

INTRODUCCIÓN

1. La doble imposición jurídica internacional puede definirse, en términos generales, como el resultado de la aplicación de impuestos similares, en dos (o más) Estados, a un mismo contribuyente respecto de un mismo hecho y en el mismo ejercicio. Son tan conocidos sus perjudiciales efectos 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 de los obstáculos que la doble imposición supone para la expansión de las relaciones económicas entre los países.
2. Los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos vienen reconociendo desde hace mucho tiempo la conveniencia de aclarar, normalizar y garantizar la situación fiscal de los contribuyentes que efectúan 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. Estos países también vienen reconociendo la necesidad de mejorar la cooperación administrativa en materia tributaria, especialmente a través del intercambio de información y de la asistencia en la recaudación de impuestos, con el fin de evitar la evasión y elusión fiscales.
3. Estos son los propósitos principales 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 internacional. 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 Modelo de Convenio, tal como lo interpretan los Comentarios al mismo y teniendo en cuenta las reservas que comprende, y sus autoridades fiscales al aplicar e interpretar las disposiciones de los respectivos convenios tributarios bilaterales basados en el Modelo de Convenio, deberán seguir dichos Comentarios, tal como resulten de sus modificaciones periódicas y sujetos a sus respectivas observaciones.

A. Antecedentes históricos

4. La adopción por el Consejo de la Organización Europea de Cooperación Económica (OECE) el 25 de febrero de 1955 de su primera Recomendación relativa a la doble imposición, ya supuso un avance hacia la eliminación de la doble imposición por medio de convenios bilaterales o de medidas unilaterales. En aquel momento 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 a la confección en 1928 del primer modelo de convenio bilateral y, finalmente, a 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

¹ Véase el Anexo.

Modelos recibió una aceptación completa y unánime. Por otra parte, presentaban importantes divergencias y ciertas lagunas respecto de algunas cuestiones esenciales.

5. La interdependencia económica y la cooperación crecientes 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, la conveniencia de armonizar estos convenios de acuerdo con principios, definiciones, reglas y métodos uniformes, y de alcanzar un acuerdo sobre una interpretación común se hacían cada vez más deseables.

6. Fue en este nuevo contexto en el que el Comité Fiscal inició sus trabajos en 1956 con el propósito de elaborar 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 presentar en 1963 su informe final, titulado “Proyecto de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio”.² 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 al revisar o concluir convenios bilaterales entre ellos.

7. El Comité Fiscal de la OCDE había previsto, al presentar su Informe en 1963, que el Proyecto de Convenio pudiera ser 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 actividades económicas, 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, abordaron la revisión del Proyecto de Convenio de 1963 y de los Comentarios al mismo. Ello condujo a la publicación en 1977 de un nuevo Modelo de Convenio y Comentarios.³

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 Modelo de Convenio a unas condiciones económicas cambiantes ha ido acrecentándose. 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 la década de 1980. Consecuentemente, el Comité de Asuntos Fiscales –y, en particular, su Grupo de Trabajo n.º 1– continuaron examinando, a partir de 1977, diversas cuestiones directa o indirectamente relacionadas con el Modelo de Convenio de 1977 como parte de su programa de trabajo. Este trabajo fue el origen de diversos informes, algunos de los cuales recomendaban modificaciones en el Modelo de Convenio y en sus Comentarios.⁴

² *Draft Double Taxation Convention on Income and Capital*, OECD, París, 1963.

³ *Model Double Taxation Convention on Income and on Capital*, OECD, París, 1977.

⁴ Algunos de esos informes fueron publicados y figuran en el volumen II de la versión íntegra del Modelo de Convenio tributario de la OCDE.

9. En 1991, al constatar que la revisión del Modelo de Convenio y los Comentarios se había convertido en un proceso continuo, el Comité de Asuntos Fiscales adoptó el concepto de un Modelo de Convenio revisable que permite actualizaciones y modificaciones periódicas y puntuales, sin esperar a una revisión completa. Consecuentemente, se decidió publicar una versión revisada del Modelo de Convenio que tuviera en cuenta el trabajo realizado desde 1977 incorporando muchas de las recomendaciones recogidas en los informes mencionados más arriba.

10. Dado que el Modelo de Convenio amplió su área de influencia más allá 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 ayudarían al Comité de Asuntos Fiscales en su tarea continua de actualización del Modelo de Convenio para adaptarlo a los cambios en las normas y principios fiscales internacionales.

