

INTRODUCCIÓN

1. De forma general, la doble imposición jurídica internacional puede definirse como resultado de la aplicación de impuestos similares, en dos (o más) Estados, a un mismo contribuyente respecto de la misma materia imponible y por el mismo período de tiempo. Son tan conocidos los perjudiciales efectos de tal situación para el desarrollo de los intercambios de bienes y servicios y los movimientos de capitales, tecnologías y personas que apenas resulta necesario insistir en la importancia que tiene la eliminación del obstáculo que la doble imposición supone para la expansión de las relaciones económicas entre los distintos países.

2. Los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos vienen reconociendo desde hace décadas la conveniencia de aclarar, normalizar y garantizar la situación fiscal de los contribuyentes que efectúen operaciones comerciales, industriales, financieras o de otra naturaleza en otros países mediante la aplicación, por todos ellos, de soluciones comunes en idénticos supuestos de doble imposición.

3. Este es el objeto principal del Modelo de Convenio tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, que ofrece los medios para resolver, sobre una base uniforme, los problemas que se plantean con mayor frecuencia en el campo de la doble imposición jurídica. Conforme a las recomendaciones del Consejo de la OCDE¹, cuando los países miembros firmen nuevos Convenios bilaterales o revisen los existentes, deberán ajustarse a este Convenio Modelo, tal como lo interpretan los Comentarios al mismo y teniendo en cuenta las reservas que comprende. Además, cuando sus autoridades fiscales apliquen e interpreten las disposiciones de los respectivos convenios tributarios bilaterales basados en el Convenio Modelo, deberían seguir dichos Comentarios, tal como resulten de sus modificaciones periódicas, y sujetos a sus respectivas observaciones.

A. Antecedentes históricos

4. Cuando el Consejo de la Organización Europea de Cooperación Económica (OECE) adoptó su primera Recomendación relativa a la doble imposición, el 25 de febrero de 1955, ya se habían conseguido determinados logros en la tarea de eliminar la doble imposición por medio de convenios bilaterales o de medidas unilaterales. En aquella fecha el número de convenios bilaterales de carácter general firmados entre los países que actualmente son miembros de la OCDE se elevaba a 70. Esto se debió, en gran medida, a los trabajos comenzados por la Sociedad de Naciones en 1921. Dichas actuaciones condujeron al establecimiento, en 1928, del primer modelo de convenio bilateral que finalmente condujo al establecimiento de los Modelos de Convenio de México (1943) y de Londres (1946), en cuyos principios se inspiraron, de una u otra forma, los numerosos convenios bilaterales concluidos o revisados durante la década siguiente. Sin embargo, ninguno de estos Modelos recibió una aceptación completa y unánime. Por otro lado, presentaban importantes divergencias y ciertas lagunas respecto de algunas cuestiones esenciales.

¹ Véase el Anexo

5. La creciente interdependencia económica y la cooperación entre los países miembros de la OECE en el período de la posguerra mostraron, cada vez con más claridad, la importancia de las medidas para evitar la doble imposición internacional. Se reconoció la necesidad de extender la red de convenios bilaterales a todos los países miembros de la OECE, y subsiguientemente de la OCDE, algunos de los cuales habían concluido hasta entonces muy pocos o ningún convenio. Al mismo tiempo se ponía de manifiesto, cada vez con mayor nitidez, la conveniencia de armonizar estos convenios de acuerdo con principios, definiciones, reglas y métodos uniformes, y de alcanzar un acuerdo sobre una interpretación común.

6. Ante esta nueva situación, el Comité Fiscal inició sus trabajos en 1956 con el propósito de establecer un Proyecto de Convenio que resolviera eficazmente los problemas de doble imposición entre los países miembros de la OCDE y que fuera aceptable para todos ellos. Desde 1958 a 1961 el Comité Fiscal preparó cuatro Informes previos antes de someter en 1963 su Informe final, titulado "*Proyecto de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio*"¹. El 30 de julio de 1963 el Consejo de la OCDE adoptó una Recomendación sobre la eliminación de la doble imposición y exhortó a los Gobiernos de los países miembros para que siguieran el Proyecto de Convenio cuando concluyeran o revisaran entre ellos convenios bilaterales.

7. El 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 la experiencia adquirida por los países miembros en la negociación y aplicación de convenios bilaterales, 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. Por todas esas razones, el Comité Fiscal primero y, a partir de 1971, el Comité de Asuntos Fiscales, su sucesor, abordó la revisión del Proyecto de Convenio de 1963 y de los Comentarios al mismo. Ello condujo a la publicación en 1977 del nuevo Convenio Modelo y Comentarios².

