

# DOCUMENTOS

LA MODIFICACIÓN DEL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL. INTERPRETACIÓN Y NOVEDADES DE LA VERSIÓN DEL AÑO 2000: LA ELIMINACIÓN DEL ARTÍCULO 14 SOBRE LA TRIBUTACIÓN DE LOS SERVICIOS PROFESIONALES INDEPENDIENTES Y EL REMOZADO TRATO FISCAL A LAS *PARTNERSHIPS*

Autor: *Fernando Serrano Antón*  
Universidad Complutense de Madrid

DOC. N.º 5/02



INSTITUTO DE  
ESTUDIOS  
FISCALES

N.B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad de los autores, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

Edita: Instituto de Estudios Fiscales  
N.I.P.O.: 111-02-002-0  
I.S.S.N.: 1578-0244  
Depósito Legal: M-23771-2001

## ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN
2. INTRODUCCIÓN HISTÓRICA DEL MC OCDE
3. LA RELACIÓN DEL MC OCDE 2000 CON VERSIONES ANTERIORES. PROBLEMAS INTERPRETATIVOS
4. EL CONTEXTO Y LAS MODIFICACIONES DE LA NUEVA VERSIÓN DEL MC OCDE
5. LA APLICACIÓN DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN A LAS SOCIEDADES DE PERSONAS. EL INFORME DE 1999
  - a. Introducción
  - b. El derecho a la aplicación de los beneficios de los CDIs
  - c. Problemas en el Estado de la residencia del preceptor de la renta. En especial, la eliminación de la doble imposición internacional
  - d. Críticas al Informe
6. LA ELIMINACIÓN DEL ARTÍCULO 14 MC OCDE SOBRE SERVICIOS PERSONALES INDEPENDIENTES
  - a. Actividades que contemplaba el artículo 14 MC OCDE
  - b. Entidades incluidas en el artículo 14 MC OCDE
  - c. Base fija *versus* establecimiento permanente
  - d. La solución elegida por el Informe
  - e. La importancia futura del artículo 14
7. CONCLUSIONES



## 1. INTRODUCCIÓN

El Modelo de Convenio Fiscal para evitar la doble imposición internacional sobre la renta y patrimonio y prevenir la evasión fiscal diseñado por el Comité de Asuntos Fiscales de la Organización para Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante, MC OCDE) sufrió el 29 de abril de 2000 su última modificación<sup>1</sup>.

Para la realización del análisis que se propone, se trabajó en el "Model Tax Convention on Income and on Capital", publicado desde 1992 en un formato de hojas cambiables que permite actualizaciones periódicas<sup>2</sup>. Como es sabido, el MC OCDE describe, en primer lugar, su ámbito de aplicación (capítulo I) y define algunos términos y expresiones como: empresa, residencia, o establecimiento permanente (capítulo II). La parte principal consiste en los capítulos III al V, que establecen en qué medida cada uno de los dos Estados contratantes puede gravar la renta (rentas empresariales, intereses, dividendos, cánones, expatriados, etc.) y el patrimonio y cómo ha de eliminarse la doble imposición jurídica (exención o imputación). Siguen las Disposiciones Especiales como procedimiento amistoso, intercambio de información o no discriminación (capítulo VI) y las Disposiciones Finales (entrada en vigor y denuncia, capítulo VII).

El objeto del presente trabajo consiste en analizar los cambios de calado acaecidos en el MC OCDE en su última versión. Trataremos en especial lo concerniente a las modificaciones en el tratamiento fiscal de las sociedades de personas o *partnerships*; y la eliminación del artículo 14 MC OCDE relativo a la tributación de los servicios prestados por profesionales.

## 2. INTRODUCCIÓN HISTÓRICA DEL MC OCDE<sup>3</sup>

No es el momento de glosar la importancia que ha adquirido el MC OCDE y sus principios en el ámbito de la tributación internacional. No es arriesgado señalar que dicho Modelo ha permitido una cierta armonización en las legislaciones nacionales de los países de la OCDE.

La necesidad de conseguir un grado aceptable de justicia en la tributación de las operaciones transfronterizas condujo a los Estados a convenir la necesidad de alcanzar una cierta coordinación internacional que permitiese asegurar las mismas condiciones fiscales de competencia a nivel mundial. Llegados a este punto, los Estados creyeron que la mejor manera de alcanzar dicho objetivo era a través de acuerdos bilaterales o multilaterales sobre los principios generales de distribución del

---

<sup>1</sup> Publicado en inglés con el título: "*Model Tax Convention on Income and on Capital*", Condensed Versión, 29 April 2000, OECD, Paris, 2000. Publicado en francés con el título: "*Modèle de Convention Fiscale concernant le revenu et la fortune*" versión Abregée. 29 Avril 2000. OCDE, Paris, 2000.

<sup>2</sup> "*Model Tax Convention on Income and on Capital*", versión actualizada a 29 April 2000, OECD, Paris, 2000, volúmenes I y II.

<sup>3</sup> Sobre la historia para prevenir la doble imposición internacional consúltese: A. VAN DEN TEMPEL, "*Relief from Double Taxation*", IBFD, Amsterdam, 1967. H. D. ROSENBLOOM, "*Prepared Statement presented at 1980 Hearing on Income Tax Treaty Policy by the Committee on Ways and Means of the US House of Representatives*" (29 April 1980), Serial 96-102, US Government Office Printing, Washington DC, 1980, pp. 61-70. UNITED NATIONS, "*Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developed and Developing Countries*", United Nations, New York, 1979, (Doc. ST/ESA/94), pp. 16-21. K. MESERE, "The Precursors and Successors of the New OECD Model Tax Conventions on Income and Capital", *Bulletin for International Fiscal Documentation*, 1993, p. 246. P. BAKER, "*Double Taxation Conventions and International Tax Law*", 2nd. Edition, Sweet & Maxwell, London, 1994, pp. 1-5.



poder tributario entre Estados. Lógicamente, esto que parecía tan sencillo, se complicó de manera notable cuando se empezaron a considerar las características de cada país en lo que concierne a sus políticas económicas internacionales<sup>4</sup>.

Desde finales del siglo XIX, los Estados han estado firmando convenios bilaterales para evitar la doble imposición internacional. Al principio se trataba de convenios entre Estados de una misma federación, o países aliados, otras veces desde el punto de vista objetivo sólo se referían a rentas obtenidas por miembros de misiones diplomáticas o cláusulas relativas a no discriminación por razón de la nacionalidad<sup>5</sup>. El primer Convenio para evitar la doble imposición internacional (en adelante, CDI) que afronta de forma global el fenómeno de la doble imposición internacional fue el firmado el 21 de junio de 1899 entre Austria y Prusia<sup>6</sup>.

El desarrollo de la red de CDIs después de la Primera Guerra Mundial fue importante principalmente en Europa, debido al crecimiento industrial que convirtió al fenómeno de la doble imposición en el principal obstáculo a las relaciones comerciales entre países. En ese tiempo, Estados Unidos y Gran Bretaña fueron menos activos, pero firmaron algunos Convenios en el período de entre-guerras. Sin duda el hito fue marcado por la Liga de Naciones que permitió una asimilación de los CDIs firmados hasta ese momento, a la vez que comenzó a buscar un modelo de Convenio que sirviera como punto de partida de futuras negociaciones. Es así como en 1921, el Comité Financiero de la Liga de Naciones nombró a cuatro expertos (BRUINS, EINAUDI, SELIGMAN y STAMP) para que preparasen un informe sobre cuestiones de fiscalidad internacional, informe que fue presentado en 1923<sup>7</sup>. En 1922, también en el seno de la Liga de Naciones, se convocó a expertos de siete países europeos con el mismo objeto que el Comité de los Cuatro Economistas, es decir, el estudio de los confines de la doble imposición internacional. Tanto el Comité de los Cuatro Economistas como el Comité de Expertos Fiscales (cuyo trabajo final fue presentado en 1925) llegaron a la misma conclusión y es que se debía llevar a cabo un reparto del poder tributario a efectos de la eliminación de la doble imposición entre el país de residencia y el de la fuente.

En octubre de 1928, la Liga de Naciones aprobó por primera vez un modelo global para la eliminación de la doble imposición internacional en materia de renta, asimismo se adoptaron los modelos relativos a la imposición sobre sucesiones, asistencia mutua y asistencia judicial en la recaudación de tributos<sup>8</sup>. Para avanzar todavía más en este proceso, en 1929 se nombró un Comité Permanente sobre Tributación que presentó dos borradores de modelo en 1930 y 1935, si bien nunca fueron adoptados.

Hubo que esperar a los Modelos de Convenio de 1943 y de 1946 para tener un sistema más ordenado y científico, que quizás son fruto de los estudios realizados para llevar a cabo los borradores de modelo de 1930 y 1935<sup>9</sup>. El primer Modelo de 1943 o Modelo de México fue realizado y aprobado por un subcomité fundamentalmente formado por representantes de los países de América Latina por el

<sup>4</sup> Cfr. SOL PICCIOTTO, "International Business Taxation", Quorum Books, New York, 1992, pp. 35-36.

<sup>5</sup> Cfr. Las exenciones fiscales en favor del personal diplomático y consular en los siguientes convenios firmados por España: Convenio de 3 de julio de 1880, sobre el derecho de protección de Marruecos (Tratado multilateral entre España, Francia, Prusia, Alemania, Hungría, Austria, Dinamarca, Bélgica, Estados Unidos, Reino Unido, Italia, Portugal, Suecia, Noruega y el Sultán de Marruecos), en especial artículos 2, 3, 4, 12 y 13. Convenio entre España y el Imperio Alemán de 22 de febrero de 1870, determinando las atribuciones, derechos, privilegios e inmunidades de los agentes consulares. Convenio de 18 de mayo de 1871 y 10 de febrero de 1873 entre España y Países Bajos, sobre derechos, inmunidades y privilegios recíprocos de los agentes consulares. Citados por J.M. CALDERÓN CARRERO, "La doble imposición internacional en los convenios de doble imposición y en la Unión Europea", Aranzadi, Pamplona, 1997, p. 33.

<sup>6</sup> Cfr. M. CARROLL, "US Tax Treaties with the European Community Member Countries: Corporate Aspects", Tax Management Inc, Washington, 1975, pp. 3-7. K. VOGEL, "Double Taxation Conventions", ob. cit., 8-10. J.M. CALDERÓN CARRERO, "La doble imposición internacional en los convenios...", ob. cit., p. 34. En lo que se refiere a España, siguiendo al Prof. Palao, los primeros CDIs firmados se remontan al 27 de junio de 1924 (Convenio Hispano-Británico), 7 de agosto de 1926 (Convenio con Francia) y de 28 de noviembre de 1927 (Convenio con Italia). Cfr. C. PALAO TABOADA, en AA.VV. "Comentarios a la Ley del IRPF", Civitas, Madrid, 1983, p. 41.

<sup>7</sup> Cfr. BRUINS, EINAUDI, SELIGMAN & STAMP, "Report on Double Taxation", League of Nations, Geneva, 1923; reimpresso en Legislative History of United States Tax Conventions, US Government Printing Office, Washington DC, 1962, pp. 4009-4056.

<sup>8</sup> Cfr. UNITED NATIONS, "Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developed and Developing Countries", United Nations, New York, 1979, pp. 16-21.

<sup>9</sup> Cfr. LEAGUE OF NATIONS, "London and Mexico Model Tax Conventions: Commentary and Text", Doc. C.88.M.88.1946, ILA (1946).

desarrollo que en esos momentos acontecía de la Segunda Guerra Mundial. Como no podía ser de otra manera, estos países impusieron sus ideas y así se le dio una mayor importancia al principio de la fuente, en relación con la que había tenido con anterioridad. Su aceptación mundial fue bastante escasa.

El Modelo de Londres (1946) ya con la participación de los países industrializados produjo que se revisasen los postulados del anterior Modelo e hizo que se plasmasen las ideas que defendían los países desarrollados, sobre todo, en lo concerniente a los dividendos, intereses y cánones. Como novedad, se introdujeron normas de reparto del poder tributario dependiendo del tipo de renta, lo que constituyó el primer modelo con una estructura similar al actual<sup>10</sup>.

Como ocurrió con el Modelo bilateral de Convenio de 1928, los Modelos de México y Londres nunca fueron unánimemente aceptados. No obstante, los principios allí contenidos fueron seguidos con algunas variantes en un gran número de CDIs firmados por países desarrollados. Así siguió la situación hasta que la Organización Europea para la Cooperación Económica (OECE) –después del 30 de septiembre de 1961, pasó a denominarse OCDE, Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, una vez que se incorporaron Canadá y Estados Unidos– crease el Comité de Asuntos Fiscales en 1956 y le encargase la tarea de trabajar sobre un Modelo bilateral para eliminar la doble imposición internacional sobre los principios de los anteriores, "que resolviere definitivamente los problemas de doble imposición existentes entre los Estados miembros de la OCDE y que fuese aceptado por todos los países miembros"<sup>11</sup>. La necesidad de un nuevo Modelo venía dada por dos razones. La primera radicaba en que los Modelos de México y Londres presentaban en cuestiones esenciales grandes diferencias y lagunas. La segunda, era consecuencia de la creciente interdependencia económica de los Estados miembros de la OECE en el período de posguerra y la cooperación económica establecida entre ellos.

El Comité de Asuntos Fiscales de la OECE (OCDE, posteriormente) presentó cuatro informes provisionales entre 1956 y 1961 con una serie de modelos de artículos que formarían un hipotético Modelo de Convenio. Como es sabido, el MC OCDE nace con el objetivo de promover una serie de políticas, cambiantes y condicionantes del mismo. Es decir, estas circunstancias económicas, políticas y sociales demandan una revisión casi constante del MC OCDE, sobre todo, cuando se decidió que fuese actual en todo momento. Las políticas antes referidas están destinadas<sup>12</sup>:

- a lograr la más fuerte expansión posible de la economía y del empleo y a aumentar el nivel de vida en los países miembros manteniendo la estabilidad financiera y contribuyendo así al desarrollo de la economía mundial;
- a contribuir a una sana expansión económica en los países miembros y en los no miembros en vías de desarrollo económico;
- a contribuir a la expansión del comercio mundial sobre una base multilateral y no discriminatoria conforme a las obligaciones internacionales.

El MC OCDE nació con vocación de actualizarse en una labor continua a los cambios que acontecían. El propio Comité Fiscal de la OCDE había previsto, al presentar su Informe en 1963, la posibilidad de que el Proyecto de Convenio fuera revisado en un momento posterior tras nuevos estudios. Dicha revisión era además necesaria para valorar una serie de factores que garantizarían la permanente actualidad del MC OCDE en la fiscalidad internacional. Dichos factores son:

- la experiencia adquirida por los países miembros de la OCDE en la negociación y aplicación de convenios internacionales;
- los cambios en los sistemas fiscales de los países miembros;

---

<sup>10</sup> Cfr. J.M. CALDERON CARRERO, "La doble imposición internacional en los convenios para evitar la doble imposición y en la UE", ob. cit., p. 36.

<sup>11</sup> Cfr. ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, "Model Double Taxation Convention on Income and on Capital. Report of the Committee on Fiscal Affairs", Paris, 1977, p. 8.

<sup>12</sup> Cfr. Artículo 1.º de la Convención firmada el 14 de diciembre de 1960, en París, y que entró en vigor el 30 de septiembre de 1961, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).



- el aumento de las relaciones fiscales internacionales, y,
- el desarrollo de nuevos sectores de actividad empresarial, así como la aparición de nuevas y complejas formas de organización empresarial a nivel internacional.

Es en 1963 cuando se presenta, por fin, un Modelo de Convenio para evitar la doble imposición internacional de carácter general, MCOCDE, al que se le añadió una serie de Comentarios sobre su articulado<sup>13</sup>. Estos Comentarios interpretan el Modelo de Convenio. Cuando un Estado no está de acuerdo con dicha interpretación, éste introduce una reserva al Comentario.