11. Ello condujo a la publicación, en 1992, del Modelo de Convenio en formato de hojas sueltas. A diferencia del Proyecto de Convenio de 1963 y del Modelo de Convenio 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 permitirían garantizar que el Modelo de Convenio continuara 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 un cierto número de países no miembros, en reconocimiento de la creciente influencia del Modelo de Convenio fuera del ámbito de la OCDE (véase más adelante). Se incluyeron además reediciones de informes anteriores del Comité que habían generado modificaciones en el Modelo de Convenio.

11.2. Desde la publicación en 1992 de la primera versión revisable, el modelo de convenio se ha actualizado en diez ocasiones (en 1994, 1995, 1997, 2000, 2002, 2005, 2008, 2010, 2014 y 2017). La última de estas actualizaciones, aprobada en 2017, incluyó un gran número de cambios resultantes del Proyecto sobre la Erosión de las Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios de la OCDE y el G20 y, en particular, de los informes finales sobre las Acciones 2, 6, 7 y 14⁵, resultantes de este proyecto.

B. Influencia del Modelo de Convenio de la OCDE

12. Desde 1963 el Modelo de Convenio 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 Modelo de Convenio al concluir o revisar convenios bilaterales. El progreso hacia la eliminación de

⁵ OCDE (2015): *Neutralizar los Efectos de los Mecanismos Híbridos*, Acción 2-Informe Final, 2015-OECD Publishing, París DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241138-en>; OCDE (2016), *Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales*, Acción 6-Informe final 2015, OCDE Publishing, París, DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264257085-es> OCDE (2016), *Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente*, Acción 7-Informe final 2015, OCDE Publishing, París, DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264257757-es> OCDE (2016), *Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias*, Acción 14-Informe final 2015, OCDE Publishing, París, DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264258266-es>.

la doble imposición entre los países miembros puede medirse por el creciente número de convenios concluidos o revisados desde 1957 siguiendo las Recomendaciones del Consejo de la OCDE. Pero la importancia del Modelo de Convenio ha de evaluarse, no solo por el número de convenios concluidos entre países miembros, 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 disposiciones del Modelo de Convenio. La existencia del Modelo de Convenio 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, la influencia ejercida por el Modelo de Convenio excede con creces el 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 posterior revisión del Modelo de Convenio sobre doble imposición entre países desarrollados y países en desarrollo de Naciones Unidas,⁶ que reproduce una parte significativa de las disposiciones y los Comentarios del Modelo de Convenio de la OCDE. En 1997, en reconocimiento de la creciente influencia del Modelo de Convenio en los países no miembros, se acordó incorporar al Modelo de Convenio las posiciones de algunos de dichos países sobre sus disposiciones y Comentarios.

15. En tercer lugar, el reconocimiento mundial de las disposiciones del Modelo de Convenio y su incorporación a la mayoría de los convenios bilaterales han contribuido a convertir los Comentarios a las disposiciones del Modelo de Convenio 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. La importancia de esa guía de aceptación común crece a medida que la red de convenios tributarios sigue ampliándose.

C. Consideraciones de política fiscal relevantes a la hora de decidir la firma de un nuevo convenio o la modificación de un convenio vigente

15.1. En 1997 el Consejo de la OCDE adoptó una recomendación dirigida a los gobiernos de los países miembros incitándoles a proseguir sus esfuerzos por firmar convenios tributarios bilaterales con aquellos países miembros, y cuando fuera oportuno con países no miembros, con los que aún no lo hubieran hecho. Aunque es el Estado quien debe tomar la decisión de celebrar o no un convenio con otro país teniendo en cuenta diversos factores, tanto fiscales como de otra naturaleza, las consideraciones de política fiscal jugarán generalmente un papel fundamental en esa decisión. Los párrafos que siguen describen algunas de estas consideraciones de política fiscal que son relevantes no solo a la hora de decidir si celebrar o no un convenio con un Estado, sino si modificar o reemplazar uno vigente o incluso, como último

⁶ *Modelo de Convenio sobre doble imposición entre países desarrollados y países en desarrollo de Naciones Unidas* (United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries, United Nations Publications, New York), Publicaciones de las Naciones Unidas. Nueva York), 1980 1.ª edición, 3.ª edición 2011.

recurso, denunciar un convenio (teniendo en cuenta que la denuncia de un convenio tiene un impacto negativo sobre un gran número de contribuyentes a los que no conciernen las situaciones que han originado la denuncia del convenio).

