coherente por parte de los Estados coherentes.

El último objetivo señalado ha sido objeto de especial atención en los últimos lustros, razón por la cual las diferentes organizaciones internacionales, y fundamentalmente la OCDE, han dedicado ímprobos esfuerzos al desarrollo de pautas, criterios y explicaciones sobre el sentido específico que debe darse a las diferentes reglas contenidas en el Modelo de Convenio. Dicho desarrollo ha quedado ubicado en los Comentarios al Modelo de Convenio, que desde 1992 –en el caso del Modelo de la OCDE– y desde 2001 –en el caso de la ONU– tiene carácter actualizable.

No debiera, sin embargo, simplificarse en exceso el contenido, la función, el cometido, la finalidad y la *naturaleza jurídica* de los Comentarios. Los propios Comentarios al Modelo de Convenio guardan silencio total al respecto, lo que dificulta su imbricación en las diferentes categorías jurídicas que desde el derecho internacional y los derechos nacionales se formulan para facilitar la interpretación y aplicación de las normas tributarias. La cuestión es, como decimos, compleja, y se aparta del objeto último del presente comentario, por lo que nos limitaremos a formular unas indicaciones básicas.

En líneas generales, los Comentarios al Modelo de Convenio constituyen una herramienta útil para determinar, en ocasiones, el significado que debe otorgársele a los conceptos utilizados por el Modelo de Convenio –y por ende, por los propios y singulares Convenios fiscales internacionales–. Sin embargo, los Comentarios en particular contienen apreciaciones y contenidos de muy variada finalidad y contenido, tales como ejemplos, aclaraciones, manifestaciones de la divergencia existente a nivel internacional sobre la aplicación de una regla, la aceptación de la misma, su significado o sus efectos, así como el establecimiento de las diferentes posiciones interpretativas; cuando no incorpora también criterios de política fiscal, opciones de política legislativa, o pareceres de la Administración tributaria de algunos países o de la propia OCDE, de manera que resulta difícil otorgarles una función única y simple.

Por ello, consideramos una reducción simplista –y en ocasiones, sencillamente incorrecta– la apreciación realizada por algunos Tribunales, como nuestro Tribunal Supremo, al considerar a *los Comentarios* como la interpretación *auténtica* de los Convenios de doble imposición. Dicha conclusión sólo puede extraerse tras el análisis de las dife-

rentes categorías jurídicas y elementos interpretativos que resultan admisibles en la interpretación de los tratados internacionales y de las normas tributarias en cada uno de los Estados contratantes, conforme a sus exigencias jurídicas y constitucionales en particular. En nuestra tradición jurídica, en la que se acepta la aplicación de los criterios establecidos por el Convenio de Viena sobre Derecho de los Tratados –artículos 31 a 33– debería articularse la posición de los Comentarios a través de alguno de los instrumentos reconocidos por dichos artículos para la interpretación de los Convenios internacionales; de otro modo, la atribución automática de la condición de interpretación auténtica al contenido de los Comentarios supone desconocer dichas reglas así como atribuir competencia interpretativa a un ente –el Comité de Asuntos fiscales de la OCDE– que no la tiene reconocida ni con carácter general ni especial a los efectos de un Convenio de doble imposición –a excepción del Convenio firmado con Costa Rica, tal como se reconoce expresamente en uno de sus protocolos–.

Y lo que, en ningún caso, contienen los Comentarios son *mandatos* interpretativos ni preceptos o criterios normativos *vigentes*. Ni los Comentarios ni los Modelos de Convenio constituyen norma jurídica ni a nivel interno ni desde el plano internacional.

5. LA SELECCIÓN DEL MODELO «HISTÓRICO» DE REFERENCIA

La decisión de *actualizar* los Modelos de Convenio incorporando el resultado fruto del consenso o de la falta del mismo como consecuencia de las investigaciones y discusiones llevadas a cabo en el seno del Comité Fiscal de las distintas organizaciones internacionales que elaboran Modelos de Convenio fiscal genera una de las cuestiones de mayor actualidad, cuál es la de decidir la incidencia que dichas actualizaciones generan sobre la red de Convenios existente o preexistente, y en particular la de decidir si dichas actualizaciones pueden ser tenidas en cuenta como criterio relevante en la interpretación y aplicación de la red de Convenios de doble imposición y, en especial, de los Convenios de doble imposición firmados con anterioridad a la aprobación de dicha actualización.

La OCDE da una respuesta meridianamente clara al respecto. En una Recomendación de abril de 1997, la OCDE recomendó a las administraciones tributarias de los Estados miembros seguir los criterios fijados en el Modelo de Convenio actualizado en la medida de lo posible a los efectos de aplicar e interpretar la red de Convenios fiscales que forman parte de su ordenamiento jurídico. El Modelo de Convenio Fiscal, en el párrafo 3 de su Introducción refrenda la misma solución. Tras indicar que el propósito principal del Modelo de Convenio Fiscal consiste en establecer una base uniforme para resolver los problemas más comunes que se generan en relación con la doble imposición jurídica internacional, el Modelo recomienda que los Estados miembros al concluir o revisar convenios bilaterales deberían seguir los criterios establecidos por el Modelo de Convenio tal como queda interpretado por sus Comentarios y teniendo en cuenta las reservas formuladas por los Estados al mismo. Al mismo tiempo, recomienda a las autoridades fiscales de los Estados miembro que sigan los Comentarios tal como quedan modificados en su última versión disponible sujetas a las observaciones establecidas al mismo cuando apliquen o interpreten los preceptos de sus tratados fiscales bilaterales que estén basados en dicho Modelo de Convenio.

No constituye nuestro objeto adentrarnos en detalle en el análisis de dicha recomendación y de sus implicaciones, aunque sí consideramos conveniente realizar una serie de apreciaciones que acoten el contenido de la misma.

Así:

- a) Se contiene una doble recomendación en torno al Modelo de Convenio: una relativa al contenido y estructura de los Convenios de doble imposición que deben ser

negociados y firmados por las autoridades competentes de los Estados miembro; y otra destinada a la administración tributaria de dichos Estados miembros relativa a la interpretación y aplicación de dichos Convenios de doble imposición.