En los años siguientes, el MCOCDE y sus Comentarios fueron revisados por el Comité de Asuntos Fiscales. Esta revisión estuvo basada principalmente en la experiencia práctica<sup>14</sup>. En 1977 –11 de abril–, el Comité de Asuntos Fiscales aprueba un nuevo informe con una revisión parcial del MCOCDE y sus Comentarios<sup>15</sup>.

Durante quince años, el Comité de Asuntos Fiscales publicó una serie de informes y trabajos sobre la posición de la OCDE en problemas que iban apareciendo en la escena internacional tributaria, estos informes incorporaban posibles reformas y modificaciones del MCOCDE, siendo muchas de ellas tomadas en cuenta por los negociadores de CDIs, aun a pesar de su no incorporación en el Modelo. Dichas sugerencias fueron finalmente incorporadas en el nuevo MCOCDE de 1992 –23 de julio–<sup>16</sup> <sup>17</sup>. Al mismo tiempo, el Comité anunció que en el futuro intentaría publicar las actualizaciones del MCOCDE y sus comentarios más frecuentemente<sup>18</sup>.

Dicha intención se ha visto plasmada mediante la publicación de nuevas modificaciones en 1994, 1995 y 1997. Estos cambios junto con los de 1977 no han afectado tanto al MCOCDE como a sus Comentarios. En efecto, éstos son ahora mucho más amplios que al principio y el número de reservas también se ha visto incrementado notablemente. Aparte de las reservas, algunos Estados miembros de la OCDE han incluido observaciones. Éstas suponen una diferencia con la interpretación dada en los Comentarios al artículo correspondiente. Estas observaciones no suponen, por lo tanto, desacuerdo con el texto del Convenio, si bien proporcionan una indicación en cuanto a la forma en que dichos países aplican las disposiciones del artículo de que se trate<sup>19</sup>.

Los últimos modelos de 1992, 1994, 1995, 1997 y 2000 responden a una mayor profundización en el consenso del reparto del poder tributario y a la inclusión de nuevas medidas que acomodan al Modelo a la experiencia práctica que se va adquiriendo. Al mismo tiempo se puede constatar la introducción de nuevas cláusulas dirigidas a luchar contra la evasión fiscal y en particular contra el “*Treaty Shopping*”<sup>20</sup>.

<sup>13</sup> El 1 de julio de 1963 se presenta el primer Proyecto de Convenio para evitar la doble imposición internacional sobre la renta y el patrimonio, que la OCDE publicó junto con la resolución del 30 de julio de ese mismo año. Cfr. OECD, “*Draft Double Taxation Convention on Income and Capital*”, OECD, París, 1963.

<sup>14</sup> Cfr. K. MESSERE, “The Precursors and Successors of the New OECD Model Tax Conventions on Income and Capital”, *Bulletin for International Fiscal Documentation* núm. 47/1993, p. 246.

<sup>15</sup> Cfr. OECD, “Model Double Taxation Convention on Income and Capital”, OECD, París, 1977.

<sup>16</sup> *Ibidem*, París, 1992.

<sup>17</sup> Sobre los cambios introducidos por la revisión de 1992 consúltese K. MATTHEWS, “OECD Conference Participants Review Changes in 1992 OECD Model Treaty”, *Tax Notes International*, 1993, pp. 251-255. J.M. CALDERON CARRERO, “Análisis del nuevo Modelo de Convenio para evitar la doble imposición internacional de 1992”, RDFHP núm. 226/1993, pp. 136 y ss.

<sup>18</sup> Fruto del compromiso ha sido, por ejemplo, que el MCOCDE y sus comentarios son publicados en libros de hojas intercambiables, en lugar del tradicional volumen en el que no se podía añadir ni cambiar los textos de los artículos o comentarios.

<sup>19</sup> Cfr. OECD, “1977 Model Double Taxation on Income and Capital. Report of the Committee on Fiscal Affairs”, ob. cit., para. 27. K. VOGEL, “*Double Taxation Conventions*”, ob., cit., para. 19a. H. AULT, “The Role of the OECD Commentaries on the Interpretation of Tax Treaties”, *Intertax* núm. 3/1994, p. 147.

<sup>20</sup> El Comité de Asuntos Fiscales se reúne dos veces al año. Los representantes en este Comité son funcionarios del Ministerio de Hacienda responsables de la política fiscal internacional, generalmente de la Dirección General de Tributos. El Comité se organiza en diversos grupos de trabajo, los principales son: Grupo de Trabajo núm. 1, sobre Doble Imposición; Grupo de Trabajo núm. 6, sobre Tributación y Multinacionales; Grupo de Trabajo núm. 8, sobre Evasión Fiscal. Cfr. Committee on Fiscal Affairs: “Activities 1971-1990 and Current Work Programme”, *Bulletin for International Fiscal Documentation* 1990, pp. 558-562.



Los factores indicados han continuado ejerciendo su influencia y, en muchos aspectos, la presión para actualizar y adaptar el Convenio Modelo a unas condiciones económicas cambiantes se acentuó. De tal manera, que a los factores anteriores se han de añadir los siguientes:

- el desarrollo de las nuevas tecnologías;
- los cambios tan radicales en el modo de realizarse las operaciones internacionales;
- la sofisticación de los métodos de elusión y evasión fiscal, y,
- el proceso de globalización y liberalización de las economías de la OCDE.

El método de trabajo del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE por el que se desarrollan las actualizaciones se produce a través de diversos informes sobre cuestiones directas o indirectas particular, algunos de los cuales recomiendan modificaciones del Convenio Modelo y sus Comentarios.<sup>21</sup>

Precisamente, en 1991, reconociendo que la revisión del Convenio Modelo y los Comentarios se había convertido en un proceso continuo, el Comité de Asuntos Fiscales adoptó el concepto de un Convenio Modelo “dinámico” que permite actualizaciones y modificaciones periódicas y puntuales, sin esperar a una revisión completa<sup>22</sup>.

Consecuentemente, se decidió publicar una versión revisada del Convenio Modelo que tuviera en cuenta el trabajo realizado desde 1977 incorporando muchas de las recomendaciones recogidas en los informes mencionados más arriba<sup>23</sup>.

Debido a la extensión de la influencia del Convenio Modelo más allá de las fronteras de los países miembros de la OCDE, el Comité decidió asimismo abrir el proceso de revisión para beneficiarse de las aportaciones de países no miembros, otras organizaciones internacionales y otras partes interesadas. Se consideró que tales contribuciones externas asistirían al Comité de Asuntos Fiscales en su tarea continuada de actualización del Convenio Modelo para adaptarlo a los cambios de las normas y principios internacionales<sup>24</sup>. No resulta extraño advertir que el MC OCDE ha tenido una gran repercusión en la negociación, aplicación e interpretación de los Convenios para evitar la doble imposición internacional (en adelante, CDIs), en primer lugar, porque se ha utilizado como documento básico en las negociaciones entre países miembros y no miembros, así como en los trabajos de organizaciones internacionales mundiales –ONU– o regionales –Comunidad Andina o Convención Nórdica–; y, en segundo lugar, porque al aceptar la estructura y las disposiciones del Modelo de Convenio, se aceptan también los comentarios como guía comúnmente aceptada en la interpretación de los CDIs.

Ello condujo a la publicación, a partir de 1992, del Convenio Modelo en formato de hojas cambiables lo que permite actualizaciones periódicas. A diferencia del Proyecto de Convenio de 1963 y del Convenio Modelo de 1977, el Modelo revisado no representaba la culminación de una revisión general sino más bien el primer paso de un proceso continuo de revisión, con actualizaciones periódicas que permitieran garantizar que el Convenio Modelo continuase reflejando con precisión los puntos de vista de los países miembros en cada momento<sup>25</sup>.

---

<sup>21</sup> Algunos de esos Informes fueron publicados y figuran en el Volumen II de la versión presentada en carpeta de hojas cambiables del Modelo de convenio de la OCDE.

<sup>22</sup> Cfr. K. VOGEL, “Changes to the OECD Model Treaty and Commentary since 1992”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, núm. 12/1997, pp. 532-538.

<sup>23</sup> Cfr. párrafo 9 de la Introducción de los Comentarios al MC OCDE.

<sup>24</sup> Los firmantes de la Convención constitutiva de la OCDE son: Alemania, Austria, Bélgica, Canadá, Dinamarca, España, Estados Unidos de América, Francia, Grecia, Irlanda, Islandia, Italia, Luxemburgo, Noruega, Países Bajos, Portugal, Reino Unido, Suecia, Suiza y Turquía. Los países siguientes se han adherido posteriormente a esta Convención (las fechas son las del depósito de los instrumentos de adhesión): Japón (28 de abril de 1964), Finlandia (28 de enero de 1969), Australia (7 de junio de 1971), Nueva Zelanda (29 de mayo de 1973), México (18 de mayo de 1994), la República Checa (21 de diciembre 1995), Hungría (7 de mayo de 1996), Polonia (22 de noviembre de 1996) y República de Corea (12 de diciembre 1996). La Comisión de las Comunidades europeas participa en los trabajos de la OCDE (artículo 13 de la Convención de la OCDE).

<sup>25</sup> Cfr. K. VOGEL, “OECD Model Convention: Reflections on the Future of the OECD Model Convention and Commentary”, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, núm. 11-12/1996, pp. 527-530



En 1997, con motivo de una de tales actualizaciones, se incluyeron en un segundo volumen las posiciones de cierto número de países no miembros en reconocimiento de la creciente influencia del Convenio Modelo fuera del ámbito de la OCDE<sup>26</sup>. Se incluyeron además reediciones de informes anteriores del Comité que habían dado lugar a modificaciones del Convenio Modelo, la lista detallada de los convenios para evitar la doble imposición entre los países miembros de la OCDE y el texto de la recomendación del Consejo sobre el MC OCDE. No obstante, existe una versión resumida en la que aparecen publicados la introducción, el texto del articulado, los Comentarios y las posiciones de los países no miembros.

### 3. LA RELACIÓN DEL MC OCDE 2000 CON VERSIONES ANTERIORES. PROBLEMAS INTERPRETATIVOS

Lo primero que hay que poner de relieve es que el MC OCDE y sus comentarios no son vinculantes legalmente<sup>27</sup>. De hecho, en la Introducción a los Comentarios al MC OCDE se señala que “si bien los Comentarios no están destinados en modo alguno a figurar como anexos a los convenios que se firmen por los países miembros, que son los únicos que constituyen instrumentos jurídicos obligatorios de carácter internacional, pueden, no obstante, ser de gran ayuda en la aplicación e interpretación de los convenios y, en particular, en la resolución de controversias”<sup>28</sup>. El MC OCDE y sus Comentarios han sido objeto ya en siete ocasiones de recomendación por parte del Consejo de la OCDE<sup>29</sup>. En estas ocasiones, el Consejo de la OCDE recomienda que los gobiernos de los países miembros cuando firman o revisan convenios bilaterales deberían adaptarse al MC, como es interpretado por los Comentarios. Por tanto, legalmente el MC OCDE no es tratado internacional, sino un borrador que puede servir como punto de partida para la conclusión de un CDI.

De todas formas, el débil status legal del MC OCDE y de sus Comentarios no cambia el hecho de que en la práctica posee una gran importancia. Los órganos jurisdiccionales nacionales cada vez usan con más profusión los Comentarios al MC como guía, y los Estados adoptan cada vez con más frecuencia y con gran aceptación al MC OCDE como punto de partida de negociación y asumen sus Comentarios a los artículos del CDI en cuestión<sup>30</sup>.

Dado el gran número de CDIs actualmente en vigor y la dificultad que entraña la renegociación de éstos, la OCDE ha preferido tradicionalmente la introducción de los cambios en los Comentarios al MC OCDE. El problema de los conflictos de interpretación, que podrían surgir como consecuencia de los cambios en los artículos y comentarios de las distintas versiones, fue analizado por el Comité de Asuntos Fiscales al redactar el MC OCDE de 1977, ya que se modificaban algunas cuestiones de relevancia en relación con el MC OCDE de 1963<sup>31</sup>.

El Comité de Asuntos Fiscales consideró, como solución en aquel momento y como *regla general* para las venideras nuevas versiones del MC OCDE, que en la medida de lo posible, los

<sup>26</sup> La creciente importancia del MC OCDE en la negociación y posterior conclusión de Convenios se observa en el número de CDIs firmados. Se estima que existen 350 Convenios concluidos entre Estados miembros de la OCDE y 1.500 Convenios en los que participa un Estado no miembro de la OCDE. Cfr. OECD, “*Model Tax Convention*”, en <http://www.oecd.org/daf/fa/treaties/treaty.htm>

<sup>27</sup> La posición legal de los Comentarios del MC OCDE en el Derecho internacional y en el nacional se encuentra en estos momentos bajo estudio por la OCDE. Cfr. *Tax News Service* núm. 1/1999, p. 10. K. VOGEL, “Tax Treaty News”, *Bulletin for International Fiscal Documentation* núm. 3/2000, p. 98.

<sup>28</sup> Cfr. párrafo 29, Introducción al MC OCDE.

<sup>29</sup> 30 de julio de 1963, 11 de abril de 1977, 23 de julio de 1992, 31 de marzo de 1994, 21 de septiembre de 1995, 23 de octubre de 1997 y 29 de abril de 2000.

<sup>30</sup> Cfr. K. VAN RAAD, “Interpretation and Application of Tax Treaties by Tax Courts”, *European Taxation* núm. 1/1996, p. 4.

<sup>31</sup> Para realizar un seguimiento de todas las versiones del MC OCDE puede consultarse también K. VAN RAAD, “*1963 and 1977 OECD Model Income Tax Treaties and Commentaries*”, Kluwer Law, Deventer, 1990, 2nd Edition.

CDIs existentes deberían interpretarse conforme al espíritu de los nuevos Comentarios, aunque las disposiciones de tales convenios no recogieran todavía los términos más precisos de las nuevas versiones del Convenio Modelo. Es decir, los cambios a los Comentarios tendrían carácter retroactivo o dinámico. Ahora bien, este mandato está condicionado con las siguientes matizaciones:

- los países pueden mantener una posición diferente a los nuevos Comentarios, para ello cuando los Estados deseen clarificar su posición pueden hacerlo según el procedimiento amistoso previsto en los propios CDIs, bien con carácter general o específico a cada caso concreto<sup>32</sup>;
- en los casos de convenios concluidos con anterioridad cuando sus disposiciones difieran sustancialmente de los artículos revisados, las modificaciones de los artículos del Convenio Modelo y los cambios de los Comentarios serán irrelevantes para interpretar o aplicar<sup>33</sup>, y,
- los cambios o adiciones de menor calado a los Comentarios serán normalmente relevantes al interpretar y aplicar los convenios concluidos antes de su adopción, ya que reflejan el consenso de los países miembros de la OCDE sobre la interpretación adecuada de las disposiciones existentes y su aplicación a determinados supuestos.

De todas formas, adelantando nuestra posición, debemos rechazar la interpretación dinámica de los CDIs, o retroactiva de los Comentarios. Sólo puede aceptarse por los argumentos que se dan a continuación, la interpretación de los Comentarios existentes en la fecha de conclusión de un CDI sobre un artículo en concreto<sup>34</sup>.