15.2. Dado que uno de los propósitos principales de los convenios tributarios es evitar la doble imposición para así reducir los obstáculos fiscales a la prestación de servicios, al comercio y la inversión transfronterizas, la existencia de riesgos de doble imposición derivada de la interacción de los sistemas fiscales de los dos Estados intervinientes será una de las principales preocupaciones en términos de política fiscal. Dichos riesgos adquirirán mayor relevancia en los casos en que exista un nivel significativo –real o previsto– de inversión y comercio entre ambos Estados. La mayoría de las disposiciones de los convenios tributarios buscan mitigar la doble imposición a través de la distribución de potestades tributarias entre los dos Estados, partiendo del principio de que si un Estado acepta una disposición del convenio que restringe su derecho a gravar ciertos elementos de renta, generalmente lo hace entendiendo que dichos elementos de renta son gravables en el otro Estado. Cuando en un Estado el impuesto que grava una renta es bajo o nulo, los demás Estados deben valorar si existen riesgos de doble imposición que justifiquen, por sí solos, la existencia de un convenio. Los Estados también deberán tener en cuenta si existen elementos en el sistema tributario de otro Estado que puedan incrementar el riesgo de no imposición, lo que puede incluir ventajas fiscales diseñadas de tal forma que no afecten a la economía interna de ese Estado.

15.3. En consecuencia, dos Estados que se plantean celebrar un convenio deben evaluar hasta qué punto existe realmente un riesgo de doble imposición en las situaciones transfronterizas que involucran a sus residentes. Las disposiciones internas dirigidas a la corrección de la doble imposición (generalmente a través del método de la exención o del crédito) ya son capaces de eliminar un gran número de casos de doble imposición jurídica debida a la imposición combinada por el Estado de residencia y el Estado de fuente sin necesidad de que exista un convenio tributario. Aunque es probable que dichas disposiciones internas cubran la mayoría de los casos de doble imposición jurídica residencia-fuente, no cubrirán todos los casos de doble imposición, sobre todo cuando existan diferencias significativas entre las normas de determinación de la fuente de ambos Estados, o cuando la legislación interna de estos Estados no permita la corrección unilateral de la doble imposición económica (por ejemplo en el caso de un ajuste de precios de transferencia realizado por otro Estado).

15.4. Otra consideración de política fiscal que resulta de relevancia a la hora de celebrar un convenio es el riesgo de una imposición excesiva como consecuencia de unos tipos de retención muy elevados en el Estado de la fuente. Aunque los mecanismos de corrección de la doble imposición garantizarán, con carácter general, que estas elevadas retenciones no generen una doble imposición, en la medida en que el impuesto en el Estado de la fuente sobrepase el impuesto que correspondería en el Estado de la residencia, dicha retención puede tener un efecto perjudicial en la inversión y en el comercio transfronterizo.

15.5. A la hora de celebrar un convenio deben tenerse también en cuenta otras consideraciones fiscales relacionadas con otros elementos de los convenios que incentivan y promueven los lazos económicos entre los países, como la protección prevista en el artículo 24 frente al tratamiento fiscal discriminatorio de una inversión extranjera, la mayor certeza en el tratamiento fiscal de los contribuyentes que tienen derecho a los beneficios del convenio y el

hecho de que los convenios ofrecen mecanismos para la resolución de controversias fiscales internacionales a través del procedimiento amistoso y de la posibilidad de los Estados contratantes de recurrir al arbitraje.

15.6. Al ser la prevención de la elusión y la evasión fiscales un objetivo importante de los convenios tributarios, los Estados deben valorar si sus futuros socios de convenio tienen la voluntad y la capacidad de aplicar efectivamente las disposiciones de los convenios relativas a la asistencia administrativa, como la capacidad de intercambiar información tributaria, pues este es un elemento clave a la hora de decidir si suscribir o no un convenio tributario. La voluntad y la capacidad de un Estado para ofrecer asistencia en la recaudación de impuestos es también un factor relevante que debe tenerse en cuenta. No obstante, debe señalarse que, a falta de un riesgo real de doble imposición, estas disposiciones administrativas no constituirían por sí mismas fundamento suficiente de política fiscal para la existencia un convenio ya que es posible alcanzar dicha asistencia administrativa a través de otros acuerdos más específicos, como un acuerdo de intercambio de información o la participación en la Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal⁷.

D. Presentación del Modelo de Convenio

Título del Modelo de Convenio

16. Tanto en el Proyecto de Convenio de 1963 como en el Modelo de Convenio de 1977, el título del Modelo de Convenio incluía una referencia a la eliminación de la doble imposición. En 1992 se decidió utilizar un título más corto que no incluye esa referencia atendiendo al hecho de que el Modelo de Convenio no trata exclusivamente de la eliminación de la doble imposición, sino que también contempla otros aspectos tales como la prevención de la evasión y elusión fiscales y la no discriminación. El cambio se reflejó en la cubierta de esta publicación, así como en el propio Modelo de Convenio. Sin embargo, se entendió que la práctica de muchos países miembros continuaba 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 pues con ello se destacaban estos importantes propósitos del Convenio.