8. Los factores que motivaron la revisión del Proyecto de Convenio de 1963 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. Se desarrollaron nuevas tecnologías y, al mismo tiempo, se produjeron cambios fundamentales en el modo de realizarse las operaciones transfronterizas. Los métodos de elusión y de evasión fiscal* se hicieron más sofisticados. El proceso de globalización y liberalización de las economías de la OCDE también se aceleró en los años 80. Consecuentemente, el Comité de Asuntos Fiscales –y, en particular, su Grupo de Trabajo nº1– continuaron examinando, a partir de 1977, diversas cuestiones directa o indirectamente relacionadas con el Convenio Modelo de 1977 como parte de su programa

¹ *Draft Double Taxation Convention on Income and Capital*, OECD, Paris, 1963.

² *Model Double Taxation Convention on Income and on Capital*, OECD, Paris, 1977.

* *N. del T.: Para traducir "tax avoidance and evasion" se ha optado por "elusión y evasión fiscales", entendiéndose que la evasión fiscal implica una defraudación, en lugar de seguir la versión francesa "évasion et fraude fiscales".*

de trabajo. Este trabajo dio lugar a diversos informes, algunos de los cuales recomendaban modificaciones del Convenio Modelo y sus Comentarios¹.

9. 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. 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.

10. 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.

11. Ello condujo a la publicación, en 1992, del Convenio Modelo en formato de hojas cambiables. 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.

11.1 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 (véanse los párrafos posteriores). Se incluyeron además reediciones de informes anteriores del Comité que habían dado lugar a modificaciones del Convenio Modelo.

B. Influencia del Modelo de Convenio de la OCDE

12. Desde 1963 el Convenio Modelo de la OCDE ha tenido una gran repercusión en la negociación, aplicación e interpretación de los convenios tributarios.

13. En primer lugar, los países miembros de la OCDE han seguido en gran medida el Convenio Modelo al concluir o revisar convenios bilaterales. El progreso alcanzado en la eliminación de la doble imposición entre los países miembros puede medirse por el creciente número de convenios concluidos y revisados desde 1957 siguiendo las Recomendaciones del Consejo de la OCDE. Pero la importancia del Convenio Modelo ha de evaluarse, no sólo por el número de convenios concluidos entre países miembros², sino también por el hecho de que, conforme a las Recomendaciones del Consejo de la OCDE, tales convenios adoptan la estructura y, en la mayoría de los casos, las principales

¹ 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 tributario de la OCDE.

² La lista de esos convenios figura en el apéndice I, volumen II, de la versión del Modelo de Convenio tributario de la OCDE presentada en carpeta de hojas cambiables.

disposiciones del Convenio Modelo. La existencia del Convenio Modelo ha facilitado las negociaciones bilaterales entre los países miembros de la OCDE y ha hecho posible la deseable armonización de sus convenios bilaterales en beneficio de los contribuyentes y de las administraciones nacionales.

14. En segundo lugar, el impacto del Convenio Modelo se ha extendido más allá del ámbito de la OCDE. Se ha utilizado como documento básico de referencia en las negociaciones entre países miembros y no miembros e incluso entre países no miembros, así como en los trabajos de otras organizaciones internacionales mundiales o regionales en el ámbito de la doble imposición y problemas conexos. En particular se ha utilizado como base para la redacción original y posteriores revisiones del Modelo de Convenio de las Naciones Unidas de doble imposición entre países desarrollados y países en desarrollo¹, que reproduce una parte importante de las disposiciones y los Comentarios del Convenio Modelo de la OCDE. En 1997, en reconocimiento de la creciente influencia del Convenio Modelo en los países no miembros, se acordó incorporar al Convenio Modelo las posiciones de algunos de dichos países sobre sus disposiciones y Comentarios.

15. En tercer lugar, el reconocimiento mundial de las disposiciones del Convenio Modelo y su incorporación a la mayoría de los convenios bilaterales han contribuido a convertir los Comentarios a las disposiciones del Convenio Modelo en una guía ampliamente aceptada para la interpretación y aplicación de las disposiciones de los convenios bilaterales existentes. Esto ha facilitado la interpretación y la aplicación uniforme de los convenios bilaterales. A medida que la red de convenios tributarios continúa ampliándose, se incrementa la importancia de tal guía generalmente aceptada.