Ahora bien, no es redundante insistir en que los cambios efectuados en los Comentarios pueden ser tenidos en cuenta al interpretar y aplicar convenios, pero con muchas reservas, en particular cuando se aplican sobre CDIs concluidos antes de su adopción, ya que hay que rechazar cualquier forma de interpretación *a contrario* conforme a la cual un cambio en un artículo del Convenio Modelo o en los Comentarios implica necesariamente consecuencias diferentes de las que resultan de la redacción anterior aceptada por los Estados contratantes en un CDI. Muchos cambios pretenden simplemente aclarar, no ya modificar, el sentido de los artículos o los Comentarios, o mejorar el texto de los mismos, o incluso acercar más las versiones inglesa y francesa de aquellos. Pues bien, en estos últimos casos parece que no habría problema en aceptar la teoría dinámica. En otros casos, como parecen señalar los Comentarios, se plantearían muchas objeciones cuando se aplican Comentarios de las versiones posteriores del MC OCDE a CDIs firmados con anterioridad. Ello se desprende, como señala Vogel, del papel que juegan los Comentarios como instrumento de interpretación de acuerdo con la Convención de Viena sobre el Derecho de los tratados internacionales de 27 de enero de 1980. En efecto, de la Convención de Viena no se puede extraer que los Comentarios son de aplicación obligatoria a CDIs firmados con anterioridad, ni tampoco se pueden considerar como acuerdos subsiguientes de los Estados contratantes de acuerdo con el artículo 31.3 de la Convención de Viena<sup>35</sup>. Por tanto, de acuerdo con esta argumentación, la versión del 29 de abril de 2000 del MC OCDE, en cuanto que suponga un cambio de criterio, sólo sería aplicable a los CDIs firmados con posterioridad.

En la jurisprudencia internacional hay supuestos contradictorios, existen tanto casos en los que se rechaza la aplicación dinámica de los Comentarios como lo contrario. Por citar algunos ejemplos que rechazan la aplicación retroactiva: la resolución de la Corte Administrativa Austríaca de

---

<sup>32</sup> Cfr. Parágrafo 33 de la Introducción de los Comentarios al MC OCDE, *ob. cit.*, p. 14.

<sup>33</sup> Cfr. Parágrafo 35 de la Introducción de los Comentarios al MC OCDE, *ob. cit.*, p. 14.

<sup>34</sup> Cfr. K. VOGEL, "Double Taxation Conventions", 3<sup>rd</sup> Edt., Kluwer Law International, The Netherlands, 1997, pp. 46-47. M. ROIJN, "Changes to the OECD Commentary May Affect its Credibility", *Intertax* núm. 11/1994, pp. 470 y ss. F.A. ENGELEN & F.P.G. PÖTGENS, "Report on the Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships and the Interpretation of Tax Treaties", *European Taxation* núm. 7/2000, pp. 267 y ss.

<sup>35</sup> Cfr. K. VOGEL, "Double Taxation Conventions", 3<sup>rd</sup> Edt., Kluwer Law International, The Netherlands, 1997, p. 46.

31 de julio de 1996<sup>36</sup>, la sentencia del Tribunal Supremo Canadiense *The Queen v. Crown Forest Industries Ltd. et al.*<sup>37</sup>, y la Sentencia del Tribunal Supremo Holandés de 9 de diciembre de 1998<sup>38</sup>. En cuanto a supuestos en los que se admite el carácter dinámico se pueden nombrar: la sentencia de la *US Court of Appeals* de 22 de octubre de 1975, *U.S. v. Burbank & Co. et al.*<sup>39</sup> y las sentencias del Tribunal Supremo noruego de 29 de abril de 1997 y de 10 de junio de 1994, *Alphawell*<sup>40</sup>.

En conclusión, hay que diferenciar si la nueva versión del MC OCDE sólo clarifica que es aceptable desde el punto de vista señalado, o bien efectúa una alteración de los CDIs. Este deslinde debe ser realizado por los Estados miembros que son los que interpretan. Esta afirmación está íntimamente ligada a las posibles reservas y observaciones que los Estados pueden hacer al MC OCDE. Por tanto, parece que la interpretación más acertada, siguiendo este razonamiento, sería la que permite un cambio en la comprensión de un artículo por un Estado mediante la incorporación de una reserva al MC OCDE, y sólo a partir de ese momento, sin que pudiera afectar a los CDIs firmados por dicho Estado con anterioridad<sup>41</sup>.

Finalmente, aun a riesgo de repetición, debe tenerse en cuenta que los Comentarios al MC OCDE no son vinculantes, como el propio Comité de Asuntos Fiscales declara en la Introducción de los Comentarios al MC OCDE<sup>42</sup>, en la interpretación de los CDIs. Como Vogel ha señalado, la naturaleza vinculante de los Comentarios no estaría justificada ni desde el Derecho internacional ni desde el Derecho constitucional de la mayoría de los Estados miembros de la OCDE<sup>43</sup>. No obstante, dado que la red de Convenios aumenta cada día más, la importancia de los Comentarios como guía generalmente aceptada de interpretación se acrecienta.

#### 4. EL CONTEXTO Y LAS MODIFICACIONES DE LA NUEVA VERSIÓN DEL MC OCDE

Como ha sido ya señalado, el método de trabajo habitual en el que se desenvuelve el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE es a través de grupos de trabajo. En el seno de dichos grupos de trabajo, a veces apoyados por *Technical Advisory Groups* (TAGs), se delibera sobre temas previamente seleccionados bien por su complejidad, bien por la aparición de un nuevo entorno, o por las deficiencias descubiertas en la aplicación de los CDIs. El resultado de dichos trabajos puede suponer la modificación de algún artículo o de los Comentarios del MC OCDE.

Sin duda alguna, la existencia de varios Informes de la OCDE condicionaron el contenido de la versión 2000 del MC OCDE. Los Informes a los que nos referimos son:

- la aplicación de los CDIs a las sociedades de personas o partnerships, y
- temas relacionados con el artículo 14 del MC OCDE o sobre la renta derivada de servicios profesionales independientes.

<sup>36</sup> Cfr. M. LANG, "Later Commentaries of the OECD Committee on Fiscal Affairs, not to Affect the Interpretation of Previously Concluded Tax Treaties", *Intertax* núm. 1/1997, p. 7.

<sup>37</sup> Cfr. 95 DTC 5389 (SCC)

<sup>38</sup> BNB 1999/267, p. 2116

<sup>39</sup> 525 F2d 9 (2d Cir. 1975)

<sup>40</sup> Consúltase el comentario crítico sobre estas sentencia de A.A. SKAAR, "More Catholic than the Pope? A Norwegian Supreme Court Decision the 183-Days Rule", *British Tax Review* núm. 6/1997, p. 512.

<sup>41</sup> Un ejemplo sería la reserva núm. 45 al artículo 13 MC OCDE que España introdujo en 1992 y que no afectaría a los CDIs firmados por España con antelación.

<sup>42</sup> Cfr. Párrafo 29 de la Introducción de los Comentarios al MC OCDE, *ob. cit.*, pp. 12-13.

<sup>43</sup> Cfr. K. VOGEL, "Tax Treaty News", *Bulletin for International Fiscal Documentation* vol. 54, núm. 3/2000, p. 98.

Sintéticamente se pueden señalar los siguientes cambios<sup>44</sup>:

1.—*Cambios en la Introducción.* A diferencia de la versión del MC OCDE de 1997 en el que se incorporaban las modificaciones derivadas de la importancia creciente de los países no miembros de la OCDE en la aplicación e interpretación de los CDIs; y, la recomendación del uso de los Comentarios en la interpretación de los CDIs, en la versión del año 2000 no se producen alteraciones significativas.

2.—*Cambios en el articulado del MC OCDE.*

a. Artículo 2.4: Se trata de una mejora en la redacción del precepto dedicado a los impuestos comprendidos. Se suprime la expresión “al final del cada año”.

b. Artículo 3.1: se reenumeran los distintos subapartados y se incorpora uno nuevo el h). Las modificaciones vienen determinadas por el Informe “*Issues related to article 14 of the OECD Model Tax Convention*”, adoptado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE de 27 de enero de 2000. En otras palabras, se definen de acuerdo con el Informe citado: empresa como ejercicio de toda actividad empresarial o profesional; y actividad empresarial y profesional como la ejecución de actividades empresariales, de servicios profesionales y la realización de otras actividades de carácter independiente.

c. Artículo 6.4: se redacta nuevamente el párrafo cuarto, como consecuencia del Informe “*Issues related to article 14 of the OECD Model Tax Convention*”. Ello se debe a la posible obtención de rentas inmobiliarias en el seno de una actividad empresarial.

d. Artículo 10.4: Se le da una nueva redacción producida por la adopción del Informe “*Issues related to article 14 of the OECD Model Tax Convention*”. Se trata de coordinar el articulado en relación con el idéntico tratamiento que reciben las actividades empresariales y profesionales. Así, este artículo viene a señalar que las disposiciones de los apartados 1 y 2 del artículo 10 no son aplicables si el beneficiario efectivo de los dividendos, residente de un Estado contratante, realiza en el otro Estado contratante, del que es residente la sociedad que paga los dividendos, una actividad empresarial a través de un establecimiento permanente situado allí y si la participación que genera los dividendos está vinculada efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso son aplicables las disposiciones del artículo 7. Anteriormente se refería a la realización de servicios personales independientes a través de un base fija, así como de la aplicación en su caso del artículo 14, ahora suprimido.

e. Artículo 10.5: Su modificación se debe también al Informe “*Issues related to article 14 of the OECD Model Tax Convention*”. En la actualidad, este artículo indica que cuando una sociedad residente de un Estado contratante obtenga beneficios o rentas procedentes del otro Estado contratante, ese otro Estado no podrá exigir impuesto alguno sobre los dividendos pagados por la sociedad, salvo en la medida en que esos dividendos se paguen a un residente de ese otro Estado o la participación que genera los dividendos esté vinculada efectivamente a un establecimiento permanente situado en ese otro Estado, ni tampoco someter los beneficios no distribuidos de la sociedad a un impuesto sobre los mismos, aunque los dividendos pagados o los beneficios no distribuidos consistan, total o parcialmente, en beneficios o rentas procedentes de ese otro Estado.

f. Artículo 11.4: Al igual que en el caso del artículo 10.4, este artículo es modificado como consecuencia del Informe “*Issues related to article 14 of the OECD Model Tax Convention*”, adoptado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE de 27 de enero de 2000. Señala este apartado 4 que las disposiciones de los apartados 1 y 2 del artículo 11 no son aplicables si el beneficiario efectivo de los intereses, residente de un Estado con-

---

<sup>44</sup> Se prefirió referenciar a la hora de la realización del presente trabajo, sólo los cambios introducidos en los artículos del MC OCDE y en los Comentarios al articulado, dejando para su consulta en la publicación de la OCDE, “*Model Tax Convention*” ya citada, los cambios en las observaciones, reservas, anexos, informes y posiciones de los países no miembros.



tratante, realiza en el otro Estado contratante, del que proceden los intereses, una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado allí, y si el crédito que generan los intereses está vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso, son aplicables las disposiciones del artículo 7.

g. Artículo 11.5: De manera similar a la de la artículo 10.5, la redacción del mismo resulta alterada por el Informe "*Issues related to article 14 of the OECD Model Tax Convention*", adoptado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE de 27 de enero de 2000. La redacción quedo de la siguiente manera: los intereses se consideran procedentes de un Estado contratante cuando el deudor sea un residente de ese Estado. Sin embargo, cuando el deudor de los intereses, sea o no residente de un Estado contratante, tenga en un Estado contratante un establecimiento permanente en relación con el cual se haya contraído la deuda por la que se pagan los intereses, y éstos últimos son soportados por el citado establecimiento permanente, dichos intereses se considerarán procedentes del Estado contratante en que esté situado el susodicho establecimiento permanente.

h. Artículo 12.3: Como no podía ser de otra manera, la redacción de este artículo se debe al Informe "*Issues related to article 14 of the OECD Model Tax Convention*", adoptado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE de 27 de enero de 2000. La redacción corresponde a los mismos términos que los artículos 10.4 y 11.4. Las disposiciones del apartado 1 no son aplicables si el beneficiario efectivo de los cánones, residente de un Estado contratante, realiza en el Estado contratante del que proceden los cánones una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado allí, y si el bien o el derecho por el que se pagan los cánones está vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso son aplicables las disposiciones del artículo 7.

i. Artículo 13.2: La modificación es fruto también del Informe tantas veces citado de la OCDE. En la redacción se elimina la referencia a las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de la base fija destinada a desarrollar servicios personales independientes. El texto queda de la siguiente manera: las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante, incluyendo las ganancias derivadas de la enajenación de dicho establecimiento permanente (sólo o con el conjunto de la empresa), pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

j. Artículo 14: este artículo que contemplaba la tributación de los servicios personales independientes fue eliminado por el Informe "*Issues related to article 14 of the OECD Model Tax Convention*", adoptado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE de 27 de enero de 2000. El artículo 14 permanece en la actualidad, pero sin contenido.

k. Artículo 15, título: El título fue sustituido por rentas del trabajo dependiente en lugar de servicios personales dependientes. El cambio fue introducido también por el Informe "*Issues related to article 14 of the OECD Model Tax Convention*", adoptado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE de 27 de enero de 2000.

l. Artículo 15.2.c): Se elimina en este artículo dedicado a la renta del trabajo dependiente, la alusión a la base fija y permanece la de establecimiento permanente, por la relación que en el MC OCDE existía entre base fija y servicios profesionales independientes. Al igual que en los casos anteriores esta eliminación responde al anexo del Informe "*Issues related to article 14 of the OECD Model Tax Convention*", adoptado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE de 27 de enero de 2000.

m. Artículo 17.1 y 2: La cita del artículo 14 –suprimido– tanto en el parágrafo 1 como en el 2 de este artículo, que versa sobre artistas y deportistas, es eliminada por el Informe citado con anterioridad, por su inclusión, con carácter general, en el artículo 7 correspondiente a las actividades empresariales.

n. Artículo 21: El párrafo segundo de este artículo, que tiene por objeto la tributación de otras rentas, es modificado al eliminar la mención al artículo 14. Así, se señala que la tributación en el Estado de residencia no es aplicable cuando el beneficiario de dichas rentas, residente de un Estado contratante, realice en el otro Estado contratante una actividad empresarial o profesional por medio de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado y el derecho o bien por el que se pagan las rentas esté vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso, son aplicables las disposiciones del artículo 7. La causa de la modificación se encuentra en el anexo del Informe “*Issues related to article 14 of the OECD Model Tax Convention*”, adoptado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE de 27 de enero de 2000.

o. Artículo 22.2: También en la imposición sobre el patrimonio se modificó la redacción por coherencia con la supresión del artículo 14, de tal manera que el contenido del mismo queda de similar manera, pero con la eliminación de la mención a la base fija por su proximidad a las actividades profesionales. La redacción dada por el Informe arriba señalado, queda de la siguiente manera: el patrimonio constituido por bienes muebles, que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante, puede someterse a imposición en ese otro Estado.

p. Artículo 23 A.4: Se añade este nuevo párrafo como consecuencia del párrafo 113 del Informe de la OCDE, “*The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships*”, aprobado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE el 20 de enero de 1999. Actualmente, el contenido es el siguiente: “Lo dispuesto en el apartado 1 no es aplicable a la renta percibida o al patrimonio poseído por un residente de un Estado contratante cuando el dicho Estado contratante aplica las disposiciones del convenio para exonerar de impuesto esta renta o este patrimonio o cuando aplica lo dispuesto por el apartado 2 de los artículos 10 u 11 a dicha renta”.

q. Artículo 26.1: Se ha ampliado el ámbito objetivo del intercambio de información, ahora no sólo afecta a los impuestos previstos en los CDIs, sino a todo tributo de cualquier tipo y denominación percibidos por los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o entidades locales. Por tanto, por congruencia con lo anterior, el intercambio de información no se limita ni por el artículo 1 (ámbito subjetivo, que ya estaba previsto en la versión anterior) ni por el artículo 2 (ámbito objetivo, que es la novedad).