- b) El Modelo de Convenio reconoce la existencia de varias partes en el texto del Modelo de Convenio fiscal: (a) el Modelo de Convenio en sí mismo considerado; (b) los Comentarios a dicho Modelo de Convenio; (c) las reservas a los diferentes preceptos del Modelo de Convenio; y (d) las observaciones formuladas por los Estados miembros a los Comentarios al Modelo de Convenio. A estas partes diferentes debería añadirse (e) la posición de los Estados no miembro en relación con cada uno de los preceptos del Modelo de Convenio. Cada una de estas partes integrantes del Modelo de Convenio tiene una función distinta y una diferente eficacia prevista.
- c) El Modelo de Convenio constituye una orientación que se recomienda debe ser seguida por los Estados miembros en la negociación y firma de Convenios fiscales, pero en modo alguno constituye más que una guía para la negociación; ni existe obligación de seguir sus postulados –ni entre los Estados miembros, ni con Estados no miembros–, ni puede inferirse condición adicional alguna en el proceso de negociación y firma de Convenios fiscales. Los Estados –miembros y no miembros– disponen de competencia exclusiva para determinar la inclusión de las cláusulas que mejor se adaptan a las peculiaridades de sus sistemas tributarios específicos así como de los intereses respectivos en juego.
- d) Las reservas efectuadas por los Estados miembros constituyen una manifestación apriorística de la posición de los Estados ante la solución por la que opta el Modelo de Convenio en una cláusula concreta y específica. De este modo, los otros Estados pueden presumir un cierto punto de partida ante el proceso negociador de un futuro convenio –firma o renegociación–. Pero en ningún caso puede dicha reserva y su manifestación de intenciones suplir el contenido de una determinada cláusula de un convenio concreto –de naturaleza bilateral– que deberá ser interpretada y aplicada conforme a los mecanismos legal y convencionalmente previstos. Sobre todo en aquellos supuestos en los que de forma manifiesta el contenido del Convenio específico contraviene la manifestación de voluntad expresada en la reserva a una cláusula específica del Modelo de Convenio. Similares consideraciones deberían efectuarse en relación con la posición publicada de los países no miembros en relación con cada una de las cláusulas y preceptos del Modelo de Convenio.

En relación con la recomendación dirigida al proceso interpretativo y aplicativo de los Convenios de conformidad con el significado atribuido por la última versión de los Comentarios queremos hacer las siguientes precisiones:

- a) La recomendación se dirige a las Administraciones tributarias de los Estados miembros, pero no a sus órganos judiciales. Los órganos judiciales internos, máximos intérpretes del ordenamiento tributario –con las matizaciones derivadas de la interpretación *auténtica* formulada bilateralmente por las autoridades competentes de ambos Estados contratantes–, se encuentran sometidas a los criterios jurídicos que imperan en sus respectivos ordenamientos para proceder a la interpretación y aplicación de estas normas –los Convenios fiscales– integrantes del ordenamiento jurídico. Por ello, y como no podía ser de otro modo, la OCDE no pretende hurtar de la aplicación de dicha regla inherente a todo Estado de derecho a los Convenios fiscales bajo una pretendida e inexistente *especialidad* de los Convenios fiscales frente al resto de normas jurídicas.
- b) La recomendación de acudir a la última versión de los Comentarios del Convenio fiscal se ciñe a aquellos supuestos en los que el tratado fiscal bilateral «esté basado en dicho Modelo de Convenio». La referencia genérica al «basamento en el Mo-

delo de Convenio» es imprecisa y, a nuestro entender, inapropiada, por varios motivos. En primer lugar porque los Convenios de doble imposición no suelen contener referencia alguna al Modelo de Convenio que se tomó como referencia durante el proceso de negociación. Puede suceder, incluso, que cada uno de los Estados contratantes haya tomado como punto inicial de la negociación del Convenio un Modelo distinto, a pesar de la predominancia cada vez mayor del Modelo de la OCDE. En segundo lugar, porque el basamento puede ser total, parcial o simplemente relativo, de cuya influencia relativa lógicamente deben extraerse las oportunas conclusiones, a riesgo de anular a posteriori cualquier eficacia al proceso negociador por vía interpretativa y, claro está, en clara contravención de la imposible modificación unilateral de los términos del Convenio. Finalmente, porque dicha referencia genérica puede colocar a la Administración tributaria –y nunca debiera– en situación de desatender sus obligaciones legales de respeto a las normas internas y convencionales. La recomendación no puede, *per se*, sustituir de un plumazo las reglas aplicables en cada Estado contratante y derivadas del derecho internacional y del propio Convenio para proceder a su aplicación e interpretación, por lo que la recomendación debe encontrar sus justos límites infranqueables allí donde su seguimiento suponga una quiebra del ordenamiento jurídico establecido.

- c) La referencia a la «última versión *disponible*» es, asimismo, imprecisa. Aún siendo conscientes de la falta de eficacia jurídica vinculante del Modelo de Convenio y de sus Comentarios, la *disponibilidad* no constituye el mejor parámetro para fijar temporalmente la concreción de la referencia dinámica en el proceso interpretativo. Varias consideraciones deben tenerse presentes. En primer lugar, resultaría preferible la fijación de dicha referencia al último Modelo de Convenio *oficialmente aprobado* por el Comité Fiscal. De otro modo, se corre el riesgo de que se acuda a criterios interpretativos y puntos de vista que se han publicado –incluso en versión borrador, de informe preparatorio, de informe para consideraciones públicas, o de versión preliminar o previa, como ha llegado a acontecer con la delimitación de algunas cuestiones relativas a los precios de transferencia abordados en los Informes previos sobre la atribución de rendimientos al establecimiento permanente– que no cuentan con el necesario consenso internacional y que pueden no ser incorporados finalmente a la decisión final o al propio texto del Modelo de Convenio. En segundo lugar, la disponibilidad puede ser interpretada de forma diversa por los órganos encargados de la aplicación e interpretación de los Convenios en ambos Estados contratantes. Téngase presente que, aún siendo conscientes de la amplia aceptación del inglés como lengua vehicular en materia de fiscalidad internacional, muchos textos publicados por la OCDE –y el Modelo de Convenio no es, desgraciadamente, una excepción–, tarda demasiado tiempo en traducirse a lenguas de uso común a nivel internacional –como el español–, impidiendo la correcta y necesaria *disponibilidad* de un texto al que se le supone tan importantes implicaciones para la correcta interpretación y aplicación de la red de Convenios fiscales. Disponibilidad que, en última instancia, puede verse también condicionada por los canales limitados de distribución de dicho texto puesto que, a pesar de su componente integradora del contexto de los Convenios fiscales, no es de distribución gratuita ni inmediata.

6. UNA PRECISIÓN TERMINOLÓGICA EN TORNO A LA MAL DENOMINADA «INTERPRETACIÓN DINÁMICA» DE LOS CONVENIOS POR REFERENCIA A LA VERSIÓN ACTUALIZADA DEL MODELO DE CONVENIO

Las manifestaciones contenidas en la Recomendación inicial del párrafo tercero de la introducción del Modelo de Convenio han venido a enturbiar terminológicamente los cri-

terios de interpretación de los términos del Convenio tal como se enuncian en el artículo 3.2 del Modelo de Convenio. La referencia a que se tenga en cuenta la versión última disponible de los Comentarios del Modelo de Convenio ha sido denominada tanto por un sector doctrinal como *interpretación dinámica* de los Convenios (9). Sin embargo, creemos necesario efectuar la siguiente matización terminológica a efectos de precisar las categorías jurídico-interpretativas dentro de las que debe ubicarse la referencia a los Comentarios *últimos disponibles* en el seno de dichas reglas.