C. Presentación del Convenio Modelo

Título del Convenio Modelo

16. Tanto en el Proyecto de Convenio de 1963 como en el Convenio Modelo de 1977, el título del Convenio Modelo incluía una referencia a la eliminación de la doble imposición. Posteriormente se decidió utilizar un título más corto que no incluye esa referencia en virtud de que el Convenio Modelo no trata exclusivamente de la eliminación de la doble imposición, sino que también contempla otros aspectos tales como la prevención de la evasión fiscal y la no discriminación. El cambio se ha reflejado en la cubierta de esta publicación así como en el propio Convenio Modelo. Sin embargo, se entiende que la práctica de muchos países miembros continúa siendo la de incluir en el título una referencia a la eliminación de la doble imposición o a la eliminación de la doble imposición y la prevención de la evasión fiscal.

Líneas maestras del Convenio Modelo

17. El Convenio Modelo describe, en primer lugar, su ámbito de aplicación (capítulo I) y define algunos términos y expresiones (capítulo II). La parte principal consiste en los

¹ Convenio Modelo de las Naciones Unidas de doble imposición entre países desarrollados y países en desarrollo (*United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries, United Nations Publications, New York*). Publicaciones de las Naciones Unidas. Nueva York, 1980 1ª edición y 2001 2ª edición.

capítulos III al V, que establecen en qué medida cada uno de los dos Estados contratantes puede gravar la renta y el patrimonio y cómo ha de eliminarse la doble imposición jurídica internacional. Siguen las Disposiciones Especiales (capítulo VI) y las Disposiciones Finales (entrada en vigor y denuncia, capítulo VII).

Ámbito de aplicación y definiciones

18. El Convenio se aplica a todas las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes (artículo 1). Trata de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, que se describen con carácter general en el artículo 2. En el capítulo II se definen algunos términos y expresiones utilizados en más de un artículo del Convenio. Otros términos, tales como “dividendos”, “intereses”, “regalías” y “propiedad inmobiliaria”, se definen en los artículos que tratan estas materias.

Imposición de la renta y del patrimonio

19. Para eliminar la doble imposición, el Convenio establece dos clases de reglas. En primer lugar, los artículos 6 a 21 determinan los respectivos derechos de imposición del Estado de la fuente o situación y del Estado de residencia respecto de las diferentes categorías de renta, y el artículo 22 hace lo mismo en relación con el patrimonio. Para determinados elementos de renta y de patrimonio se atribuye un derecho exclusivo de imposición a uno de los Estados contratantes. El otro Estado contratante no puede gravar dichas categorías, evitándose de esta manera la doble imposición. En general, este derecho exclusivo de imposición se otorga al Estado de residencia. En el caso de otros elementos de renta y de patrimonio, el derecho de imposición no es exclusivo. En lo que se refiere a dos tipos de renta (dividendos e intereses), si bien ambos Estados tienen derecho de imposición, se limita la cuantía del impuesto exigible por el Estado de la fuente. En segundo lugar, en la medida en que tales disposiciones confieren al Estado de la fuente o situación un derecho de imposición, ya sea pleno o limitado, el Estado de residencia deberá permitir una desgravación con el fin de evitar la doble imposición; esta es la finalidad de los artículos 23A) y 23B). El Convenio deja a los Estados contratantes la elección entre dos métodos de desgravación, el de exención y el de imputación o crédito.

20. Las rentas y el patrimonio pueden clasificarse en tres categorías según el régimen aplicable en el Estado de la fuente o situación:

- rentas y elementos patrimoniales que pueden gravarse sin ninguna limitación en el Estado de la fuente o situación,
- rentas que pueden someterse a una imposición limitada en el Estado de la fuente, y
- rentas y elementos patrimoniales que no pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente o situación.