### 3.—Cambios en los Comentarios al MC OCDE<sup>45</sup>

a. Artículo 1, Personas comprendidas: Como consecuencia del Informe de la OCDE, “*The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships*”, aprobado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE el 20 de enero de 1999<sup>46</sup>, se modificaron los párrafos 2 a 6 y se añadieron del 6.1 al 6.7. La totalidad de la reforma viene exigida por las dificultades que se presentan por el distinto tratamiento de las legislaciones internas a las sociedades de personas (*partnerships*). Por la importancia del tema hemos decidido su estudio en un apartado diferenciado dentro de este trabajo.

b. Artículo 2, Impuestos comprendidos: Se modifica el *apartado 1* de los Comentarios a dicho artículo insistiendo en la garantía que debe ofrecer cada Estado contratante de notificar los cambios más significativos en su normativa fiscal al otro Estado. También el *apartado 4* de los Comentarios se cambia debido al distinto trato que se da a los intereses y a las sanciones en cuanto a su relación con la cuota tributaria, ya que hay países que entienden que aquéllos dependen de la obligación principal y otros que no. Por tanto, se da libertad a los países para que lo aclaren en los CDIs que firmen. Se añade el

---

<sup>45</sup> No se hace referencia a los cambios debidos a mejora lingüística, ni a los cambios debidos a la eliminación del artículo 14 con los correspondientes ajustes de eliminar toda referencia al mismo, al concepto de base fija, a servicios personales independientes y/o a actividades comerciales o industriales.

<sup>46</sup> Cfr. OECD, “*Model Tax Convention on Income and on Capital*”, volume II, OECD, Paris, 2000, p. R (15)-1.



*apartado 6.1* de los Comentarios para los países que deseen enumerar exhaustivamente los impuestos a los que resulta de aplicación los CDIs. Se cambió el *apartado 8* de los Comentarios. El cambio fundamental radica, sin entrar a valorar el común de los supuestos o comunicación de los impuestos nuevos y de otros que han sido sustituidos, el hecho de animar a los Estados miembros a comunicar otras modificaciones importantes, tales como nuevas reglamentaciones o sentencias; muchos países ya observan esta práctica.

c. Artículo 3, Definiciones: Los apartados 2 y 3 se modificaron debido al Informe de la OCDE, *“The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships”*. A partir de abril del año 2000, las sociedades de personas se consideran personas ya sea porque entran dentro de la definición de “sociedad”, ya sea porque constituyen otras agrupaciones de personas. El apartado 4 de los Comentarios al MC OCDE al artículo 3 trata sobre el término “empresa”, que resulta adaptado al nuevo contexto que se establece tras la eliminación del artículo 14 o de servicios profesionales independientes. Así, como los términos “actividades empresariales o profesionales” se definen explícitamente incluyendo el ejercicio de profesiones liberales o de otras actividades de carácter independiente, la definición del término “empresa” tiende a apreciar que debe considerarse el ejercicio de profesiones liberales o de otras actividades de carácter autónomo constitutivas de una empresa independientemente del sentido que se le dé a este último término en la legislación interna de un Estado. Asimismo, se añadieron los Comentarios 6.1, 6.2, 6.3 correspondientes a la definición de tráfico internacional. En esta línea se incorporó el Comentario 10.2 al artículo 3 siguiendo el Informe *“Issues related to article 14 of the OECD Model Tax Convention”*. Se trata de la definición de actividades empresariales y profesionales. Este añadido, que garantiza que los términos “actividades empresariales o profesionales” (*business*) incluyan la realización de actividades que anteriormente estaban reguladas por el artículo 14, tiene como objetivo evitar que el término “*business*” se interprete de una forma restrictiva que excluya la realización de servicios profesionales u otras actividades de carácter independiente.

d. Artículo 4. Residencia. Se añadieron los apartados 8.2, 8.3 y 8.4 de los Comentarios al artículo 4.1 como consecuencia del Informe de la OCDE, *“The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships”*. Estos párrafos tratan de solucionar las circunstancias de residencia de las sociedades de personas y de los socios de las sociedades en régimen de transparencia fiscal. Asimismo se adaptó la definición de sede de dirección efectiva prevista en el párrafo 24 del artículo 4.3 a los cambios introducidos por el Informe de la OCDE, *“Issues Related to Article 14 of the Tax Model Convention”*

e. Artículo 5. Establecimiento permanente. Se incorpora el párrafo 1.1 a los Comentarios a este artículo, como consecuencia del Informe *“Issues Related to Article 14 of the Tax Model Convention”*. Antes del año 2000, la renta de las actividades profesionales y de otras de carácter independiente era tratada por separado en un artículo, concretamente en el artículo 14. Las disposiciones de este artículo eran similares a las aplicables a los beneficios empresariales, pero utilizaba el concepto de base fija y no el de establecimiento permanente, ya que se había considerado en su origen que este último concepto sólo debía aplicarse en el marco de actividades industriales y comerciales. La eliminación del artículo 14 en el año 2000 reflejó el hecho de que no existían diferencias intencionadas entre los conceptos de establecimiento permanente del artículo 7 y de base fija del artículo 14 o entre el modo de calcular los beneficios y el impuesto según se aplicara el artículo 7 o el 14. La eliminación del artículo 14 significó, pues, que la definición de establecimiento permanente se aplica desde entonces a lo que previamente constituía una base fija. Además se añade el párrafo 19.1, correspondiente al apartado 3 del citado artículo disponiendo que en el caso de sociedades de personas fiscalmente transparentes, el criterio de los doce meses es aplicado a nivel de la *partnership* en lo que se refiere a sus propias actividades. Si el período de tiempo invertido en la obra por los socios y los empleados de dicha sociedad supera los doce meses, se consi-



derará que la empresa de la sociedad de personas tiene un establecimiento permanente. Se considerará, pues, que cada socio tiene un establecimiento permanente a efectos de la tributación de su porcentaje de beneficios generados por la sociedad personalista independientemente de su estancia en la obra.

f. Artículo 7. Rentas empresariales. Se suma el nuevo párrafo 2.1 que señala que “antes del año 2000, la renta de las actividades profesionales y de otras de carácter independiente era tratada por separado en un artículo, concretamente en el artículo 14. Las disposiciones de este artículo eran similares a las aplicables a los beneficios empresariales y de actividades profesionales pero utilizaba el concepto de base fija y no la de establecimiento permanente, ya que había considerado en su origen que este último concepto sólo debía aplicarse en el marco de actividades industriales y comerciales. La eliminación del artículo 14 en el año 2000 reflejó el hecho de que no existían diferencias intencionadas entre los conceptos de establecimiento permanente del artículo 7 y de base fija del artículo 14 o entre el modo de calcular los beneficios y el impuesto según se aplicara el artículo 7 o el 14. El efecto de la supresión del artículo 14 estriba en que los rendimientos derivados de las actividades profesionales o de otras actividades de carácter independiente son regulados por el artículo 7 como beneficios empresariales. Ello se confirmó con la adición de una definición del término “empresarial” que expresamente prevé que dicho término comprende el ejercicio de actividades profesionales u otras de carácter independiente.

g. Artículo 8. Beneficios procedentes de la navegación marítima, interior y aérea. Se incorpora el párrafo 10.1 de los Comentarios en el que se contempla el caso de que una empresa que necesitara activos o personal en un país extranjero para explotar sus naves o aeronaves en el tráfico internacional y que obtuviera una renta por suministrar bienes o servicios, en el citado país, a otras empresas de transporte. Ello comprendería, por ejemplo, el abastecimiento de bienes y servicios efectuado por ingenieros, personal de tierra, manipuladores de carga, así como por el personal encargado de catering y del servicio de atención al cliente. Como la renta obtenida de estas actividades no está asociada a la explotación de los buques o aeronaves realizada por la propia empresa, no entraría en el ámbito del artículo 8. No obstante, cuando la empresa proporciona a otra persona mercancías o presta servicios, siendo éstos complementarios o accesorios a su explotación internacional de navíos o aeronaves, los beneficios resultantes del abastecimiento de dichos bienes o servicios están regulados por el artículo 8. Incluso si estos principios se aplican a un *pool*, a una empresa conjunta o a una agencia internacional conforme el apartado 4, se ha de determinar en qué medida la actividad en cuestión está asociada a las de transporte del *pool*, de la empresa conjunta o de la agencia internacional y no a las de las diferentes empresas particulares que participan.

h. Artículo 15. Rentas del trabajo personal. Se suman dos nuevos párrafos: 6.1 y 6.2. En ellos se establece que “la aplicación de la segunda condición en el caso de sociedades de personas fiscalmente transparentes presenta dificultades, ya que dichas sociedades no tienen la calificación de residentes en un Estado contratante de acuerdo con el artículo 4 (véase el apartado 8.2 de los comentarios al artículo 4). Aunque es evidente que una sociedad personalista puede tener la calificación de “empleador” (en particular, según las definiciones dadas a dicho términos en la legislación interna de ciertos países, por ejemplo, si un empleador se define como una persona sujeta a un impuesto sobre los salarios), la aplicación de la condición a nivel de la sociedad de personas sin tener en cuenta la situación de los socios carecería de sentido”. En el párrafo 6.2 se indica que “el objeto y finalidad de los subapartados b) y c) son evitar la tributación en la fuente de los períodos de trabajo de corta duración en la medida que la remuneración no es admitida como un gasto deducible en el Estado de la fuente, porque el empleador al no ser residente de este Estado y al no disponer de un establecimiento permanente no está sujeto a imposición en dicho Estado. Estos subapartados pueden también estar justificados por el hecho de que imponer la obligación de deducir en la fuente, cuando se trata de empleos de corta duración, puede considerarse una

carga administrativa excesiva si el empleador no reside en el citado Estado ni tampoco tiene en él un establecimiento permanente. Con el fin de llegar a una interpretación correcta y conforme a su objeto y contexto de la letra b) del apartado debería, pues, considerarse que en el caso de sociedades de personas dicha letra b) del apartado se refiere a los socios. Los conceptos de empleador y residente que figuran en la letra b) del apartado se aplicarían pues a nivel de los socios y no a nivel de sociedad de personas fiscalmente transparente. Este enfoque es coherente con el de otras disposiciones de los CDIs que deben aplicarse a nivel de socios y no de la sociedad de personas. Cuando los socios residen en distintos Estados, esta interpretación podría crear problemas, pero éstos últimos podrían resolverse con el procedimiento amistoso que determine, por ejemplo, el Estado en el que residen los socios propietarios de la mayoría de los intereses de la sociedad (es decir, en el Estado en el que se reclame la parte más importante de la deducción).

i. Artículo 17. Imposición de los artistas y deportistas. Se añaden los párrafos 11.1 y 11.2 cuyo contenido mantiene que la aplicación del apartado 2 no está limitada a situaciones en las que el artista o el deportista y la tercera persona a quien se le imputa la renta, por ejemplo, una sociedad de promoción de artistas o deportistas, son residentes en el mismo Estado contratante sin tener en cuenta otras disposiciones del Convenio que pudieran ser en otro caso aplicables. Así pues, a pesar de las disposiciones del artículo 7, el apartado permite que dicho Estado grave la renta obtenida por una sociedad de promoción de artistas residente en otro Estado contratante incluso cuando el artista o deportista no es residente en ese otro Estado. Del mismo modo, cuando la renta de un artista residente en uno de los dos Estados contratantes es imputada a una persona jurídica, por ejemplo, a una sociedad de promoción de artistas residente en un tercer Estado con el que el Estado de la fuente no tiene firmado un convenio fiscal, nada impedirá que el Estado contratante grave dicha persona jurídica de acuerdo con su legislación nacional. El párrafo 11.2 señala que “no obstante, conviene destacar, como norma de uso general que, independientemente del artículo 17, el Convenio no impedirá la aplicación de reglas anti-elusión de la legislación nacional del Estado de la fuente que permiten que éste grave tanto al artista/deportista como a la sociedad de promoción de artistas en caso de uso abusivo, como se reconoce en el apartado 24 del Comentario al artículo 1.

j. Artículo 23. Métodos para evitar la doble imposición internacional. Se añadió el apartado E sobre conflictos de calificación que incluye a su vez a los párrafos 32.1 a 7. Esta adición a los Comentarios se produce por la recomendación que realiza el Informe de la OCDE “*Application of the Model Tax Convention to Partnerships*” de 20 de enero de 1999. Los nuevos Comentarios se dirigen a la eliminación de la doble imposición internacional en los casos en los que participan sociedades de personas y en los que se producen conflictos de calificación. Asimismo se incorporó por la misma razón el párrafo 34.1 de los Comentarios al MC OCDE de este artículo, cuyo objetivo es evitar que se produzcan supuestos de doble exención. Se eliminó el párrafo 36 de los Comentarios a este artículo. Como consecuencia de la incorporación del apartado 4 al artículo 23, se añadieron los párrafos 56.1 a 3, cuyo fin es explicar la aplicación del mismo. Para el caso en el que se aplique el método de imputación a las sociedades de personas o a sus socios, se aprobaron los párrafos 69.1. a 3. Se modificó notablemente el régimen de “*Tax Sparing*” por lo que los párrafos 72 a 78.1 fueron modificados.

k. Artículo 26. Intercambio de información. Se incluyen nuevos párrafos: 9.1, 11.1 y 11.2 para resolver algunas dudas que habían surgido en la aplicación de este artículo como la no restricción de fórmulas para el intercambio de información, dado que no es preciso ceñirse a las correspondientes a la de solicitud, automática y espontánea. Asimismo se insiste en que solo se puede intercambiar información sobre los impuestos cubiertos por el CDI en cuestión, es decir se excluyen a los impuestos indirectos como el IVA o los Derechos de Aduanas.

## 5. LA APLICACIÓN DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN A LAS SOCIEDADES DE PERSONAS. EL INFORME DE 1999

### a. Introducción

Dentro del contexto del cambio que se comenta en este trabajo se encuentra el informe que el Comité de Asuntos Fiscales desarrolló bajo el título “*The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships*”<sup>47</sup>, cuya aprobación se produjo el 20 de enero de 1999. El Informe supuso un gran número de modificaciones en el MC OCDE, en particular<sup>48</sup>:

- se cita ampliamente con lo que se le da una mayor normalidad a las sociedades personalistas en relación con la versión anterior;
- se añade un nuevo párrafo al artículo 23, y,
- se modifican y añaden nuevos párrafos en los Comentarios al MC OCDE.

Para Schaffner, el Informe es “un intento prudente de clarificar el status internacional de las sociedades personalistas. Diversas partes del Informe reflejan compromisos bien equilibrados”<sup>49</sup>, no obstante, también hay que advertir que la OCDE deja abierta la puerta a otras soluciones. En efecto, no se excluye la posibilidad de que los Estados miembros, en sus relaciones bilaterales, desarrollen soluciones diferentes para la doble imposición aparejada a las sociedades de personas<sup>50</sup>.

### b. El derecho a la aplicación de los beneficios de los CDIs

Los problemas que se plantean en torno a las sociedades de personas radican en la gran mayoría de los casos sobre el distinto tratamiento civil y fiscal que se dan a estas entidades<sup>51</sup>. Los ordenamientos jurídicos no tratan uniformemente a estas entidades, en unos países el Impuesto sobre sociedades recae sobre dicha entidad con independencia de los socios, ya que estos sistemas legales consideran a estas entidades como una persona jurídica independiente de sus socios. En otros países, sin embargo, el impuesto sobre la renta generada por la sociedad grava a los socios de acuerdo con su participación en la entidad. Se trata en este último caso de una sociedad transparente<sup>52</sup>.

La facilidad para conceder la personalidad jurídica a sociedades personalistas es un rasgo definitorio de los países latinos, mientras que los países anglosajones y de tradición germánica niegan dicha personalidad a estas entidades. El ordenamiento español de manera generosa otorga a las sociedades de todas clases la condición de entidad separada de los socios, sujetas al Impuesto sobre sociedades, con una única excepción que es la sociedad civil a la que se aplica el régimen de atribución de rentas<sup>53</sup>.