Conforme al artículo 3.2 de los Modelos de Convenio,

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

De la formulación de dicho precepto se infieren las siguientes reglas para interpretar los términos que aparecen recogidos en un Convenio fiscal:

- a) La primera regla es la de la definición de los términos según la *definición convencional* de los mismos; definición convencional que puede establecerse por el texto del propio convenio o por remisión a la definición ofrecida por la normativa de alguno de los Estados contratantes –bien el Estado de la fuente o bien el Estado de residencia–.
- b) La segunda regla, por razón de importancia práctica, y por facilidad en su utilización es la concreción del significado de los términos convencionales no definidos por remisión a la normativa interna del Estado que aplica el Convenio. Es en el seno de dicha regla donde el Modelo de Convenio ha optado finalmente por aclarar que la remisión debe realizarse respecto de la normativa interna del Estado que aplica el Convenio *vigente en el momento de la firma o entrada en vigor de dicho Convenio* –preferencia de la interpretación *dinámica* o ambulatoria frente a la interpretación estática o histórica–. Así se pronuncian de forma expresa y tajante los Comentarios al Modelo de Convenio –párrafo 11 de los Comentarios al artículo 3 del Modelo de Convenio–. La interpretación dinámica de los Convenios se refiere, por tanto, a la *remisión* que debe realizarse a la *normativa interna –tributaria preferentemente– del Estado que aplica el Convenio*, y no a la interpretación conforme a alguno de los elementos que conforman el contexto del Convenio.
- c) La interpretación de los términos no definidos en el Convenio –o la aclaración de los definidos según lo establecido en los Comentarios– debe integrarse, pues, dentro de lo que se conoce como tercer criterio de interpretación de los términos del Convenio; esto es, la interpretación contextual, por lo que resulta inapropiado –y confuso, a nuestro entender– referir la interpretación según la última versión disponible de los Comentarios del Modelo de Convenio como interpretación dinámica.
- d) Deberá, pues, analizarse en qué medida cabe subsumir la referencia contenida en los Comentarios –últimos disponibles, como primer criterio, o los anteriores en otro caso– como *interpretación contextual* que requiere, exige o se infiere del Con-

(9) Por todos, *vid.* MARTÍN JIMÉNEZ, A.: «Los Comentarios al MCOCDE; su incidencia en el sistema de fuentes del derecho tributario y sobre los derechos de los contribuyentes», *Carta Tributaria*. 2004.

venio de doble imposición a efectos de concluir la admisible utilización de los Comentarios como herramienta de utilidad en el proceso interpretativo y aplicativo de los Convenios de doble imposición. El debate doctrinal en torno a la posible subsunción de los Comentarios en lo que cabe entenderse como *contexto convencional* ha sido fructífero y extenso, cuando no contradictorio, razón que probablemente explique la ausencia de referencia total a la función que cabe otorgar a los Comentarios dentro del propio contexto de los Convenios por parte de los mismos Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE –párrafo 12 de los Comentarios–, sin que resulte posible llegar a ninguna conclusión definitiva ni tajante al respecto.

7. ANÁLISIS DE LAS DIFERENCIAS MÁS SIGNIFICATIVAS EXISTENTES ENTRE EL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE Y EL MCONU

En apartados anteriores hemos considerado las importantes similitudes que afectan a los Modelos de Convenio de la OCDE y de la ONU y que derivan del hecho de que el Modelo de la ONU se elaboró tomando como punto de partida el Modelo de Convenio de la OCDE al que se realizaron las *adaptaciones* pertinentes, hasta el punto de que en la actualización siguiente se han debido aclarar algunas cuestiones como la correcta citación del Modelo de la OCDE para preservar la correspondiente propiedad intelectual del texto. Tan es así que en la actualidad la OCDE sigue ostentando la capacidad de iniciativa para proponer, discutir las cuestiones, temas e institutos que deben ser objeto de revisión para adaptar su Modelo de Convenio con sus respectivos Comentarios a las cuestiones de mayor relevancia en el ámbito tributario internacional.

Pero junto a estas importantes similitudes, sinergias y puntos convergentes, se observan importantes diferencias. Diferencias que no sólo afectan al contenido de las cláusulas de ambos Modelos y que serán analizadas en el apartado siguiente. Más allá de los concretos aspectos en los que se observa una solución distinta, importa destacar las líneas generales y de principio que diferencian a ambos Modelos.

Se incurre en un error si se considera que ambos Modelos responden a una modalidad distinta de la formulación económica de la neutralidad impositiva, sea importadora o exportadora de capitales. Aunque el Modelo de la ONU ponga especial énfasis en la eliminación de la doble imposición internacional entre países desarrollados y países en desarrollo, no por ello responde a un predominio de la neutralidad importadora de capitales para resolver la doble imposición internacional, en la medida en que la estructura es similar a la ofrecida por el MCOEDE. Pero asimismo, tampoco el Modelo de la OCDE responde en todo caso a un esquema configurado bajo el predominio de la neutralidad exportadora de capitales. Aunque en líneas generales el Estado de la residencia conserva la competencia tributaria para someter a gravamen las rentas obtenidas por sus contribuyentes residentes en el otro Estado contratante, el mantenimiento de la neutralidad exportadora depende del método para eliminar la doble imposición que aplique y, sobre todo en el caso de optar por el método de exención, por cómo entienda su funcionamiento y sus implicaciones sobre la base imponible. En un tema de tanta trascendencia como la eliminación de la doble imposición por parte del Estado de la residencia, el Modelo de la OCDE pone de manifiesto la ausencia de consenso internacional por lo que a la fijación de dicho método se refiere.

De ahí que, más que de principios inspiradores distintos, el Modelo de la ONU ofrece algunas respuestas distintas en reglas concretas destinadas a satisfacer las exigencias e intereses de los países en desarrollo, por lo general importadores de capital, sin asumir con ello un cambio en los principios básicos que vertebran el Modelo de Convenio de la OCDE.

Por otro lado, una de las diferencias importantes que afectan a ambos Modelos se refiere a la composición de los órganos encargados de su elaboración. Mientras el Modelo de Convenio de la OCDE se elabora en el seno del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE en cuya sede los países miembros actúan por medio de sus representantes, el Comité de Asuntos Fiscales de la ONU está compuesto por representantes de Estados desarrollados y en desarrollo pero que actúan en su capacidad personal por lo que no vinculan a los Estados que los nombran ni al resto. Así, el Comité de la ONU tiene una representatividad mayor y más plural, –aún sin ser completa porque sólo 25 Estados tienen la condición de miembros en el Grupo, debiendo participar el resto en calidad de observadores–, pero es el Comité de la OCDE el que genera una posición oficial respecto de los Estados participantes. De ahí que el Modelo de la ONU no reconozca ni especifique posición de ningún país respecto de la solución ofrecida por el Modelo, mientras que el Modelo de la OCDE incorpora la posición de los Estados miembros –así como la de algunos Estados no miembros –respecto de cada norma del Modelo del Convenio –reservas– así como del entendimiento respecto de sus Comentarios –observaciones–.