21. Las categorías de renta y patrimonio que pueden gravarse sin ninguna limitación en el Estado de la fuente o situación son las siguientes:

- rentas de la propiedad inmobiliaria situada en dicho Estado (incluyendo las rentas de explotaciones agrícolas y forestales), ganancias de capital derivadas de la enajenación de dicha propiedad y patrimonio que representa (artículo 6 y apartado 1 de los artículos 13 y 22);

- beneficios de los establecimientos permanentes situados en dicho Estado, ganancias de capital derivadas de la enajenación de un establecimiento permanente y patrimonio representado por la propiedad mobiliaria que forme parte del activo de dicho establecimiento permanente (artículo 7, y apartado 2 de los artículos 13 y 22); se hace una excepción, sin embargo, si el establecimiento permanente se dedica al transporte marítimo internacional, el transporte por aguas interiores o el transporte aéreo internacional (véase el párrafo 23 siguiente);
 - rentas de las actividades de artistas y deportistas realizadas en dicho Estado, independientemente de que tales rentas se atribuyan al artista o deportista o a otra persona (artículo 17);
 - remuneraciones en calidad de consejero* pagadas por una sociedad residente en dicho Estado (artículo 16);
 - remuneraciones por razón de un trabajo dependiente en el sector privado realizado en dicho Estado, salvo cuando el empleado permanezca allí durante un período que no exceda de ciento ochenta y tres días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el período impositivo relevante y se cumplan ciertas condiciones; y remuneraciones de un trabajo dependiente a bordo de un buque o aeronave explotado en el tráfico internacional, o a bordo de una embarcación, si la sede de dirección efectiva de la empresa está situada en dicho Estado (artículo 15);
 - remuneraciones y pensiones pagadas por razón de un trabajo dependiente en el sector público, bajo ciertas condiciones (artículo 19).
22. Las siguientes categorías de renta pueden someterse a una imposición limitada en el Estado de la fuente:
- dividendos: siempre que la participación que genera los dividendos no esté efectivamente vinculada a un establecimiento permanente o a una base fija situados en el Estado de la fuente, ese Estado debe limitar su gravamen al 5 por 100 del importe bruto de los dividendos cuando el beneficiario efectivo sea una sociedad que posea directamente al menos el 25 por 100 del capital de la sociedad que paga los dividendos, y al 15 por 100 de su importe bruto en otros casos (artículo 10);
 - intereses: en las mismas condiciones que para los dividendos, el Estado de la fuente debe limitar su gravamen al 10 por 100 del importe bruto de los intereses, salvo en el caso de intereses que excedan del importe normal (artículo 11).
23. Los restantes elementos de renta o de patrimonio no pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente o situación; como regla general, sólo se someten a imposición en el Estado de residencia del contribuyente. Esto es válido, por ejemplo, para las regalías (artículo 12), las ganancias derivadas de la enajenación de acciones y otros valores mobiliarios (apartado 5 del artículo 13), las pensiones del sector privado (artículo 18), las cantidades percibidas por un estudiante para sus estudios o capacitación (artículo 20) y el patrimonio representado por acciones u otros valores mobiliarios (apartado 4 del artículo 22). Los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en el tráfico internacional, o de embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores, las

* *N. del T.: En Argentina y Uruguay: "honorarios de directores".*

ganancias derivadas de la enajenación de dichos buques, embarcaciones o aeronaves y el patrimonio representado por dichos buques, embarcaciones o aeronaves, sólo pueden someterse a imposición en el Estado en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa (artículo 8 y apartado 3 de los artículos 13 y 22). Los beneficios empresariales no imputables a un establecimiento permanente en el Estado de la fuente sólo pueden someterse a imposición en el Estado de residencia (apartado 1 del artículo 7).

24. Si un contribuyente residente de un Estado contratante obtiene rentas de fuentes situadas en el otro Estado contratante o posee elementos patrimoniales situados en ese otro Estado que, de acuerdo con el Convenio, sólo pueden someterse a imposición en el Estado de residencia, no se plantea un problema de doble imposición, ya que el Estado de la fuente o situación deberá renunciar al gravamen de dichas rentas o patrimonio.

25. Si, por el contrario, de acuerdo con el Convenio, las rentas o elementos patrimoniales pueden someterse a imposición, de forma limitada o ilimitada, en el Estado de la fuente o situación, el Estado de residencia estará obligado a eliminar la doble imposición mediante uno de los siguientes métodos:

- método de exención: las rentas o los elementos patrimoniales que pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente o situación están exentos en el Estado de residencia, pero pueden ser tomados en consideración para determinar la tasa impositiva aplicable a las demás rentas o elementos patrimoniales del contribuyente;
- método de imputación o de crédito: las rentas o elementos patrimoniales que pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente o situación también se someten a gravamen en el Estado de residencia, pero el impuesto soportado en el Estado de la fuente o situación se deducirá del impuesto aplicado por el Estado de residencia respecto de tales rentas o elementos patrimoniales.