<sup>47</sup> En el Informe se estudia fundamentalmente las sociedades de personas y los *trusts*, *Consúltese en* OECD, “*Model Tax Convention on Income and on Capital*”, volume II, OECD, Paris, 2000, p. R (15)-1. En el Anexo III del Informe citado se analizan los problemas que surgen de la aplicación de los CDIs a las *partnerships*, tanto en las cuestiones que tienen que ver con la calificación de las rentas, como aquéllas otras referidas a los conflictos en la localización de las rentas. Esta explicación viene además organizada por una lista de países con sus consiguientes definiciones. En el caso español se examinan a las sociedades mercantiles colectiva y comanditaria, a la que se añade la sociedad civil.

<sup>48</sup> Véanse los cambios propuestos en el MC OCDE por el Informe de la OCDE, “*Report on the Application of Tax Treaties to Partnerships*”, ob. cit., p. R (15)-56 y ss.

<sup>49</sup> Cfr. J. SCHAFFNER, “The OECD Report on the Application of Tax Treaties to Partnerships”, *Bulletin for International Fiscal Documentation* núm. 5/2000, p. 225.

<sup>50</sup> Cfr. párrafo 47 del Informe OECD, “*Report on the Application of Tax Treaties to Partnerships*”, ob. cit., p. R (15) 17.

<sup>51</sup> Las sociedades personalistas se caracterizan por la responsabilidad ilimitada y solidaria de todos o parte de sus socios.

<sup>52</sup> Sobre el concepto general de las sociedades personalistas consúltese J.P. LE GALL, *General Report on Subject I: International Income Tax Problems of Partnerships*, *Cahier de Droit Fiscal International*, Vol. LXXXa, Kluwer, Deventer, 1995, p. 655

<sup>53</sup> Cfr. C. PALAO TABOADA, “La aplicación de los Convenios de doble imposición a las sociedades personalistas: el Informe de la OCDE de 1999”, *Revista de Contabilidad y Tributación, CEF* núm. 209-210/2000, p. 60.

La sistemática del Informe, que es la que se sigue aquí, consiste en el análisis de los problemas que plantea la aplicación de un CDI por el Estado de la fuente o el de residencia. Como es sabido, el Estado de residencia será el de la constitución de la sociedad, ahora bien, esto no significa que este Estado sea también el de la residencia de los socios de la entidad, pues bien, cuando se producen estos presupuestos dan lugar a lo que se denomina casos triangulares. En otras palabras, se trata de supuestos en los que la renta se obtiene en un Estado, la sociedad posee la residencia del Estado del lugar de constitución y los socios poseen otra distinta residencia.

El problema básico para los sociedades de personas pasa por analizar cuándo se les concede el derecho a los beneficios contenidos en los CDIs. La premisa para poder invocar la aplicación de un CDI es la de ser persona residente en uno o ambos Estados contratantes. Una vez contrastado lo anterior, hay que recordar que la distribución de la potestad de imposición de las rentas entre dos Estados contratantes se realiza según el tipo de renta y lo convenido por ambas partes. En general, se puede decir que existe una distribución de la imposición bajo tres fórmulas: competencia exclusiva del Estado de residencia (artículos 7, 13 y 14 MC OCDE), competencia exclusiva del Estado de la fuente (artículos 8, 13, 19 y 22 MC OCDE) y competencia compartida (artículos 10, 11 y 12 MC OCDE). En conclusión, tanto el concepto de persona como el de residente en la aplicación a las sociedades personalistas han planteado y plantean problemas, a los que el Informe *“The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships”* trata de salirles al paso.

De las cuestiones expuestas anteriormente, hay que clarificar el término persona y el de residente. En cuanto al término persona, como señalan los Comentarios al artículo 3 del MC OCDE<sup>54</sup>, la definición contenida en la letra a) no es en absoluto exhaustiva y deberá interpretarse en un sentido muy amplio. La definición menciona expresamente a las personas físicas, las sociedades y las agrupaciones colectivas. Del significado atribuido al término “sociedad” en la definición contenida en la letra b) se deduce que el término “persona” comprende, además, cualquier otra entidad que, aun cuando no esté constituida como persona jurídica, sea tratada como tal a efectos impositivos. Así, una fundación *“fondation, stifting”*, por ejemplo, puede quedar cubierta por el término “persona”. Las sociedades personalistas se considerarán personas en la gran mayoría de los países ya sea porque entran dentro de la definición de “sociedad”, ya sea porque constituyen otras agrupaciones de personas<sup>55</sup>.

En cuanto el concepto de residente aplicado a las sociedades de personas, el problema se plantea porque es difícil determinar exactamente si la entidad está sujeta a imposición *–Subject to Tax–*, o si son los socios quien lo están como residentes *–obligación personal de contribuir–*<sup>56</sup>. En efecto, como señala el Informe existen dos casos en los que la sociedad no se entiende sujeta a imposición de la renta y por tanto no es residente. El primer caso consiste en determinar la renta de la entidad de acuerdo con el Impuesto de sociedades y después se imputa a los socios, incluyéndose en sus bases imponibles para después aplicar las correspondientes reducciones y deducciones relativas a cada socio<sup>57</sup>. Para el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, en este caso, la entidad no está sujeta a imposición y no es residente. En otros países, lo que constituye el segundo caso, la renta y el impuesto sobre la renta es calculado igual que en el supuesto anterior, socio por socio, pero después se agregan todas las cuotas en el nivel de la sociedad para determinar la cuota total a pagar. El Informe, al igual que en el supuesto precedente, señala que la liquidación así realizada constituye una técnica recaudatoria que no cambia el hecho de que el impuesto se determine teniendo en cuenta las circunstancias personales del socio y, por tanto, la sociedad es considerada no residente<sup>58</sup>.

<sup>54</sup> Cfr. Parágrafo 2 de los Comentarios al artículo 3 del MC OCDE.

<sup>55</sup> Existe una lista que incluye las distintas denominaciones dadas por los países de las sociedades que son consideradas sociedades personalistas o mercantiles en K. VAN RAAD, “General Report on Recognition of Foreign Enterprises as Taxable Entities”, *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. LXXIIIa, Kluwer, Deventer, 1988.

<sup>56</sup> Cfr. J. SCHAFFNER, “The OECD Report on the Application of Tax Treaties to Partnerships”, *Bulletin for International Fiscal Documentation* núm. 5/2000, p. 219.

<sup>57</sup> El régimen de transparencia fiscal interno del ordenamiento tributario español en el caso de sociedades de personas se articula a través de la atribución de rentas del artículo. 6 LIS, que dispone que “Las rentas correspondientes a las sociedades civiles, tengan o no personalidad jurídica, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria, se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, según las normas o pactos aplicables en cada caso y, si éstos no constaran a la Administración Tributaria en forma fehaciente, se atribuirán por partes iguales”. Véase en este sentido la Resolución del TEAR de Madrid de 7 de mayo de 1997, *Normacef fiscal*.

<sup>58</sup> Cfr. parágrafo 39 del Informe OECD, “Report on the Application of the Model Tax Convention to Partnerships”, ob. cit., p. R (15) 14.

El criterio decisivo que fija el Comité de Asuntos Fiscales es si la cuantía del impuesto que grava la renta de la sociedad se determina teniendo en cuenta las circunstancias personales de los socios, si es así, la sociedad no está sometida a imposición por obligación personal, y es no residente.

Cuando se trata de aplicar los requisitos subjetivos para la aplicación de un CDI y la consiguiente invocación de sus beneficios se observan dificultades en situaciones en las que los Estados contratantes poseen diferentes posturas en el tratamiento fiscal de las sociedades de personas. Algunos ejemplos pueden ser los siguientes:

1. El primer caso en el que se produce esta disfunción se produce cuando el Estado de residencia de la sociedad –lugar de constitución– considera a ésta como sujeto pasivo del impuesto, independientemente de los socios, mientras que en el Estado de la fuente dicha sociedad recibe el tratamiento de transparencia fiscal. El propio artículo 3.2 MC OCDE reconoce esta capacidad a los Estados contratantes cuando existe algún término que no ha sido definido en el CDI firmado entre dichos Estados<sup>59</sup>. Como ya se indicó, lo relevante para el Estado de la sociedad es la situación de los socios, no de la sociedad, aún así, todavía es posible que se produjesen discordancias, por ejemplo, porque uno de los socios no fuese residente en el primer Estado. Es, por ello, que como posible solución se pensó en que la legitimidad de la sociedad a efecto del CDI se trasladase a los socios.
2. El segundo supuesto propuesto trata de una sociedad personalista constituida en el país P, que obtiene intereses derivados de un contrato de préstamo en el país S, siendo sus dos socios residentes en R. Todos estos Estados tratan a la sociedad como transparente. Parece que la solución al caso vendría dada, sin perjuicio de un análisis más profundo siguiendo al Informe, porque los socios estarían sometidos a imposición en el país R, y por tanto, podrían invocar la aplicación del CDI entre R y S. La sociedad no podría nunca invocar el CDI entre P y S, ya que no se somete a imposición en P, lo que significa que no es residente<sup>60</sup>.
3. El tercer ejemplo es parecido al anterior, sólo cambia el tratamiento que se otorga a la sociedad en el Estado R, ya que se considera ahora sujeto independiente. Por tanto, el Estado R no puede imputar la renta a los socios, luego tampoco se puede invocar la aplicación del CDI entre R y S, ya que la sociedad no es residente en R. Además, la sociedad no puede solicitar la aplicación del CDI entre P y S, ya que en P no se somete a imposición y, por consiguiente, no se considera residente. De esta manera, el Estado S puede someter a tributación las rentas generadas en su territorio sin límites<sup>61</sup>.
4. Imaginemos que tanto el Estado P como el R consideran a la sociedad de personas como sujeto pasivo independiente. En este caso, el Estado P al someter la sociedad a imposición la considera residente y, por consiguiente, sería posible la invocación del CDI entre P y S. Si se compara con el caso anterior, hay que decir que ahora el Estado S ve limitada su competencia tributaria por la aplicación del CDI. Además, hay que señalar que los socios residentes en el Estado R, al no ser sometidos a imposición en dicho Estado, no son considerados residentes a efectos de la aplicación del CDI y, por tanto, no se puede invocar la aplicación del CDI entre R y S<sup>62</sup>.
5. Por último, con las mismas premisas anteriores, salvo que el Estado R o de residencia de los socios trata a la sociedad como transparente, mientras que el Estado P de constitución de la sociedad, la considera sujeto pasivo del impuesto. Por aplicación

---

<sup>59</sup> Cfr. OECD, “*Report on the Application of the Model Tax Convention to Partnerships*”, ob. cit., p. R(15)-18. J. SCHAFFNER, “*The OECD Report on the Application of Tax Treaties to Partnerships*”, ob. cit., p. 220.

<sup>60</sup> Cfr. OECD, “*Report on the Application of the Model Tax Convention to Partnerships*”, ob. cit., p. R(15)-18.

<sup>61</sup> Cfr. OECD, “*Report on the Application of the Model Tax Convention to Partnerships*”, ob. cit., p. R(15)-20.

<sup>62</sup> Cfr. OECD, “*Report on the Application of the Model Tax Convention to Partnerships*”, ob. cit., p. R(15)-29-30.



de los principios recogidos en el Informe que se analiza, los socios estarían legitimados para invocar la aplicación del CDI entre R y S. Asimismo, la sociedad también tendría derecho a los beneficios del CDI entre P y S. Habría una doble legitimación en la aplicación de CDIs. Si la renta que se pretende gravar y para la que se aplica el CDI son dividendos o intereses para los que se prevé un porcentaje máximo de imposición al Estado de la fuente, se debería aplicar el tipo de retención menor permitido por los dos CDIs<sup>63</sup>.

En cuanto a las soluciones dadas por el Informe todas giran en torno a la misma idea: cuando la sociedad de personas no es tratada como una entidad independiente en el Estado de residencia o constitución, ya que la renta se imputa directamente a los socios por la sociedad de personas al ser transparente, entonces hay que reconocer la posibilidad que tienen los socios de invocar la aplicación de CDIs firmados por sus Estados de residencia<sup>64</sup>.

Esta interpretación, a juicio del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, se encuentra implícita en el MC OCDE, ya que el Estado de la fuente a la hora de aplicar un CDI determinado, en lo que se refiere a las sociedades de personas, debe considerar, como parte del contexto de aplicación, cómo una renta originada en su jurisdicción es tratada en el otro Estado, en el del contribuyente que reclama como residente los beneficios del CDI<sup>65</sup>. Otro posible encaje en el MC OCDE consiste en determinar quién es el beneficiario efectivo de cada una de las rentas en cada caso concreto, o bien es la sociedad cuando estamos en un ordenamiento que le concede personalidad, o bien son los socios cuando se aplica la transparencia a la sociedad de personas<sup>66</sup>.

Parece evidente que el trato que dé el Estado de la fuente a las sociedades de personas es irrelevante. Ahora bien, otra cosa es que este Estado se cerciore de determinadas informaciones, como por ejemplo, la residencia de la persona que invoca la aplicación de un CDI para saber si tiene efectivamente derecho a los beneficios en él contenidos. En otro caso, cuando no puede obtener dicha información porque la sociedad se ha constituido en un paraíso fiscal, puede rehusar la aplicación de dichos beneficios, aunque posteriormente se pueda solicitar una devolución<sup>67</sup>.

El CDI hispano-alemán de 5 de diciembre de 1966 señala en el artículo 4.4 que “a los efectos de los artículos 5 a 22, los socios de las sociedades de personas, en lo que concierne a la imposición de las rentas que procedan de dichas sociedades o del patrimonio que posean por medio de las mismas, se considerarán residentes del Estado contratante en que se encuentre la sede de dirección efectiva de la sociedad. Estas rentas o patrimonio, en cuanto no estén sujetos a imposición en este último Estado podrán ser gravados en el otro Estado”<sup>68</sup>. En otras palabras, lo que se pretende

<sup>63</sup> Cfr. Parágrafos 73-75 del Informe OECD, “*Report on the Application of the Model Tax Convention to Partnerships*”, ob. cit., p. R(15)-31-32.

<sup>64</sup> El apartado 5 de los Comentarios al artículo 1 del MC OCDE, en el mismo sentido señala que: Cuando una sociedad de personas es tratada como una empresa o gravada de la misma forma, esta sociedad es residente del Estado contratante que la somete a impuesto basándose en los principios mencionados en el apartado 1 del artículo 4 y puede, por lo tanto, acceder a beneficios del Convenio. No obstante, cuando una sociedad de personas es considerada transparente fiscalmente, no está “sujeta a imposición” en ese Estado a tenor del significado del apartado 1 del artículo 4 y no puede ser residente de este Estado a efectos de la posible aplicación del Convenio. En tal caso, la aplicación del Convenio a la sociedad de personas como tal le será denegada, a menos que se introduzca una disposición específica que regule las sociedades de personas en el Convenio. Cuando se deniega, pues, la aplicación del Convenio, los socios deben poder acceder, en lo que respecta a su porcentaje de renta de la citada sociedad, a los beneficios previstos en el Convenio firmado por los Estados en los que son residentes, siempre que la renta de la sociedad de personas les sea asignada a efectos de la tributación en su Estado de residencia. Cfr. C.PALAO TABOADA, “La aplicación de los Convenios de doble imposición a las sociedades personalistas: el Informe de la OCDE de 1999”, ob. cit., p. 63.

<sup>65</sup> Cfr. parágrafo 53 del Informe OECD, “*Report on the Application of the Model Tax Convention to Partnerships*”, ob. cit., p. R (15) 21.