Una diferencia adicional es la que afecta a la oficialidad de las lenguas en las que se difunde el trabajo de ambas organizaciones internacionales en materia tributaria. Mientras que el Modelo de la OCDE únicamente se publica en versión oficial en francés e inglés, el Modelo de la ONU se halla publicado en cada una de las seis lenguas oficiales de dicha organización internacional –incluido el español.–.

Por lo que respecta al nivel de influencia de ambos Modelos no existen estudios recientes que pongan de manifiesto la relevancia relativa de ambos Modelos. A pesar de que el MCONU fue recibido con agrado por los países en desarrollo, la capacidad negociadora de los mismos así como su voluntad de construir una red convencional difiere sensiblemente de un país a otro. Sin embargo existen diversos análisis comparados realizados en la última década del siglo anterior que ponen de manifiesto la influencia del Modelo de Convenio de la ONU (10).

En un estudio realizado por el IBFD a finales de la década de los noventa, se ponía de manifiesto que la mayoría de Convenios fiscales tenían lugar entre países en desarrollo o entre éstos y países desarrollados y que el MCONU desplegaba una influencia significativa.

El estudio ponía de manifiesto que la ampliación del concepto de establecimiento permanente era seguida en su mayoría o mayoritariamente –sobre todo la reducción temporal para las obras de construcción, siendo 6 meses el lapso temporal preferido–. También eran objeto de seguimiento la cláusula de las actividades de supervisión –no sólo entre países en desarrollo–; la específica del MCONU relativa al tratamiento de las rentas derivadas de la prestación de servicios; o la cláusula específica del agente independiente, aunque no se incluya la referencia a que las condiciones difieran de las normales de mercado. Gozaban de menor predicamento la delimitación negativa más estricta del establecimiento permanente, o la cláusula específica relativa a la actividad aseguradora. También se ponía de manifiesto el reconocimiento limitado del uso de la fuerza de atracción (incluso con algunos países en desarrollo). Así como el no reconocimiento de los pagos internos (art 7.3).

(10) WIJNEN, Willem F. G. ; MAGENTA, Marco: «The UN Model in Practice», 51 *Bulletin for International Fiscal Documentation* 12, págs. 574-585. KOSTERS, Bart: «The UN Model Tax Convention and its Recent Developments» *Asia Pacific Tax Bulletin*. January-February 2004. p.4-11. García Prats, F. A. Exchange of information under Article 26 of the UN MC. BIFD. December 2001.

La cláusula específica sobre tráfico marítimo y aéreo internacional se sigue en bastantes convenios, aunque en algunos sin exigir que la presencia sea más que habitual, ampliando otros dicha cláusula al transporte aéreo y no sólo al marítimo. También se aprecian diferencias en cuanto a la forma de computar los rendimientos atribuibles.

La cláusula que tiene mayor seguimiento es sin duda la de los cánones, incluyendo tanto la del reparto de la competencia tributaria como la de la definición amplia incluyendo el uso de equipos comerciales, industriales o científicos, así como el de films y grabaciones para programas de radio y televisión. Además existe una gran diferencia en cuanto a los topes máximos de gravamen fijados por los Convenios, que puede llegar a ser significativa.

Un seguimiento más parcial tiene la cláusula residual del artículo 21, en la medida en que algunos países aceptan la inclusión del artículo 21.3 del MCONU pero no la cláusula general.

8. LAS «SINGULARIDADES» DEL MCONU: ANÁLISIS DETALLADO DE ALGUNAS DIFERENCIAS DE REGULACIÓN ENTRE LOS MODELOS DE CONVENIO DE LA OCDE Y DE LA ONU

En líneas generales, las grandes diferencias se encuentran en la regulación de la tributación de los servicios, con la inclusión de dos preceptos específicos –artículo 14 y 5.3.b–, en menor medida en el concepto de establecimiento permanente, también en el concepto y reparto de competencias tributarias sobre los cánones, así como en la cláusula residual del Modelo.

Otras diferencias menores se refieren al propio título, a la definición de nacional, a la aceptación de la fuerza de atracción limitada del establecimiento permanente, al tratamiento de los gastos internos para el establecimiento permanente, la aprobación de una variante referida a la tributación del tráfico marítimo internacional, la limitación del ajuste correlativo por precios de transferencia en caso de sanción grave, la fijación de topes máximos de gravamen sobre las rentas de capital durante en el proceso de negociación, y no con carácter previo en el Modelo de Convenio. Se establece también la tributación de las sociedades inmobiliarias, diferencias en relación con los altos cargos directivos de las entidades residentes, en cuanto a las pensiones públicas y privadas y en cuanto a la tributación residual del patrimonio. La versión última del MCONU todavía no incorpora una cláusula relativa a la asistencia a la recaudación aunque está previsto que lo haga en la próxima actualización, ni la alusión al arbitraje como mecanismo para la resolución de las disputas tributarias relativas a la aplicación del Convenio. También está prevista una revisión y ampliación de la cláusula de asistencia e intercambio de información en la próxima actualización del MCONU en consonancia con la llevada a cabo por el MCOCDE.

8.1. Ámbito de aplicación del Convenio

Por lo que respecta a la fijación del ámbito de aplicación de los Convenios de doble imposición, ambos Modelos de Convenio optan por una estructura y una redacción similar en la delimitación del ámbito funcional, subjetivo, objetivo, temporal y territorial de aplicación. Ambos Modelos de Convenio se aplican tanto a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, afectando tanto a los impuestos estatales como a aquéllos exigidos por sus subdivisiones políticas –a diferencia del *Modelo* de Convenio de Estados Unidos de 2006 que sólo se aplica a los impuestos sobre la renta excluyendo a los establecidos por las subdivisiones políticas, federales o locales–. Ambos Modelos de Convenio se apli-

can a los residentes de uno o ambos Estados contratantes sin que se hayan decidido por la delimitación de dicho concepto mediante la inclusión de una cláusula de limitación de beneficios al uso como viene siendo práctica constante en el Modelo de Convenio de Estados Unidos –artículo 22 del Modelo de 2006–. Los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE prevén la inclusión de dicha cláusula cuando ambos Estados contratantes así lo deseen en sus consideraciones al artículo 1 del Modelo de Convenio. Con toda probabilidad, los Comentarios al Modelo de Convenio de la ONU contendrán una disposición similar en su próxima actualización como consecuencia de la revisión de los Comentarios al artículo 1 llevada a cabo por el Subcomité de la ONU sobre abuso y uso indebido de Convenios fiscales.

En cuanto al ámbito territorial de aplicación del Convenio, ambos Modelos prevén la aplicación a la totalidad del territorio de los Estados contratantes con las matizaciones que resulten pertinentes según lo previsto por las reglas de derecho internacional. Sin embargo, el Modelo de Convenio de la OCDE prevé la posibilidad de la extensión territorial de los efectos del Convenio a territorios de los Estados contratantes inicialmente excluidos de su aplicación o a otros territorios de cuyas relaciones internacionales sea responsable alguno de los Estados contratantes, en relación con los impuestos de naturaleza similar a los que se aplica el Convenio –artículo 29–.