Disposiciones especiales

26. El Convenio contiene varias disposiciones especiales. Dichas disposiciones se refieren a:

- la eliminación de la discriminación tributaria en determinadas circunstancias (artículo 24);
- el establecimiento de un procedimiento amistoso para eliminar la doble imposición y resolver conflictos de interpretación del Convenio (artículo 25);
- el intercambio de información entre las autoridades fiscales de los Estados contratantes (artículo 26);
- la asistencia mutua de los Estados contratantes en la recaudación de sus respectivos impuestos (artículo 27);
- el tratamiento fiscal de los miembros de representaciones diplomáticas y oficinas consulares con arreglo al derecho internacional (artículo 28); y
- la extensión territorial del Convenio (artículo 29).

Observaciones generales al Convenio Modelo

27. El Convenio Modelo trata, cuando ello es posible, de establecer una regla única para cada caso. Sobre ciertos puntos, sin embargo, se ha estimado necesario permitir cierta flexibilidad, compatible con la aplicación eficiente del Modelo de Convenio. Se ha permitido a los países miembros cierta libertad, por ejemplo, en lo que respecta a la fijación de las tasas de imposición en la fuente de los dividendos e intereses y la elección del método para eliminar la doble imposición. Además, los Comentarios contienen cláusulas alternativas o adicionales para algunos supuestos.

Comentarios a los artículos

28. Para cada uno de los artículos del Convenio se formulan Comentarios detallados con el fin de ilustrar o interpretar sus disposiciones.

29. Dado que los Comentarios han sido redactados y acordados por expertos que representan, en el seno del Comité de Asuntos Fiscales, a los Gobiernos de los países miembros, tienen una particular importancia para el desarrollo del derecho fiscal internacional. 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, a diferencia del Modelo, son los únicos que constituyen instrumentos jurídicos vinculantes 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.

29.1 Las Administraciones tributarias de los países miembros consultan regularmente los Comentarios para interpretar los convenios tributarios bilaterales. Dichos Comentarios son útiles tanto para decidir los detalles de los temas del día a día como para resolver cuestiones de mayor envergadura relativas a las políticas y objetivos que subyacen en las diversas disposiciones. Las Administraciones tributarias conceden una gran importancia a las directrices dadas en los Comentarios.

29.2 De forma similar, los contribuyentes utilizan ampliamente los Comentarios en el ejercicio de sus actividades y en la planificación de sus operaciones e inversiones empresariales. Los Comentarios tienen especial importancia en los países que carecen de un procedimiento que permita a la Administración tributaria responder a consultas tributarias, ya que dichos Comentarios pueden llegar a constituir en este caso la única fuente disponible de interpretación.

29.3 Los tribunales han de prestar cada vez más atención a los convenios tributarios bilaterales y utilizar cada vez más los Comentarios para emitir sus fallos. La información recogida por el Comité de Asuntos Fiscales demuestra que se ha hecho referencia a los Comentarios en las sentencias de los tribunales de la mayoría de los países miembros. Los Comentarios han sido ampliamente citados y analizados en muchos fallos y han desempeñado un papel clave en las deliberaciones de los jueces. El Comité espera que esta tendencia prosiga ya que la red de convenios tributarios continua creciendo y los Comentarios adquieren una aceptación aún mayor como fuente importante de referencia.

30. En algunos casos, se han incorporado observaciones a los Comentarios a petición de países miembros que no han podido adherirse a 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 útil en cuanto a la forma en que dichos países aplican las disposiciones del artículo de que se trate. Como dichas observaciones se refieren a las interpretaciones de los artículos contenidas en los Comentarios, no es necesaria pues ninguna otra observación que indique el deseo de un país de alterar la redacción de una disposición adicional o alternativa, disposición que los propios comentarios permiten incluir a los países en sus convenios bilaterales.

Reservas de determinados países a algunas disposiciones del Convenio

31. Aun cuando todos los países miembros están de acuerdo con sus objetivos y disposiciones esenciales, casi todos han formulado reservas en relación con algunas disposiciones del Convenio que figuran en los Comentarios a los correspondientes artículos. Los países no han necesitado formular reservas indicando su intención de utilizar las disposiciones suplementarias o alternativas que, según los Comentarios, pueden incluirse en los convenios bilaterales o de modificar la redacción de una disposición del Modelo para confirmar o incorporar una interpretación de esa disposición propuesta por los Comentarios. Ha de entenderse que, en la medida en que ciertos países miembros han formulado reservas, los demás países miembros conservarán su libertad de acción en el curso de las negociaciones de convenios bilaterales con aquellos, de acuerdo con el principio de reciprocidad.