<sup>66</sup> Cfr. parágrafo 54 del Informe OECD, “*Report on the Application of the Model Tax Convention to Partnerships*”, ob. cit., p. R (15) 22.

<sup>67</sup> Cfr. Parágrafo 78 del Informe OECD, “*Report on the Application of the Model Tax Convention to Partnerships*”, ob. cit., p. R (15) 33.

<sup>68</sup> Véanse las Consultas de la DGT de 9 de diciembre de 1997 y de la AEAT de 13 de julio de 1999 en *NORMACEF Fiscal*. En ambas se viene a señalar que los socios de las sociedades personalistas radicadas en España se consideran residentes en España a los efectos de su tributación por las rentas derivadas de su participación en tales entidades.

a diferencia de las propuestas del Informe, es conceder la cualidad de residentes a efectos del CDI no a la sociedad carente de personalidad sino a los socios, con independencia de cuál sea la efectiva residencia de éstos.

Este tipo de cláusulas que son utilizadas, entre otros países por Alemania en la firma de CDIs, trata de evitar los problemas administrativos que entraña la prueba por parte de los socios de su derecho a acogerse al CDI. El Informe critica este tipo de cláusulas ya que puede ser aprovechado por un socio residente en un tercer Estado en el que la existencia de un establecimiento permanente directo no daría lugar a tales beneficios.

### **c. Problemas en el Estado de la residencia del preceptor de la renta. En especial, la eliminación de la doble imposición internacional<sup>69</sup>**

Como señala Palao, en la estructura de los CDIs corresponde al Estado de residencia adoptar las medidas para evitar la doble imposición internacional previstas en el artículo 23, en los casos en que los Convenios establecen la existencia de una potestad impositiva compartida entre el Estado de residencia y el de la fuente<sup>70</sup>. Precisamente, la presencia de sociedades de personas en el Estado de residencia puede producir distintos conflictos que el Informe clasifica en de calificación y de atribución de la renta.

#### *i. Conflictos de calificación*

Los conflictos de calificación consisten en que los Estados contratantes definen de distinta manera la naturaleza de la renta correspondiente y, por tanto, se le aplican distintas normas de distribución del CDI, cuya consecuencia es la doble imposición o la doble exención –total o parcial–<sup>71</sup>.

El Informe para resolver estos conflictos acude al principio según el cual la imposición de los Estados se basa en su Derecho interno y los CDIs solamente limitan el poder de imposición resultante de éste. Para el Estado de la fuente, las limitaciones proceden de las normas de distribución de los artículos 6 a 21 de los Convenios, mientras que para el Estado de la residencia, el límite se halla en el método para evitar la doble imposición internacional del artículo 23 de los CDIs, cuando la renta haya sido previamente sometida a tributación por el país de la fuente. En los casos de conflicto de calificación entre los Derechos internos de los Estados de la fuente y de la residencia, al aplicar el primero a una determinada renta normas del CDI distintas de las que hubiera aplicado el segundo, dicha renta es gravada según las normas del CDI, interpretado en este caso de acuerdo al Derecho interno del Estado de la fuente. El Estado de residencia deberá, aun a pesar del conflicto de calificaciones, aplicar la medida correspondiente para evitar la doble imposición internacional<sup>72</sup>.

En este orden de cosas también hay que tratar la situación que se produce cuando el Estado de la fuente no somete a imposición una renta, y visto lo anterior, el Estado de residencia debe aceptar dicha calificación, pero no tiene porqué eximir a esa renta según el artículo 23. De esta manera, se evita la doble no-imposición que en otro caso se produciría por la aplicación del CDI a legislaciones internas discrepantes. El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE consideró oportuno aclararlo, añadiendo el apartado 4 al artículo 23 del MC OCDE –método de exención–, en

<sup>69</sup> Cfr. Parágrafo 93 del Informe OECD “Report on the Application of the Model Tax Convention to Partnerships”, ob. cit., p. R (15) 38.

<sup>70</sup> Cfr. C. PALAO TABOADA, “La aplicación de los Convenios de doble imposición a las sociedades personalistas: el Informe de la OCDE de 1999”, ob. cit., p. 67.

<sup>71</sup> Hay que distinguir los conflictos de calificación que proceden de diferencias entre los Derechos internos de los Estados contratantes de los conflictos de interpretación de los hechos o de las normas. Estos últimos surgen por ejemplo por discrepancias a la hora de determinar la existencia de un establecimiento permanente entre los Estados contratantes y se suelen solucionar a través de la técnica del procedimiento amistoso –art. 25 MC OCDE–. Consúltese F.A. ENGELEN & F.P.G. PÖTGENS, “Report on the Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships and the Interpretation of Tax Treaties”, European Taxation núm. 7/2000, pp. 261 y ss.

<sup>72</sup> Cfr. Parágrafo 105 del Informe OCDE, “Report on the Application of the Model Tax Convention to Partnerships”, ob. cit., p. R (15) 41-42.

la versión de 29 de abril de 2000 del MC OCDE, que dispone lo siguiente: “Lo dispuesto en el artículo 1 no es aplicable a la renta percibida o al patrimonio poseído por un residente de un estado contratante cuando el dicho Estado contratante aplica las disposiciones del convenio para exonerar de impuesto esta renta o esta fortuna o cuando aplica lo dispuesto por el apartado 2 de los artículos 10 u 11 a dicha renta”.

## ii. Conflictos sobre atribución de rentas

A través de distintos casos, el Informe “*The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships*” analiza y aporta soluciones para determinar el sujeto al que se considera titular de la renta, dada la dispar consideración por los Estados de las sociedades personalistas como sujetos independientes o transparentes.

1. *La sociedad de personas P está constituida en el Estado P, que la trata como entidad independiente. En el mismo Estado P es residente el socio A; el otro socio B es residente en el Estado R, que considera a las sociedades personalistas transparentes. P percibe un canon en el Estado R no atribuible a un establecimiento permanente en dicho Estado. Además, P tiene en el Estado P una oficina*<sup>73</sup>.

El Informe señala, como regla general a expensas de lo que señale cada CDI en concreto, que el Estado R no puede someter a tributación el canon originado en su territorio, ya que con arreglo al apartado 1 del artículo 12 del MC OCDE, esta potestad corresponde exclusivamente al país de la residencia del receptor, a no ser que el canon esté vinculado a un establecimiento permanente en el Estado de la fuente, si bien no es el caso. La cuestión radica en si es posible que el Estado R pueda gravar al socio B residente en su territorio por su parte en la renta de la sociedad.

Algunos delegados del Comité Fiscal rechazaron esta posibilidad. Añadían, no obstante, que esta fórmula sólo podría darse en el caso de que se aplicasen las *CFC rules* o nuestra norma de transparencia fiscal internacional. Parece que con ello lo que se quiere plantear es la aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional a las sociedades de personas. Al tiempo y como conclusión implícita de lo anterior, parece que se está dando una recomendación a los Estados para que incluyan en sus CDIs, la presencia de la cláusula de aplicación de este régimen, y con ello evitar los problemas que se derivan por la incompatibilidad de este régimen con los CDIs sin mención de aquel régimen.

De todas formas, la mayoría consideró que el artículo 12 MC OCDE no afecta a la tributación basada en la residencia, sino a la de la fuente. Puede pensarse que a efectos de la imposición en el Estado R, el socio B ha percibido un pago de su parte de los cánones, por lo que no es aplicable el artículo 12 MC OCDE, que se refiere a los cánones originados en un Estado y pagados a un residente del otro Estado. Para aclarar esta disfunción, el Comité recomendó y así fue añadido el párrafo 6.1 a los Comentarios al artículo 1 del MC OCDE<sup>74</sup>. Por otra parte, señala el Informe que el Estado R debe aplicar al socio B la norma del artículo 23 MC OCDE, sin que tenga importancia alguna el hecho de que la sociedad P, tenga un establecimiento permanente en el Estado P. Téngase en cuenta que el Estado P al gravar a P como residente ha actuado de conformidad con las normas del CDI, lo que obliga al Estado R, a aplicar en consecuencia el artículo 23 MC OCDE.

2. *Es un caso similar al anterior, pero el canon en lugar de proceder del Estado R proviene del Estado P (y no es imputable a un establecimiento permanente en P) y los dos socios A y B*

<sup>73</sup> Cfr. Ejemplo 16 y párrafos 125 y ss del Informe de la OCDE “*Report on the Application of the Model Tax Convention to Partnerships*”, ob. cit., p. R (15) 49 y ss.

<sup>74</sup> El nuevo párrafo 6.1 de los Comentarios al MC OCDE señala que: “Una cuestión deriva de la aplicación de las cláusulas del Convenio a una sociedad de personas. Cuando una sociedad de personas es considerada residente en un Estado contratante, lo dispuesto en el Convenio que restringe el derecho del otro Estado co-sigatario a gravar la renta de dicha sociedad no es aplicable si se trata de limitar el derecho de este último Estado a gravar a los socios de esta sociedad que son sus residentes en concepto de las rentas de la sociedad que les correspondan. Algunos Estados, tal vez, desearán incluir en sus convenios una disposición que confirme expresamente el derecho de los Estados contratantes a someter a imposición los socios residentes sobre la parte de renta que les corresponda de una sociedad considerada residente en otro Estado.



son residentes en R. Para el Estado P, la sociedad es un residente sometido a gravamen como tal en dicho Estado<sup>75</sup>.

El artículo 12 MCOOCDE no sería aplicable puesto que el canon se paga a un residente del mismo Estado. Por su parte, el Estado R, que trata a la sociedad como transparente y, en consecuencia, atribuye su renta a los socios, grava a éstos como residentes en su territorio. El resultado final, dada la distinta asignación de la renta en los Estados contratantes, es que se produce una doble imposición.

La postura mayoritaria en el Comité y contraria a la mantenida por el Informe se basa en que el Estado de la fuente debe tomar en consideración el tratamiento de la sociedad en el Estado de residencia de los socios, en esta situación el CDI P-R no limitaría el poder de imposición del Estado P. De acuerdo con esta posición, desde la perspectiva de P la cuestión es puramente interna de este Estado, que grava la renta interna de un residente, y no puede ver limitada su potestad de imposición por el hecho de que se produzca una doble imposición. No obstante, algunos Estados sostuvieron en la discusión del Informe que el Estado P estaba obligado a aplicar el artículo 12 MC OCDE y eximir la renta percibida por los socios<sup>76</sup>.

3. *En el año 1 la sociedad de personas P, constituida en el Estado P y con un establecimiento permanente en éste, obtiene un beneficio de 1.000.000. En el año 2, P distribuye a A, residente en el Estado R, su parte en dichos beneficios (300.000). El Estado P trata a la sociedad como persona independiente sometiendo sus beneficios a un impuesto en el año 1 a un impuesto del 40 por ciento. El mismo Estado P, calificando la distribución de beneficios como un dividendo, la somete a una retención del 10 por ciento. Por el contrario, el Estado R, que considera a la sociedad como transparente, grava en el año 1 la parte del socio en los beneficios de P (500.000); mientras que para dicho Estado la distribución en el año 2 carecería de efectos fiscales<sup>77</sup>.*

El Informe localiza las disfunciones que se ponen de manifiesto en las legislaciones tributarias de los Estados P y R:

- P grava dos hechos distintos: la obtención de los beneficios y su distribución, mientras que R grava solo la obtención;
- P grava la distribución en el año 2, en cambio R aplica su impuesto en el año 1, y,
- El impuesto de P recae sobre la sociedad, en tanto que el de R lo hace sobre el socio.

Las disfunciones localizadas por el Informe dan lugar a la siguiente serie de problemas:

- Si R debe conceder un crédito por el impuesto de P sobre la distribución. Es un problema que aparece tanto si R aplica el sistema de exención como el de imputación, ya que siendo calificado como un dividendo sujeto a una imposición limitada en el Estado de la fuente, el Estado de residencia debe conceder un crédito contra su propio impuesto. Sin embargo, no existe un solo impuesto en R al que imputar el impuesto de P sobre la distribución.
- Según el Informe (párrafo 137) hay que distinguir entre la obtención de los beneficios y su distribución. Si el Estado R adopta el método de exención, debe eximir la realización de beneficios en el año 1, y no puede gravarlos cuando se distribuyen en el año 2 porque no se lo permite su Derecho interno. Si por el contrario, se utiliza el método de imputación, no hay obligación de conceder un crédito por el impuesto pa-

<sup>75</sup> Cfr. Ejemplo 17 y párrafos 130 y ss del Informe de la OCDE "Report on the Application of the Model Tax Convention to Partnerships", ob. cit., p. R (15) 51 y ss.

<sup>76</sup> Cfr. Párrafos 131 y 132 del Informe de la OCDE "Report on the Application of the Model Tax Convention to Partnerships", ob. cit., p. R (15) 51 y 52.

<sup>77</sup> Cfr. Ejemplo 18 y párrafos 134 y ss del Informe de la OCDE "Report on the Application of the Model Tax Convention to Partnerships", ob. cit., p. R (15) 53 y ss.

gado en P por la distribución contra su propio impuesto devengado por la obtención de la renta. En cuanto al desajuste temporal, el Informe considera que no se plantea en el caso propuesto, dado que no existe doble imposición sobre la distribución de los beneficios.

- Si se sigue con la distinción entre producción y distribución de la renta, la doble imposición se produce porque se grava la misma renta, por un impuesto similar o idéntico, pero en manos de distintos sujetos, o lo que es lo mismo se produce un supuesto de doble imposición económica. Este caso se producirá cuando el Estado R adopta el sistema de imputación. Hasta el momento su solución recaía en la negociación que se realiza entre los Estados contratantes de un CDI, si bien desde el MC OCDE se renunciaba a su eliminación<sup>78</sup>. Tras el Informe que se analiza, la OCDE toma la postura contraria, es decir, el Estado R debe conceder un crédito por el impuesto exigido a la sociedad P. El fundamento para la solución anterior, según el Informe, se halla en que como el Estado R hace fluir la renta hacia los socios a través de la sociedad a efectos de someterlos a tributación, por coherencia debe hacer lo mismo con el impuesto pagado por la sociedad a fin de eliminar la doble imposición en manos de los socios<sup>79</sup>.

#### d. Críticas al Informe

Las críticas al MC OCDE y a los Informes del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE se encuentran en las reservas que los Estados miembros pueden realizar<sup>80</sup>. Los países que formularon reservas son: Alemania, Francia, Países Bajos, Portugal y Suiza.

Alemania alegó, como reserva al párrafo 45 del Informe que se analiza, que las sociedades personalistas transparentes a efectos fiscales se consideran, no obstante, residentes en la medida en que su renta es gravada por dicho Estado en la cabeza de los socios. Esto último puede ocurrir porque éstos son residentes, o bien porque no siéndolo, se les imputa la renta de la sociedad a través de un establecimiento permanente.

Francia introdujo algunas reservas. La primera tiene que ver con los criterios que permiten determinar si una sociedad de personas está o no sujeta al impuesto. En especial, Francia man-

<sup>78</sup> Cfr. Comentarios al artículo 10 del MC OCDE, párrafo 56 y al artículo 23 del MC OCDE, párrafo 2.

<sup>79</sup> El texto de los tres nuevos párrafos 69.1, 2 y 3 del Comentario al artículo 23 del MC OCDE es el siguiente: "69.1. Pueden surgir algunos problemas cuando los Estados contratantes aplican un tratamiento diferente a determinadas entidades como son las sociedades personalistas. Supongamos, por ejemplo, que el Estado de la fuente trata las sociedades de personas como si fueran sociedades por acciones mientras que el Estado de residencia de un socio las trata como si fueran transparentes desde un punto de vista fiscal. El Estado de la fuente puede, a reserva de las disposiciones aplicables del Convenio, gravar la sociedad personalista por su renta cuando ésta última se genera y, a reserva de los límites previstos en el apartado 2 del artículo, gravar también los beneficios distribuidos por la sociedad colectiva a sus socios no residentes. El Estado de residencia sólo grava la parte de la renta efectivamente obtenida por la sociedad que le corresponde al socio.