En cuanto al ámbito temporal de aplicación, ambos Modelos prevén de forma similar la entrada en vigor de los Convenios –artículo 28 del Modelo de la ONU y 30 del Modelo de la OCDE–, así como de su terminación –artículo 29 del Modelo de la ONU y 31 del Modelo de la OCDE–.

8.2. Las definiciones del Modelo de Convenio

Mayores diferencias aunque no sean significativas aparecen en la relación de definiciones propias a los efectos del Modelo de Convenio contenidas en el artículo 3. Dichas diferencias responden, básicamente, a la eliminación del artículo 14 del Modelo de Convenio de la OCDE tras la actualización llevada a cabo en el año 2000. Como consecuencia de dicha actualización y desaparición del artículo 14, se incorporaron al artículo 3 del Modelo de Convenio de la OCDE las definiciones de «empresa» y de «actividad económica» (*business*) –artículos 3.c y 3.h respectivamente, del Modelo de Convenio– para dejar claro que los artículos 5 y 7 del Modelo de Convenio de la OCDE resultan aplicables a la prestación de servicios profesionales y a otras actividades de carácter independiente.

En cuanto al criterio general y subsidiario de los términos no definidos en el Convenio, el artículo 3.2 de ambos Modelos de Convenio opta por la interpretación dinámica, que según el texto de ambos Modelos de Convenio es aquella que se toma por referencia con la normativa (tributaria) interna del Estado contratante que aplica el Convenio *vigente* en el momento de aplicación del Convenio correspondiente. Únicamente se aprecia una pequeña diferencia de redacción en la cláusula puesto que el Modelo de la OCDE se refiere a la aplicación del Convenio «en cualquier momento» mientras que dicha *aclaración* no se efectúa en el Modelo de la ONU.

Por lo que respecta a la definición de residencia a los fines del Convenio, el Modelo de Convenio de la ONU incorpora una mención al lugar de constitución/incorporación como criterio que determina la residencia fiscal. Este criterio fue incorporado en la actualización del Modelo llevada a cabo en 2001. El Comentario del Modelo de la ONU se limita a indicar la adición sin expresar los motivos y las consecuencias de dicha incorporación. Por lo demás, la actualización aprobada en 1999 y consumada en 2001 asumió el texto del artículo 4 del Modelo de Convenio de la OCDE así como gran parte de sus comenta-

rios incorporados hasta dicha fecha. Por tanto, el Modelo de la ONU no contiene las matizaciones y aclaraciones realizadas al Comentario del artículo 4.3 en relación con el sentido de la expresión «sede de dirección efectiva».

8.3. El concepto de establecimiento permanente

El concepto de establecimiento permanente ha sido tradicionalmente, uno de los puntos de mayor divergencia entre los Modelos de Convenio de la OCDE y de la ONU. Y ello porque representa el punto de equilibrio entre el Estado de la fuente de la renta y el Estado de la residencia para el gravamen de las rentas empresariales por parte del Estado de la fuente. De ahí que el Modelo de la ONU, defensor de las pretensiones tributarias de los países en desarrollo, haya optado por una definición similar a la del Modelo de Convenio de la OCDE, si bien establece algunos supuestos específicos y algunas cláusulas que amplían el alcance del concepto.

De entre los criterios que difieren entre ambos Modelos se encuentran

- a) La diferente duración de las obras de construcción, y los proyectos de instalación (6 meses y 12 meses, respectivamente, para los Modelos de la ONU y de la OCDE), incluyendo el Modelo de la ONU la referencia a los proyectos de montaje y también a las actividades de inspección relacionadas con ellos.
- b) El Modelo de Convenio de la ONU se refiere a la tributación de las rentas por prestación de servicios en el artículo 5.3.b) junto con los criterios enumerados en el artículo 14, artículo que se mantiene –ampliado– en el Modelo de Convenio de la ONU.
- c) La delimitación negativa del concepto de establecimiento permanente en el artículo 5.4 del Modelo es más amplia en el Modelo de la OCDE que en el Modelo de la ONU. Éste último no excluye del concepto el uso de instalaciones para entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa (artículo 5.4.a), o el mantenimiento de dichos bienes o mercancías con la misma finalidad.
- d) Un concepto más amplio de agente dependiente/establecimiento permanente que incluye también el supuesto de un agente que mantiene y entrega regularmente bienes o mercancías por cuenta de la empresa aunque no posea poderes para vincular a la empresa principal mediante contratos.
- e) El MCONU aclara de forma expresa que un agente independiente (no establecimiento permanente) pierde su condición si el representante realiza todas o casi todas sus actividades en nombre de tal empresa, existiendo condiciones comerciales y financieras entre el representante y la empresa que difieren de las condiciones normales entre empresas independientes. Con arreglo a los Comentarios del MCOCDE, algunas autoridades tributarias pueden obtener un resultado similar en la interpretación del Modelo de la OCDE.
- f) El MCONU establece un supuesto específico de establecimiento permanente que no reconoce el MCOCDE relativo a las empresas aseguradoras, excluyendo las operaciones de reaseguro, por el que se considera establecimiento permanente la recaudación de primas o el aseguramiento contra riesgos situados en el territorio de un Estado a través de un representante no independiente.

Podría pensarse que dichas diferencias suponen un reforzamiento de las pretensiones del Estado de la fuente para someter a gravamen las rentas derivadas de actividades empresariales realizadas por personas residentes en el otro Estado contratante. Pero

con ser cierto, dicho reforzamiento se está produciendo de forma indirecta, a través de una interpretación jurisprudencial expansiva de los elementos que configuran el establecimiento permanente, tanto la cláusula general –lugar fijo, disposición, fijeza, permanencia– como la cláusula de la agencia –reinterpretando los elementos de actuación en nombre y por cuenta de, capacidad de vinculación–, llevando a la figura del establecimiento permanente a ocupar una función anti-elusiva. Hasta el punto de que los Comentarios del MCOCDE han tenido que limitar dicha jurisprudencia expansiva –tras el caso Philip Morris italiano– y se está en previsión de iniciar una revisión del propio concepto de establecimiento permanente en el Modelo de Convenio, que debería ir en consonancia con el desarrollo formulado al principio de empresa separada contenido en el artículo 7.2 del Modelo de Convenio.

8.4. La tributación de las rentas derivadas de la prestación de servicios

La tributación de los servicios constituye, a nuestro entender, una de las principales diferencias prácticas existentes entre los Modelos de la ONU y de la OCDE, únicamente comparable al diferente tratamiento de los cánones en ambos Modelos.