32. El Comité de Asuntos Fiscales considera que en la valoración de estas reservas deben de considerarse las amplias áreas de acuerdo alcanzadas al redactar este Convenio.

Relación con las versiones anteriores

33. Al redactar el Convenio Modelo de 1977, el Comité de Asuntos Fiscales examinó el problema de los conflictos de interpretación que podrían surgir a raíz de los cambios efectuados en los artículos y Comentarios del Proyecto de Convenio de 1963. En aquel momento el Comité consideró que, en la medida de lo posible, los convenios existentes deberían interpretarse conforme al espíritu de los nuevos Comentarios, aunque las disposiciones de tales convenios no recogieran todavía los términos más precisos del Convenio Modelo de 1977. También se indicó que los países miembros que desearan clarificar su posición en ese sentido podrían hacerlo mediante un intercambio de cartas entre las autoridades competentes conforme al procedimiento amistoso y que, incluso en ausencia de tal intercambio de cartas, dichas autoridades podrían utilizar el procedimiento amistoso para confirmar esta interpretación en casos particulares.

34. El Comité considera que los cambios efectuados desde 1977 en los artículos del Convenio Modelo y los Comentarios deben interpretarse de la misma forma.

35. No hace falta decir que las modificaciones de los artículos del Convenio Modelo y los cambios de los Comentarios que son una consecuencia directa de aquellas serán irrelevantes para interpretar o aplicar convenios concluidos con anterioridad cuando las disposiciones de aquellos difieran sustancialmente de los artículos revisados. Sin embargo, otros cambios o adiciones 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.

36. Mientras el Comité considera que los cambios efectuados en los Comentarios habrán de tenerse en cuenta al interpretar y aplicar convenios concluidos antes de su adopción, rechaza 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 para la redacción anterior. Muchos cambios pretenden simplemente aclarar, no ya modificar, el sentido de los artículos o los Comentarios y dicha interpretación sería claramente errónea en tales casos.

36.1 Las Administraciones tributarias de los países miembros siguen los principios generales enunciados en los cuatro párrafos anteriores a este. El Comité de Asuntos Fiscales estima que los contribuyentes pueden también considerar útil la consulta de versiones posteriores de los Comentarios para interpretar anteriores convenios.

Convenio multilateral

37. Al preparar el Proyecto del Convenio de 1963 y el Convenio Modelo de 1977, el Comité de Asuntos Fiscales consideró la posibilidad de elaborar y concluir un convenio tributario multilateral y llegó a la conclusión de que la tarea encontraría grandes dificultades. Reconoció, sin embargo, que sería factible para ciertos grupos de países miembros considerar la posibilidad de concluir tales convenios entre ellos tomando como pauta el Convenio Modelo, sin perjuicio de las adaptaciones que pudiesen estimar necesarias para sus fines particulares.

38. El Convenio Nórdico sobre la Renta y el Patrimonio entre Dinamarca, Finlandia, Islandia, Noruega y Suecia, concluido en 1983 y revisado en 1987, 1989 y 1996¹, constituye un ejemplo práctico de dichos Convenios Multilaterales entre grupos de países miembros y sigue de cerca las disposiciones del Convenio Modelo.

39. Hay que destacar también el Convenio Multilateral de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal redactado por el Consejo de Europa sobre la base de un primer proyecto preparado por el Comité de Asuntos Fiscales. Dicho Convenio entró en vigor el 1 de abril de 1995.

40. A pesar de los dos ejemplos anteriores, no hay razones para creer que la conclusión de convenios tributarios multilaterales entre todos los países miembros sería viable en el momento actual. Por consiguiente, los Convenios bilaterales son todavía el medio más adecuado para procurar la eliminación de la doble imposición a nivel internacional.

Elusión y evasión fiscal: uso indebido de los convenios

41. El Comité de Asuntos Fiscales continúa examinando la cuestión del uso indebido de los convenios tributarios y la evasión fiscal internacional. El problema se aborda en los Comentarios a varios artículos. En particular, el artículo 26, y así se interpreta en el Comentario, permite a los Estados intercambiar información para luchar contra esos abusos.

¹ Las Islas Faroe son también signatarias de los Convenios de 1989 y 1996.