69.2. La primera cuestión que se plantea en este caso es saber si el Estado de residencia que grava al socio sobre su participación en la renta de la sociedad de personas está obligado, en virtud del Convenio, a conceder un crédito fiscal en concepto del impuesto percibido por el Estado de la fuente de la sociedad colectiva, considerada por dicho Estado una entidad sometida a imposición distinta. La respuesta a esta cuestión debe ser afirmativa. En la medida que el Estado de residencia atribuya la renta de la sociedad colectiva al socio con el fin de gravar a éste último, dicho Estado debe adoptar un enfoque coherente e imputar al socio el impuesto pagado por la sociedad colectiva con el fin de eliminar la doble imposición que se origina con la tributación del socio. En otras palabras, si el estatus de la entidad societaria (asociación con personalidad independiente de sus socios) concedido a la sociedad colectiva por el Estado de la fuente es ignorado por el Estado de residencia a efectos de que el socio tribute por su parte de renta, debería asimismo ignorarse a efectos de crédito fiscal por impuestos pagados en el extranjero.

69.3. Una segunda cuestión planteada en este caso es la medida en que el Estado de residencia debe conceder un crédito en concepto de impuesto recaudado en el país de la fuente sobre el beneficio distribuido, no sometido a imposición en el Estado de residencia. La respuesta a esta pregunta se deriva de este último hecho. Como el beneficio distribuido no es gravado en el Estado de residencia simplemente no existe imposición en dicho Estado a la que se pudiera imputar el tributo recaudado por el Estado de la fuente sobre el beneficio distribuido. Se ha de distinguir claramente entre la generación de beneficios y la distribución de éstos y no debería esperarse que el Estado de residencia imputara el impuesto establecido por el Estado de la fuente sobre los beneficios distribuidos a su propio impuesto percibido al generarse éstos (véase la primera frase del apartado 64 anterior)".

<sup>80</sup> Las Reservas pueden ser consultadas en el Informe de la OCDE "Report on the Application of the Model Tax Convention to Partnerships", ob. cit., Anexo II, p. R (15) 71 y ss.

tiene que el criterio de tener en cuenta las circunstancias de los socios para cuantificar el impuesto para no considerar a la sociedad de personas sujeta a tributación, es manifiestamente insuficiente. Asimismo tampoco considera suscribible que cuando una sociedad de personas no puede acogerse a los beneficios de un CDI, podrían hacerlo los socios de dicha sociedad en tanto que son residentes de un Estado con el que hay firmado un CDI.

Países Bajos manifestó que las conclusiones sobre el tratamiento de las sociedades de personas son presentadas como interpretaciones de los artículos pertinentes del MC OCDE, siendo dudoso que estas conclusiones específicas se derivan plenamente de la intención de los respectivos artículos. Además, señaló que algunas conclusiones pueden necesitar la adaptación de normas internas no establecidas por los CDIs (por ejemplo, la exención de los dividendos de participaciones significativas). Termina poniendo de relieve que el Informe no da solución general para todas las situaciones de doble imposición jurídica o económica o doble exención que puedan surgir en torno a las sociedades de personas.

Portugal señaló que las soluciones adoptadas en el Informe deben incorporarse a disposiciones especiales aplicables solamente cuando se incorporen a los CDIs. Además, aludió a problemas sin especificar que se plantean por la nueva redacción del artículo 23A.4 en relación con el apartado 2 del mismo artículo. Se puede entender que los problemas vienen por la imposición limitada de los artículos 10 y 11 de los CDIs.

Suiza criticó la doctrina del Informe acerca del artículo 23 MC OCDE plasmada en el párrafo 32 de los Comentarios al artículo 23 del MC OCDE, al señalar que aun siendo útil se corre el peligro que el Estado de residencia se convierta en dependiente del de la fuente, de tal manera que si éste modifica su legislación para ampliar su poder de imposición, el Estado de residencia tiene que aceptarlo.

Schaffner opina que tras el Informe, los Estados miembros de la OCDE pueden verse tentados a tratar a sus sociedades de personas como no transparentes a fin de ofrecerles la protección de los CDIs con el Estado de la fuente e incrementar su recaudación fiscal, puesto que ya no será necesario atribuir la renta a un establecimiento permanente de los socios<sup>81</sup>. No obstante, siguiendo a Palao, parece poco probable que el sistema tradicional latino con las ventajas descritas, pueda imponerse a ordenamientos jurídicos y a figuras tan arraigadas en los mismos, como el hecho de que las sociedades personalistas se consideren carentes de personalidad jurídica<sup>82</sup>.

## 6. LA ELIMINACIÓN DEL ARTÍCULO 14 MCOCDE SOBRE SERVICIOS PERSONALES INDEPENDIENTES

La versión del MC OCDE del año 2000 eliminó el artículo 14 MC OCDE concerniente a los servicios personales independientes. La tradición de este artículo viene de lejos, ya que tanto en el Modelo de México (1943) como en el de Londres (1946) se aludía al mismo y sólo en 1977 se revisó dicho artículo. En 1996, la OCDE creó un TAG dedicado a examinar el contenido del artículo y a resolver algunas cuestiones que habían surgido en la interpretación de éste. Las conclusiones de este Grupo de Trabajo fueron publicadas en el año 2000, en un Informe denominado "*Issues related to Article 14 of the OECD Model Convention*"<sup>83</sup>.

---

<sup>81</sup> Cfr. J. SCHAFFNER, "The OECD Report on the Application of Tax Treaties to Partnerships", *ob. cit.*, p. 226.

<sup>82</sup> Cfr. C. PALAO TABOADA, "La aplicación de los Convenios de Doble Imposición a las sociedades personalistas: El Informe de la OCDE de 1999", *ob. cit.*, p. 72.

<sup>83</sup> El Informe fue adoptado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE de 27 de enero de 2000 y publicado por la OCDE en el año 2000 en la colección *Issues in International Taxation* núm. 7, París, 2000.



La principal conclusión a la que llega el Informe es que no había prácticamente diferencia entre el artículo 7 –rentas empresariales– y el artículo 14 –servicios personales independientes– y de existir alguna distinción, no había razón justificada que la sustentase. El Grupo de Trabajo lo tuvo muy claro desde el principio porque no dejó espacio para la duda, ni siquiera para haber incluido alguna mención especial. Es así, como el artículo 14 es eliminado en la versión del año 2000 del MC OCDE.

Como es sabido existen otros modelos de Convenio como el MC ONU, MC USA o el MC de los Países Bajos en los que permanece la cláusula de los servicios personales independientes o servicios profesionales. Se trata de analizar el porqué de la eliminación del artículo 14 en el seno del MC OCDE<sup>84</sup>.

#### **a. Actividades que contemplaba el artículo 14 MC OCDE**

Esta pregunta siguiendo el Informe citado puede ser respondida dependiendo de la perspectiva utilizada. Según la primera, se puede tratar de analizar la naturaleza de las actividades incluidas en el artículo 14 MC OCDE. Si se toma la segunda perspectiva, se trataría de investigar la relación entre el artículo 14 y los otros artículos del MC OCDE.

Desde la perspectiva de la naturaleza de las actividades del artículo 14, parece que no queda muy claro en el Informe el tipo o la clase de actividades que encuentran cabida en el mismo<sup>85</sup>. Quizás una de las razones de esta inseguridad es la ausencia de una definición nítida del concepto de servicios profesionales. Los Comentarios al artículo 14 del MC OCDE señalan que este artículo no se centra en las actividades industriales o comerciales, de esta lapidaria definición se ha concluido que se trata de actividades que no requieren un gran capital<sup>86</sup>, de hecho en la propia enumeración de actividades profesionales que se hacía en el apartado 2 del artículo 14 se concluye también lo mismo. Por ejemplo, un abogado no necesita de un gran capital, dado que depende más de sus propios conocimientos legales.

De todas las maneras, el objeto del artículo 14 no se cernía exclusivamente sobre servicios profesionales como los descritos más arriba, ya que la enumeración se extendía a otras actividades de carácter independiente. Como el propio Informe señala, es precisamente esta extensión del ámbito objetivo la que producía esta inseguridad<sup>87</sup>.

El Grupo de Trabajo utilizó este argumento, el de la inseguridad, para recomendar la derogación del artículo 14 del MC OCDE. En realidad durante muchos años, los Estados aun pudiendo extender a un gran número de actividades el artículo 14, ignoraron este hecho y confinaron el mismo a las actividades profesionales exclusivamente<sup>88</sup>.

El Informe del año 2000 se planteó distintas posibilidades como por ejemplo volver a la redacción de la versión del artículo 14 del año 1963, pero la descartó, ya que de nuevo, se debería haber dado contenido a las actividades que son similares a los servicios profesionales<sup>89</sup>. Asimismo se podría haber tomado otra vía, ya que si la cuestión estriba en las actividades que son comparables a los servicios profesionales, entonces quizás la solución habría podido estar en la eliminación a toda referencia a los servicios profesionales, por lo que el artículo 14 se hubiera aplicado sobre todas las actividades independientes, sin tener en cuenta la naturaleza de las mismas<sup>90</sup>.

<sup>84</sup> Aparte del Informe ya citado consúltese J.W.J. de KORT, "Why Article 14 (Independent Personal Services) was deleted from the OESO Model Tax Convention?", *Intertax* vol. 29/2001, núm. 3, pp 72 y ss.

<sup>85</sup> Cfr. Parágrafo 7 del Informe de la OCDE "Issues Related to Article 14 of the Model Tax Convention", en *OECD Model Tax Convention*, vol. II, OECD, París, 2000, p. R(16)-6.

<sup>86</sup> Cfr. Comentarios al artículo 14 del MC OCDE, parágrafo 1.

<sup>87</sup> Cfr. Parágrafo 7 del Informe de la OCDE "Issues Related to Article 14 of the Model Tax Convention", ob. cit., p. R(16)-6.

<sup>88</sup> Cfr. Parágrafo 9, del Informe de la OCDE "Issues Related to Article 14 of the Model Tax Convention", ob. cit., p. R(16)-7.

<sup>89</sup> Cfr. Parágrafo 10, del Informe de la OCDE "Issues Related to Article 14 of the Model Tax Convention", ob. cit., p. R(16)-7.

<sup>90</sup> J.W.J. de KORT, "Why Article 14 (Independent Personal Services) was deleted from the OESO Model Tax Convention?", *Intertax* vol. 29/2001, núm. 3, p. 73.

Una cuestión que surge inevitablemente en cuanto se analiza la naturaleza de estas actividades es la diferencia entre el artículo 7 y el 14 del MC OCDE. Por ejemplo, un abogado, dada la naturaleza de sus actividades, podía caer en el ámbito del artículo 14 MC OCDE –servicios personales independientes–, pero también es cierto, que si aplicamos el Derecho interno de algunos países, el mismo abogado podía ser gravado por la obtención de rentas empresariales. Si la calificación de su renta fuera igual en el ámbito de los CDIs, el artículo 7 –rentas empresariales– sería de aplicación. Ahora bien, si la extensión del término “otras actividades de carácter independiente” fuese tan amplia como la que daba el artículo 14, con su vasto campo de interpretación, se podría dar el caso en que todos los beneficios empresariales obtenidos por personas físicas entrasen en el campo de aplicación del artículo 7, ya que la nota de independencia es una característica fundamental de la realización de actividades empresariales.

Ahora bien, donde verdaderamente aparecen los problemas es para los casos de sociedades de profesionales<sup>91</sup>. Estos problemas además tienen diversas perspectivas, por ejemplo, suponiendo que el abogado al que nos referíamos anterior forma parte de un despacho internacional, es difícilmente creíble que no se necesitan grandes inversiones económicas. Por lo expuesto anteriormente, puede mantenerse que el artículo 14 MC OCDE se dedicaba especialmente para actividades que no requerían de por sí, grandes inversiones económicas, por lo que en este último caso del abogado perteneciente de una firma multinacional, no se acomodaría a las condiciones del artículo 14, sino del artículo 7<sup>92</sup>.

Las sociedades personalistas mixtas cuestionan otro problema. Imaginemos que en una sociedad de personas coexisten socios personas físicas con socios personas jurídicas. Pues bien, en este caso, estas últimas tendrían que tributar por el régimen del artículo 7, mientras que las personas físicas lo harían por el artículo 14, lo que da lugar a consecuencias insatisfactorias.

De nuevo la cuestión gira en torno si el distinto tratamiento es realmente un problema. En el Derecho fiscal interno, las personas jurídicas no son tratadas de igual manera que las personas físicas. Por tanto, es la forma la que determina un trato fiscal diferenciado, pero resulta difícil pensar porqué tuvo que ser eliminado el artículo 14 MC OCDE, ya que utilizando los dos artículos 7 y 14, los contribuyentes en los que no concurrían las condiciones establecidos por el artículo 7, les sería aplicable el artículo 14 MC OCDE.

Se ha tratado en los párrafos anteriores sobre la relación de los artículos 7 y 14 MC OCDE, pero no se puede olvidar, como señala el Informe, la interacción que se producía entre los artículos 14 –servicios personales independientes– y 15 –servicios personales dependientes– MC OCDE<sup>93</sup>. En efecto, como es sabido, por su propia naturaleza existen actividades que entran dentro de la definición del artículo 14, que pueden al mismo tiempo realizarse en el seno de una relación laboral, por lo que se aplicaría el artículo 15 –renta del trabajo personal–. No obstante, aunque de la descripción pudiera pensarse que se produce un verdadero problema no es así. Imaginemos el caso de un médico que trabaja en una empresa, en este supuesto es de aplicación el artículo 15 MC OCDE, aunque las características de la actividad podría dar lugar a que encajase en el supuesto del artículo 14 MC OCDE. De todas formas, siguiendo al Informe, no se produce un problema real, ya que si la actividad se ofrece en el seno de una relación laboral, como ya ha sido advertido, el artículo nunca puede ser aplicado<sup>94</sup>.

## **b. Entidades incluidas en el artículo 14 MC OCDE**

Otro de los problemas que el Grupo de Trabajo puso de manifiesto en su Informe es el correspondiente al ámbito subjetivo del artículo 14. De los términos del artículo MC OCDE no queda claro

---

<sup>91</sup> Cfr. Párrafo 18, del Informe de la OCDE “Issues Related to Article 14 of the Model Tax Convention”, ob. cit., p. R(16)-9.

<sup>92</sup> Cfr. ENDRES & DEBATIM, “Taxation of International Law Firms in Germany”, *Tax Planning International Review*, 1996, p. 8. Citado por J.W.J. KORT, *ult. op. cit.*, p. 73.

<sup>93</sup> Debido a la eliminación del artículo 14, el título del artículo 15 ha cambiado de “servicios personales dependientes” a “renta del trabajo personal”. El antiguo título trataba de oponer el artículo 15 al 14, es decir, de los servicios personales dependientes a los independientes. En la actualidad, parece que el artículo 15 se opone a las actividades de carácter independiente que se contienen en el artículo 7. Es decir, servicios personales dependientes frente a las rentas empresariales y a la renta de otras actividades que posean el carácter de independiente.

<sup>94</sup> Cfr. Párrafo 12, del Informe de la OCDE “Issues Related to Article 14 of the Model Tax Convention”, ob. cit., p. R(16)-8.

si solo se aplica a personas físicas o también puede aplicarse a personas jurídicas, y la condición de residente establecido por dicho precepto se predica tanto por uno como por otro tipo de persona<sup>95</sup>. La cuestión radica en que dependiendo del tipo de sujeto –persona física o jurídica– que presta los servicios, se recibía un tratamiento fiscal distinto, lo que no se justifica de ninguna manera, como tampoco se justifica que hubiera dos artículos con reglas idénticas, uno para personas físicas –art. 14 MC OCDE–, y otro para personas jurídicas –art. 7 MC OCDE–. Este es uno de los argumentos que el Grupo de Trabajo utilizó para la eliminación del artículo 14. Para Kort, la solución en lugar de haber sido tan drástica como la eliminación del artículo, podría haber venido introduciendo en el mismo una mención expresa, para que solo fuese aplicable a personas físicas<sup>96</sup>.