Mientras el MCOCDE eliminó en el año 2000 el artículo 14 del Modelo de Convenio refiriendo su tratamiento a la aplicación conjunta de los artículos 5 y 7 de la OCDE, el MCONU mantiene un artículo 14 más amplio y extenso que el original artículo 14 contenido en el MCOCDE antes del año 2000, a pesar del intenso debate en torno a la cuestión durante las dos últimas reuniones del Comité de Expertos de la ONU. Además, dedica al tratamiento de los servicios transfronterizos el artículo 5.3.b) de forma cumulativa al artículo 14, generando posibles situaciones problemáticas por la determinación del precepto aplicable o inaplicable a juicio de los Estados contratantes. De ahí que el MCONU no incorporara en su actualización de 2001 las definiciones de actividad empresarial y de negocio en el artículo 3 ni tenga previsto emular a su homólogo Modelo de la OCDE.

Antes al contrario, y consciente de la importancia de la cuestión, el Modelo de la OCDE ha decidido formular unas guías interpretativas sobre la tributación de los servicios como addenda al Comentario del artículo 5 del Modelo de Convenio, en la que junto a cuestiones relativas a la aplicación del concepto de establecimiento permanente a los servicios transnacionales, se incluyen otras consideraciones como las relativas a la determinación de la *fuerza* o de los criterios de política tributaria que debieran presidir la tributación de los servicios transfronterizos o la formulación de cláusulas alternativas al artículo 5 especiales o expresas para los servicios, aunque más restringidas que las contenidas en la actual regulación del Modelo de la ONU.

A pesar de que la cuestión sea objeto de exposición en detalle en otra parte de la Jornada, me permito señalar al respecto que la propuesta de artículo alternativo para los servicios contenido en el Comentario al artículo 5 se basa en la formulación de una cláusula alternativa y adicional al artículo 5 del Modelo y específica para los servicios (párrafo 42.23 de los Comentarios en la versión actualizada de 2008), en la que las rentas derivadas de servicios prestados por una empresa del otro Estado:

- correspondan a servicios prestados en ese Estado contratante por una persona física presente en ese Estado durante períodos de duración superior a 183 días en cualquier período de 12 meses, siempre que más del 50% de sus rentas brutas derivadas de la actividad económica procedan de dichos servicios prestados en ese Estado contratante.
- correspondan a servicios prestados durante más de 183 días en cualquier período de 12 meses en ese Estado contratante por una o más personas físicas presentes y

prestando efectivamente dichos servicios en ese Estado, relacionados con el mismo proyecto o para proyectos conexos (11).

En cambio, el Modelo de la ONU opta por los siguientes criterios:

- El artículo 5.3.b) atribuye la jurisdicción al Estado al que se refieran los servicios sobre aquellas rentas por servicios prestados por una empresa a través de sus empleados u otro personal contratado por la empresa, si las actividades de dicha naturaleza prosigan durante un período superior a seis meses dentro de un período cualquiera de doce meses. Se exige que el personal esté contratado, que la duración sea superior a 6 meses –y no a 183 días– y que la prestación se lleve a cabo «en un Estado contratante» –cualquiera de ellos, por tanto. La exigencia de personal contratado permitiría subsumir en dicho precepto la posible aplicación del establecimiento permanente/agencia a las prestaciones de servicios en el Modelo de la OCDE, incluyendo, aún de forma involuntaria, a las prestaciones realizadas por agentes independientes. Las rentas que deban resultar atribuibles al establecimiento permanente en virtud de la aplicación de dicho precepto queda condicionada por la regulación interna de dicho Estado contratante y los efectos derivados de la aplicación del artículo 7 del Modelo de Convenio de la ONU.
- El artículo 14.1.a) atribuye la jurisdicción al Estado en el que los servicios *personales* por cuenta propia –servicios profesionales o el ejercicio de otras actividades de carácter independiente– prestados por un residente del otro Estado contratante tenga una base fija /centro fijo de forma regular para el desempeño de sus actividades.
- El artículo 14.1.b) prevé el gravamen de los servicios prestados mediante una estancia del profesional/ persona física en el otro Estado contratante por un período o períodos que sumen o excedan en total 183 días en todo período de doce meses que empiece o termine durante el año fiscal considerado. No se exige, por tanto, de forma adicional, que las rentas obtenidas por dicho profesional o persona física derivadas de la prestación de servicios en el otro Estado suponga o represente un determinado porcentaje de su total de ingresos, lo que sin duda impide el trato discriminatorio entre prestadores en atención a su volumen total de negocios.

8.5. La tributación de las rentas empresariales

Las diferencias entre el MCONU y el MCOCDE relativas a la tributación de las rentas empresariales no se limitan únicamente a la fijación del límite que supone la inexistencia de un establecimiento permanente para el ejercicio de las pretensiones tributarias por parte del Estado de la fuente de las rentas. Además, el artículo 7.1 contiene un criterio de atribución de rentas gravables por dicho Estado distinto al permitido por la OCDE. Mientras el Modelo de Convenio de la OCDE opta por la atribución de gravamen únicamente sobre los beneficios imputables directamente al establecimiento permanente, el MCONU opta por la atribución de gravamen al Estado de la fuente conforme al principio de fuerza de atracción, aunque limitado por la naturaleza de las actividades similares a las desarrolladas a través del establecimiento permanente.

Por otra parte, el artículo 7.3 del Modelo de Convenio de la ONU establece en su literal la irrelevancia tributaria de los pagos internos realizados entre casa central y esta-

(11) PIJL, H.: «The OECD Services Permanent Establishment Alternative», *ET* 9/2008. págs. 472-476.

blecimiento permanente (y viceversa) en concepto de intereses (salvo las entidades bancarias), cánones, honorarios o pagos análogos, o por servicios concretos prestados o por gestiones hechas. El Modelo de la ONU opta, por tanto, por especificar el criterio del gasto efectivo como condición a la deducibilidad o a la imputabilidad del gasto al establecimiento permanente que se contenía tradicionalmente en los Comentarios al Modelo de la OCDE, pero que está siendo objeto de revisión por parte de la OCDE con la introducción de un nuevo artículo 7 prevista para la actualización del Modelo a llevar a cabo en el año 2010. Pero además, también establece el mismo criterio en sentido contrario, impidiendo la imputación de utilidad alguna correspondiente a los servicios y transacciones internas entre el establecimiento permanente y otras partes de la empresa.

Para finalizar el análisis de las reglas de distribución de la competencia tributaria correspondientes a las rentas de naturaleza empresarial, el Modelo de la ONU aporta una variante a la tributación de las rentas derivadas de la navegación marítima, interior y aérea. Debido a la falta de consenso entre los miembros del Grupo Ad Hoc de Expertos representantes de los países desarrollados y los países en desarrollo (Comentario del Modelo ONU al artículo, párrafos 1 a 8), el artículo 8 ofrece dos variantes.

Junto a la regla de la tributación única en el Estado donde se encuentre la sede de dirección efectiva de la empresa (variante A, similar al Modelo de la OCDE), la variante B recoge la posibilidad de que las rentas derivadas de la navegación marítima internacional tributen en el Estado en el que la empresa de navegación desarrolle actividades que no sean meramente ocasionales. En dicho caso, el gravamen se determinará tomando como base una asignación adecuada de las utilidades netas globales obtenidas por la empresa de sus operaciones de transporte marítimo, reduciéndose el importe resultante del impuesto en un porcentaje determinado mediante negociaciones bilaterales.

El Modelo opta, así, por un criterio de asignación de la jurisdicción tributaria al Estado de la fuente distinto del establecimiento permanente y de perfiles poco claros, como es la realización de actividades «no meramente ocasionales». Además, la atribución de rendimientos se llevará a cabo mediante un mecanismo distinto del previsto para la atribución de rendimientos al establecimiento permanente o al de la valoración de las operaciones entre entidades vinculadas mediante el criterio *at arm's length*, y que responde en algunos aspectos a la metodología del sistema de reparto de beneficios.

8.6. La regulación de la trascendencia tributaria de los precios de transferencia

En relación con la regulación de las operaciones entre empresas asociadas, la gran diferencia reside en el complejo y cuasi-completo desarrollo de la comprensión del principio *at arm's length* por parte de la OCDE a través de las Directrices sobre precios de transferencia. Las Directrices proporcionan una sólida base para la comprensión de los efectos, alcance, contenido y aplicación del principio *at arm's length*. Nada señala al respecto el Modelo de la ONU sobre la aplicación de las Directrices elaboradas por la OCDE a los Convenios basados en dicho Modelo, aunque, en líneas generales, no debiera plantear problema alguno en su proyección. En todo caso, deberá tenerse presente la interpretación y posición del otro Estado contratante del Convenio de doble imposición firmado por España para saber la aplicación —en dicho otro Estado contratante— completa, parcial o con reservas, (o la simple no aplicación de las mismas) para aplicar dicho artículo o estar, en caso contrario a lo que disponga su legislación interna y la actuación del procedimiento amistoso.

Por lo demás, el Modelo ONU, desde 2001 contiene una matización a la práctica del ajuste correspondiente previsto en el artículo 9.2 de ambos Modelos. El ajuste corres-

pondiente (o correlativo, en la denominación del Modelo de la ONU) no procederá en caso de que una de las empresas asociadas haya sido sancionada por fraude, negligencia o incumplimiento doloso, cabe entender, relacionado con el incumplimiento de las obligaciones fiscales relativas a la tributación de dichas operaciones con empresas asociadas. En otros términos, dicha cláusula tiene una finalidad similar a la prevista por el artículo 8.1 del Convenio Europeo de Arbitraje en materia de precios de transferencia (90/436/CE).

La cláusula sin embargo no está exenta de problemas interpretativos, aplicativos e incluso de orden constitucional. De hecho, el Comentario hace referencia a la doble penalización que dicha cláusula podría suponer, cristalizando un funcionamiento anormal del artículo 9.2 y del procedimiento amistoso. En todo caso, debe considerarse una cláusula excepcional, si bien la generalización de la normativa interna sobre precios de transferencia en muchas jurisdicciones puede generalizar su uso. Además, pueden surgir problemas como consecuencia de una aplicación e interpretación divergente de la cláusula por parte de ambos Estados.

8.7. Diferencias observables respecto de los cánones

Por lo que respecta a los cánones, ambos Modelos contienen una importante diferencia de criterio en cuanto a la regla prevista de distribución de la competencia tributaria. El Modelo de Convenio de la OCDE opta por la tributación exclusiva de los cánones en el Estado de residencia, mientras que el Modelo de la ONU plantea la tributación compartida entre el Estado de residencia y –de forma limitada a modo de tope negociable– el Estado de la fuente.

En coherencia con su planteamiento y con la voluntad de priorizar los derechos jurisdiccionales del Estado de la residencia frente al de los de la fuente, el Modelo de Convenio de la OCDE planteó, inicialmente, un concepto amplio de cánones que incluyera todo elemento derivado de la comercialización y cesión de derechos y elementos de variado tipo. Sin embargo, la formulación del MCOCDE, que es, en este punto similar a la contenida en el MCUSA de 2006, no se corresponde, o no se ha visto plasmada en muchos de los Convenios de doble imposición, firmados tanto por los países miembros de la OCDE, entre sí, como con otros países no miembros, así como por los países no miembros de la OCDE. Al contrario, podría decirse que la «receta» o propuesta de distribución de la competencia tributaria más seguida por los Convenios de doble imposición firmados y en vigor en la actualidad es la de la competencia compartida y limitada en la fuente.

Consciente de esta falta de seguimiento por la práctica convencional, el MCOCDE planteó en 1992 una revisión del concepto de cánones, reduciéndolo, al excluir del mismo las rentas derivadas del uso o la concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos, reconduciendo las mismas al ámbito de los rendimientos empresariales, bajo la influencia del artículo 7 del Modelo de Convenio.

El MCONU, en cambio, mantiene el concepto original de cánones en su Modelo de Convenio, incluso tras la revisión de 2001. De hecho, una cuestión trascendente reside en verificar en qué medida dicho concepto se mantiene en los Convenios con países en desarrollo o incluso se amplía para permitir la tributación en la fuente –aunque limitada– de otras rentas que, de acuerdo con ambos Modelos de Convenio deberían quedar sometidas a gravamen como rendimientos de actividades empresariales. Nos referimos a las rentas derivadas de las prestaciones de asistencia técnica.

La delimitación entre ambos conceptos (cánones y asistencia técnica) dista de ser meridiana y ofrece diferentes dimensiones y perspectivas bajo las que abordarla, sin que la práctica empresarial ayude en su delimitación, por la frecuencia con que se redactan

contratos que generan rentas de naturaleza compleja o mixta en los que no resulta fácil la delimitación.

9. RETOS A LOS QUE DEBEN ENFRENTARSE LOS MODELOS DE CONVENIO

9.1. La actualización de los Convenios de doble imposición a través de los Comentarios al Modelo de Convenio

Así las cosas, los Modelos de Convenio están llamados a desempeñar una influencia significativa en el futuro de los Convenios de doble imposición así como en la evolución de la fiscalidad internacional, ampliando su influencia actual. No obstante, son importantes los retos a los que deben hacer frente.

En primer lugar, tanto las organizaciones internacionales como los Estados deben hacer frente a los mecanismos con los que llevar a cabo la *actualización* de los Convenios de doble imposición. Los Convenios de doble imposición, además de servir para la eliminación de la doble imposición internacional aportan seguridad jurídica a los inversores extranjeros como consecuencia del rango superior de los Convenios por su naturaleza de tratados internacionales y su especial fuerza pasiva frente a la normativa tributaria interna, anterior y posterior. Sin embargo, la vertiente negativa de este dato es la dificultad para poder llevar a cabo una actualización y adaptación de lo previsto en dichos Convenios con la evolución que sufren los sistemas tributarios con el paso de los años. La integración de los Convenios con la normativa tributaria interna de los Estados contratantes no parece herramienta suficiente con la que abordar con garantías de éxito dicha evolución. Las dificultades inherentes a todo proceso de renegociación, tanto temporales como aquellas implícitas a cualquier proceso negociador, dificultan la necesaria adecuación de lo previsto en los Convenios de doble imposición con los intereses tributarios y financieros sobrevenidos de los Estados.