### c. Base fija versus establecimiento permanente

De los Comentarios al art. 14 del MC OCDE se deduce que la introducción del término “base fija” fue una de las razones que indujeron la presencia de un artículo en concreto, relativo a la renta derivada de servicios personales. Con ello se consiguió que el concepto de establecimiento permanente fuese reservado a las actividades empresariales o profesionales del artículo 7 MC OCDE. Lamentablemente, ni los Comentarios al MC OCDE, ni la propia fraseología del articulado del MC OCDE ofrecían una definición del concepto “base fija”. La doctrina<sup>97</sup>, primero, y el Informe<sup>98</sup>, después, trataron concienzudamente de determinar con muchas dificultades las diferencias entre un establecimiento permanente y una base fija. Aparentemente, una base fija requiere un menor grado de permanencia que un establecimiento permanente, de todas formas, el Informe no da un solo ejemplo en el que una base fija no sea al mismo tiempo un establecimiento permanente. El resto de diferencias que el Informe señala son teóricas, y resultan del propio texto del MC OCDE, si bien el Grupo de Trabajo no encuentra ninguna razón del porqué se aplican a las rentas empresariales y no a las rentas de servicios personales. Esta conclusión se añade a las anteriores, siendo el común denominador de todas ellas el ir dirigidas a la eliminación del artículo 14 MC OCDE.

Si se toma en cuenta la propia estructura del MC OCDE todo parece corroborar la acertada eliminación del artículo 14, ya que si una de las principales razones para la existencia del artículo 14 no tiene ningún valor intrínseco –diferenciar base fija de establecimiento permanente–, entonces es cuestionable la necesidad de este artículo. Es cierto que el problema se podía haber solucionado reemplazando el término base fija por el de establecimiento permanente. De todas formas, también es evidente que existe otro argumento más importante si se hubiera querido evitar el problema de una forma distinta a la expuesta con anterioridad, y que quizás hubiera supuesto haber evitado la eliminación del artículo 14. Un número importante de CDIs incluyen la regla de los 183 días que es reconocida por el MC ONU. Establece dicha norma, que el Estado en el que se ejercen dichas actividades tiene competencia para gravar las rentas dimanantes si la persona que presta dichos servicios personales se encuentra en el Estado al menos durante 183 días. Esta norma, que se aparta de la regla general de tributación en el lugar de residencia, no entra en juego para los supuestos en los que se perciben rentas empresariales. No obstante, la eliminación del artículo 14 MC OCDE supuso privar a los Estados miembros de la OCDE de la posibilidad de introducir una redacción distinta, más flexible, como la indicada, siguiendo sus propias negociaciones en los CDIs.

### d. La solución elegida por el Informe

Como ya ha sido señalado, el Grupo de Trabajo abogó por la eliminación de este artículo por varias razones, entre ellas, se puede señalar la imposibilidad de determinar las diferencias prácti-

<sup>95</sup> Cfr. Parágrafo 13, del Informe de la OCDE “Issues Related to Article 14 of the Model Tax Convention”, ob. cit., p. R(16)-8.

<sup>96</sup> Cfr. J.W.J.de KORT, “Why Article 14 (Independent Personal Services) was deleted from the OESO Model Tax Convention?”, *Intertax* vol. 29/2001, núm. 3, p. 74.

<sup>97</sup> Cfr. E. MICHAUX, “An Análisis of the Notion of “Fixed Base” and its Relation to the Notion of “Permanent Establishment”, *Intertax* núm. 3/1987, p. 70

<sup>98</sup> Cfr. Parágrafos 24 y 28, del Informe de la OCDE “Issues Related to Article 14 of the Model Tax Convention”, ob. cit., pp. R(16)-11-12.

cas entre el artículo 14 sobre servicios personales independientes, y el artículo 7 sobre rentas empresariales, y cuando observó alguna diferencia el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE no fue capaz de encontrar una justificación para estas diferencias.

En la mayoría de los casos en los que resultaba aplicable el artículo 14, se observó después que también era aplicable el artículo 7<sup>99</sup>, lógicamente si las rentas no procedían de la realización de una actividad empresarial se aplicaría el artículo 21 MC OCDE –otras rentas–. Es, por ello, por lo que junto a la eliminación del artículo 14 se añade una nueva definición del término “*business*” en el artículo 3 MC OCDE con lo que desaparecen las diferencias entre el desarrollo de actividades empresariales y profesionales.

Se pueden rastrear a lo largo del MC OCDE y de los Comentarios al mismo, los cambios producidos por la eliminación del artículo 14, ya que han desaparecido las referencias a la base fija y a los servicios personales independientes.

Debe señalarse, por último, la continua interrogación que parece desprenderse del Informe sobre si la eliminación del artículo 14 era o no la mejor opción. El Comité de Asuntos Fiscales entendió que sí, pero las preguntas que surgen pueden llevar a un replanteamiento de la cuestión.

#### **e. La importancia futura del artículo 14**

La eliminación del artículo 14 en la versión del año 2000 del MC OCDE puede hacer pensar que no tiene ningún futuro. No obstante, hay que señalar que la vida de este artículo continua por su presencia en la gran mayoría de los CDIs concluidos hasta el momento. Además, hay que advertir que continua vigente en el MC ONU –con su regla de los 183 días–, y en el MC USA, aparte claro está debe esperarse a ver cuál es la posición que adoptarán los Estados miembros de la OCDE en la negociación de CDIs en relación con el artículo 14<sup>100</sup>.

Debe advertirse además que un cambio como el de la eliminación del artículo 14 produce efectos pro-futuro con lo que los Comentarios al artículo 14 MC OCDE están completamente vigentes. Obsérvese que la ruta tradicional de cambiar los Comentarios al MC y argüir que tiene efectos retrospectivos se modificó, para que, ahora sí claramente, se produzcan efectos sólo desde ese momento y en adelante, sin afectar a CDIs firmados con anterioridad.

## **7. CONCLUSIONES**

1. El MC OCDE ha permitido una cierta armonización en las legislaciones nacionales de muchos Estados, miembros y no miembros de dicha organización por la necesidad de conseguir un grado aceptable de justicia en la tributación de las operaciones transfronterizas que permitiese asegurar las mismas condiciones fiscales de competencia a nivel mundial.

2. La revisión del MC OCDE ha sido siempre prevista como una forma de garantizar su permanente actualidad en la fiscalidad internacional, teniendo en cuenta en particular la experiencia adquirida por los países miembros de la OCDE en la negociación y aplicación de convenios internacionales; los cambios en los sistemas fiscales de los países miembros el aumento de las relaciones fiscales internacionales; y, el desarrollo de nuevos sectores de actividad empresarial, así como la aparición de nuevas y complejas formas de organización empresarial a nivel internacional.

---

<sup>99</sup> Cfr. Parágrafo 27 del Anexo del Informe de la OCDE “Issues Related to Article 14 of the Model Tax Convention”, ob. cit., pp. R(16)-37.

<sup>100</sup> Cfr. J.D.B.OLIVER, “The future Relevance of Article 14”, *Intertax* vol. 29, núm. 6-7/2001.

3. Debe rechazarse la aplicación dinámica o retroactiva de los Comentarios al MC OCDE, sólo puede aceptarse la interpretación de los Comentarios existentes en la fecha de conclusión de un CDI sobre un artículo en concreto. Es cierto, que en algunos casos, los cambios efectuados en los Comentarios pueden ser tenidos en cuenta al interpretar y aplicar convenios, pero con muchas reservas y matices, en particular cuando se aplican sobre CDIs concluidos antes de su adopción, ya que hay que rechazar cualquier forma de interpretación *a contrario* conforme a la cual un cambio en un artículo del Convenio Modelo o en los Comentarios implica necesariamente consecuencias diferentes de las que resultan de la redacción anterior aceptada por los Estados contratantes en un CDI.

4. La existencia de varios Informes de la OCDE condicionaron el contenido de la versión 2000 del MC OCDE. Los Informes a los que nos referimos son: la aplicación de los CDIs a las sociedades de personas o *partnerships*; y, temas relacionados con el artículo 14 del MC OCDE o sobre la renta derivada de servicios profesionales independientes.

5. Los problemas que se plantean en torno a las sociedades de personas radican en la gran mayoría de los casos sobre el distinto tratamiento civil y fiscal que se dan a estas entidades. Los ordenamientos jurídicos no tratan uniformemente a estas entidades, en unos países el Impuesto sobre sociedades recae sobre dicha entidad con independencia de los socios, ya que estos sistemas legales consideran a estas entidades como una persona jurídica independiente de sus socios. En otros países, sin embargo, el impuesto sobre la renta generada por la sociedad grava a los socios de acuerdo con su participación en la entidad. Se trata en este último caso de una sociedad transparente.

6. Las soluciones dadas por el Informe sobre las *partnerships* giran en torno a la misma idea: cuando la sociedad de personas no es tratada como una entidad independiente en el Estado de residencia o constitución, ya que la renta se imputa directamente a los socios por la sociedad de personas al ser transparente, entonces hay que reconocer la posibilidad que tienen los socios de invocar la aplicación de CDIs firmados por sus Estados de residencia.

7. En los casos de conflicto de calificación entre los Derechos internos de los Estados de la fuente y de la residencia, al aplicar el primero a una determinada renta normas del CDI distintas de las que hubiera aplicado el segundo, dicha renta es gravada según las normas del CDI, interpretado en este caso de acuerdo al Derecho interno del Estado de la fuente. El Estado de residencia deberá, aun a pesar del conflicto de calificaciones, aplicar la medida correspondiente para evitar la doble imposición internacional.

8. Tras el Informe sobre las *Partnerships*, los Estados miembros de la OCDE pueden verse tentados a tratar a sus sociedades de personas como no transparentes a fin de ofrecerles la protección de los CDIs con el Estado de la fuente e incrementar su recaudación fiscal, puesto que ya no será necesario atribuir la renta a un establecimiento permanente de los socios. No obstante, parece poco probable que el sistema tradicional latino con las ventajas descritas, pueda imponerse a ordenamientos jurídicos y a figuras tan arraigadas en los mismos, como el hecho de que las sociedades personalistas se consideren carentes de personalidad jurídica.

9. En la mayoría de los casos en los que resultaba aplicable el artículo 14 MC OCDE, se observó después que también era aplicable el artículo 7, lógicamente si las rentas no procedían de la realización de una actividad empresarial se aplicaría el artículo 21 MC OCDE –otras rentas–. Es, por ello, por lo que junto a la eliminación del artículo 14 se añade una nueva definición del término “*business*” en el artículo 3 MC OCDE con lo que desaparecen las diferencias entre el desarrollo de actividades empresariales y profesionales.

10. El artículo 14 MC OCDE sigue con vida dada su presencia en la gran mayoría de los CDIs concluidos hasta el momento. Además, hay que advertir que continua vigente en el MC ONU –con su regla de los 183 días–, y en el MC USA, aparte claro está debe esperarse a ver cuál es la posición que adoptarán los Estados miembros de la OCDE en la negociación de CDIs en relación con el artículo 14. Debe advertirse además que un cambio como el de la eliminación del artículo 14 produce efectos pro-futuro con lo que los Comentarios al artículo 14 MC OCDE están completamente vigentes para los CDIs concluidos con anterioridad.



**DOCUMENTOS DE TRABAJO EDITADOS POR EL  
INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES**

**2000**

- 1/00 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 1999.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria.
- 2/00 Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998.  
*Autores:* M.<sup>a</sup> Luisa Delgado, Consuelo Díaz y Fernando Prats.
- 3/00 La imposición sobre hidrocarburos en España y en la Unión Europea.  
*Autores:* Valentín Edo Hernández y Javier Rodríguez Luengo.

**2001**

- 1/01 Régimen fiscal de los seguros de vida individuales.  
*Autor:* Ángel Esteban Paúl.
- 2/01 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2000.  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria.
- 3/01 Inversiones españolas en el exterior. Medidas para evitar la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades.  
*Autora:* Amelia Maroto Sáez.
- 4/01 Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y diferencias.  
*Autora:* Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 5/01 Procesos de coordinación e integración de las Administraciones Tributarias y Aduaneras. Situación en los países iberoamericanos y propuestas de futuro.  
*Autores:* Fernando Díaz Yubero y Raúl Junquera Valera.
- 6/01 La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa.  
*Autor:* José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 7/01 Breve curso de introducción a la programación en Stata (6.0).  
*Autor:* Sergi Jiménez-Martín.
- 8/01 Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo e Impuesto sobre Sociedades.  
*Autor:* Juan López Rodríguez.
- 9/01 Los convenios y tratados internacionales en materia de doble imposición.  
*Autor:* José Antonio Bustos Buiza.
- 10/01 El consumo familiar de bienes y servicios públicos en España.  
*Autor:* Subdirección General de Estudios Presupuestarios y del Gasto Público.
- 11/01 Fiscalidad de las transferencias de tecnología y jurisprudencia.  
*Autor:* Néstor Carmona Fernández.
- 12/01 Tributación de la entidad de tenencia de valores extranjeros española y de sus socios.  
*Autora:* Silvia López Ribas.
- 13/01 El profesor Flores de Lemus y los estudios de Hacienda Pública en España.  
*Autora:* María José Aracil Fernández.
- 14/01 La nueva Ley General Tributaria: marco de aplicación de los tributos.  
*Autor:* Javier Martín Fernández.
- 15/01 Principios jurídico-fiscales de la reforma del impuesto sobre la renta.  
*Autor:* José Manuel Tejerizo López.
- 16/01 Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias.  
*Autor:* José Manuel Calderón Carrero.
- 17/01 El papel del profesor Fuentes Quintana en el avance de los estudios de Hacienda Pública en España  
*Autora:* María José Aracil Fernández.
- 18/01 Regímenes especiales de tributación para las pequeñas y medianas empresas en América Latina.  
*Autores:* Raúl Félix Junquera Varela y Joaquín Pérez Huete.
- 19/01 Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario.  
*Autores:* Varios autores.
- 20/01 Directiva sobre fiscalidad del ahorro. Estado del debate.  
*Autor:* Francisco José Delmas González.

- 21/01 Régimen Jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado.  
*Autor:* Francisco D. Adame Martínez.
- 22/01 Medidas antielusión fiscal.  
*Autor:* Eduardo Sanz Gadea.
- 23/01 La incidencia de la reforma del Impuesto sobre Sociedades según el tamaño de la empresa.  
*Autores:* Antonio Martínez Arias, Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 24/01 La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria.  
*Autor:* Francisco Alfredo García Prats.
- 25/01 El impacto de la reforma del IRPF en la presión fiscal indirecta. (Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998 y 1999).  
*Autor:* Área de Sociología Tributaria.

## 2002

- 1/02 Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales.  
*Autora:* Ascensión Maldonado García-Verdugo
- 2/02 La tributación de las ganancias de capital en el IRPF: de dónde venimos y hacia dónde vamos.  
*Autor:* Fernando Rodrigo Sauco
- 3/02 A tax administration for a considered action at the crossroads of time.  
*Autora:* M.ª Amparo Grau Ruiz
- 4/02 Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el derecho comunitario Europeo: ¿Hacia la "comunitarización" de los CDIs?.  
*Autor:* José Manuel Calderón Carrero.
- 5/02 La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: la eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los Servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las *partnerships*.  
*Autor:* Fernando Serrano Antón