Aún así, no creemos que la *actualización* de los Modelos de Convenio y sus Comentarios y la posibilidad de interpretar los Convenios previos conforme a la última actualización del Modelo de Convenio constituya un mecanismo válido ni aceptable para superar las dificultades inherentes al proceso de renegociación de los Convenios para adaptarlos a las nuevas exigencias sobrevenidas. No es válido porque los organismos que elaboran y discuten los contenidos de los Modelos de Convenio y de sus Comentarios carecen de la atribución de competencia suficiente para llevar a cabo dicho proceso de actualización encubierta de los Convenios de doble imposición. No es aceptable porque mediante dicho mecanismo se hurta a los Parlamentos nacionales de todo control parlamentario al proceso de adaptación de los Convenios, necesario según las exigencias constitucionales de muchos Estados para validar la acción del poder ejecutivo en materia tributaria a nivel internacional.

Por ello, los Modelos de Convenio, y en especial, sus Comentarios, deberían perfilar mejor su contenido especificando y diferenciando aquellos elementos que tienen como finalidad *aclarar* el sentido de los términos y preceptos incluidos en el Modelo de Convenio de aquellos elementos que constituyen indicaciones complementarias y que no comportan una mera aclaración de dicho sentido sino que incorporan elementos ajenos al proceso interpretativo de los Convenios. Aunque en última instancia corresponde a los órganos internos competentes de los Estados contratantes decidir en qué medida los Comentarios tienen relevancia y si suponen o no una mera aclaración. La pretensión de proponer una solución uniforme, o consensuada a nivel internacional en materia tributaria a partir de una comprensión internacional del alcance y contenido de las reglas del Modelo se ha visto contrarrestada por el aumento y relevancia cada vez mayor de los

Protocolos que se incorporan como anexo a los distintos Convenios fiscales internacionales.

De otro modo, se corre el riesgo de trasladar un importante núcleo de materias que deben superar las exigencias del principio democrático a una esfera *puramente interpretativa*, lo que supone no sólo un indudable riesgo constitucional sino también de preservación de la primacía convencional; puesto que, al trasladar muchas de las cuestiones que deben ser resueltas por el Convenio a la fase interpretativa y aplicativa del Convenio se corre el riesgo de generar interpretaciones unilaterales diversas cuando no contradictorias y en clara contravención con lo dispuesto por el Convenio por parte de cada parte contratante.

9.2. La cooperación administrativa y el ámbito procedimental

En segundo lugar, los Modelos de Convenio deben afrontar cada vez con mayor detenimiento cuestiones relativas a la cooperación administrativa entre Administraciones tributarias. Tradicionalmente el núcleo importante de los Convenios fiscales estaba constituido por la delimitación de las competencias fiscales materiales sobre las diferentes fuentes y tipos de renta dejando la regulación administrativa en manos de cada Estado contratante en virtud del principio de autonomía procedimental. Sin embargo, la mayor integración económica y la intensificación de los flujos económicos internacionales demandan una intensificación de los mecanismos de cooperación y colaboración administrativa internacional, que en algunas cuestiones como la persecución de la evasión y elusión fiscal internacional se convierten en elemento primordial. De este modo, surgen nuevos ámbitos de análisis y regulación por parte de los Convenios fiscales y por los Modelos de Convenio:

- a) Por un lado, los mecanismos de intercambio y suministro de información tributaria interadministrativa, bien en el seno de un convenio fiscal típico, o bien constituyendo el único objeto del Convenio. En esta línea se pone de manifiesto la posibilidad de alcanzar una acción coordinada entre los diferentes Modelos, como pone de manifiesto el Código de Conducta de las Naciones Unidas sobre cooperación en la lucha contra la evasión fiscal internacional de 2008.
- b) Por otro lado, se han incorporado cláusulas de asistencia a la recaudación en el Modelo de Convenio de la OCDE y lo hará la próxima actualización del Modelo de Convenio de la ONU, dando cuenta de la complejidad de este tipo de asistencia en el que deben compaginarse el ejercicio de las facultades ejecutivas a favor del otro Estado contratante con la preservación de los derechos de los obligados tributarios.
- c) A su vez, cobra cada vez mayor importancia la necesidad de regular de forma detallada los mecanismos de solución de conflictos tributarios derivados de la aplicación e interpretación de los Convenios de doble imposición, así como de aquellos que no encuentran una respuesta satisfactoria en la eliminación de la doble imposición a pesar de la aplicación del Convenio. La intensificación de los flujos económicos internacionales y la generalización del uso y aplicación de los Convenios fiscales exige dotar a los mismos de unos mecanismos eficaces que resuelvan los problemas derivados de dicha aplicación. En esta línea, se han desarrollado estudios que fomentan la utilización de las mejores prácticas administrativas así como, finalmente, ha llevado a la incorporación de una cláusula alternativa de arbitraje al Modelo de Convenio de la OCDE en la última actualización llevada a cabo en 2008.
- d) Por último, los Modelos de Convenio deben prestar mayor atención a la posible resolución de los problemas derivados de la aplicación e interpretación de los propios

Convenios como consecuencia de una generalización y ampliación en su uso; si no generalizando el uso de mejores prácticas sí al menos intentando resolver los conflictos que puedan derivarse de una interpretación divergente o de una aplicación deficiente o ineficaz.

9.3. La diversificación de materias en los Modelos de Convenio

Por último, cabe resaltar la necesidad de una diversificación de las materias objeto de un Convenio fiscal. Tradicionalmente, los Convenios fiscales internacionales han visto reducido su ámbito de aplicación a la imposición sobre la renta y el patrimonio, con escasa suerte para el Modelo de Convenio para eliminar la doble imposición sobre las sucesiones, debido a la ausencia de una estructura básica común en dicho impuesto en diferentes ordenamientos, que difieren en cuanto al sujeto pasivo, la determinación de la base imponible o la estructura del impuesto. Fruto de esta diversificación ya han aparecido Modelos de Convenio específicos para el intercambio de información.

Sin embargo, la intensificación del comercio internacional, no sólo de bienes sino también –y fundamentalmente– de servicios, pone de manifiesto de forma manifiesta la necesidad de articular algún mecanismo de integración y resolución de los problemas tributarios –de doble imposición, pero también de ausencia de imposición– derivadas de la diferente comprensión y concreción de las reglas territoriales –o de localización de las operaciones– que afectan a la imposición general sobre el consumo en sus diferentes denominaciones –fundamentalmente, el Impuesto sobre el Valor Añadido–. En el ámbito del GATT y del GATS se han desarrollado algunas líneas de actuación a partir de los principios generales, que podrían aprovecharse para formular criterios de solución en torno a un Modelo de Convenio.