16.1. Como resultado de los trabajos realizados en el seno del Plan de Acción de la OCDE y el G20 contra la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, en 2014 el Comité decidió modificar el título del Convenio e incluir un preámbulo. A través de los cambios introducidos se reconocía expresamente que los objetivos del Convenio no se circunscriben a la eliminación de la doble imposición y que los Estados contratantes no pretenden que las disposiciones del Convenio generen oportunidades para la no imposición o la imposición reducida a través de la evasión y elusión fiscales. Teniendo en cuenta la preocupación relativa a la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios derivados de las estrategias de elusión mediante la utilización abusiva de los convenios por terceros se decidió hacer una referencia expresa a este tipo de estrategias como un ejemplo de elusión fiscal que no debe derivarse de los convenios tributarios, entendiéndose que éste era solo un ejemplo más de los supuestos de elusión fiscal que los Estados contratantes desean evitar.

⁷ Disponible en www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/48094024.pdf.

16.2. Puesto que el título y el preámbulo forman parte del contexto del Convenio⁸ y constituyen una declaración general de los propósitos y fines del Convenio, jugarán un papel importante en la interpretación de las disposiciones del Convenio. De acuerdo con la norma general de interpretación recogida en el artículo 31(1) de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados, “[Un] tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de estos y teniendo en cuenta su objeto y fin.”

Líneas maestras del Modelo de Convenio

17. El Modelo de Convenio describe, en primer lugar, su ámbito de aplicación (capítulo I) y define algunos términos (capítulo II). La parte principal consiste en los capítulos III a 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 utilizados en más de un artículo del Convenio. Otros términos, tales como “dividendos”, “intereses”, “cánones” y “bienes inmuebles”, 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 de 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, impidiendo así al otro Estado contratante gravar dichos elementos, con lo que se evita 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 de 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 23 A y 23 B. El Convenio deja a los Estados contratantes la elección entre dos métodos de corrección de la doble imposición: el de exención y el de imputación o crédito.

⁸ Véase el artículo 31(2) de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados.

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

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

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

- rentas procedentes de bienes inmuebles situados en dicho Estado (incluyendo las rentas de explotaciones agrícolas o forestales), ganancias de capital derivadas de la enajenación de dichos bienes, y patrimonio que los representa (artículo 6 y apartado 1 de los artículos 13 y 22) así como las ganancias resultantes de la enajenación de acciones cuyo valor proceda en más de un 50 por ciento de dichos bienes (apartado 4 del artículo 13);
- beneficios de los establecimientos permanentes situados en dicho Estado, ganancias derivadas de la enajenación de dichos establecimientos permanentes y patrimonio representado por los bienes muebles 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 o aéreo internacional (véase el párrafo 23 más adelante);
- 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);
- honorarios de consejeros pagados por una sociedad residente de dicho Estado (artículo 16);
- retribuciones por razón de un trabajo por cuenta ajena 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 ejercicio fiscal considerado y se cumplan ciertas condiciones;
- retribuciones y pensiones pagadas por razón de un trabajo por cuenta ajena 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 vinculada efectivamente a un establecimiento permanente situado en el Estado de la fuente, ese Estado debe limitar su gravamen al 5 por ciento del importe bruto de los dividendos cuando el beneficiario efectivo sea una sociedad que posea directamente, durante un período de 365 días, al menos el 25 por ciento del capital de la socie-

dad que paga los dividendos, y al 15 por ciento 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 ciento 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 de situación; como regla general, solo se someten a imposición en el Estado de residencia del contribuyente. Esto es válido, por ejemplo, para los cánones (artículo 12), las ganancias resultantes de la enajenación de acciones y otros valores mobiliarios (apartado 5 del artículo 13), con sujeción a la exención prevista en el apartado 4 del artículo 13), las retribuciones percibidas por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave explotados en el tráfico internacional (apartado 3 del artículo 15), las pensiones del sector privado (artículo 18), las cantidades percibidas por un estudiante para sus estudios o formación práctica (artículo 20) y el patrimonio representado por acciones u otros valores mobiliarios (apartado 4 del artículo 22). De forma similar, los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en el tráfico internacional, las ganancias resultantes de la enajenación de dichos buques o aeronaves y el patrimonio que representan estos buques o aeronaves, son gravables exclusivamente en el Estado de residencia (artículo 8 y apartado 3 de los artículos 13 y 22). Los beneficios de actividades económicas no atribuibles a un establecimiento permanente en el Estado de la fuente son igualmente gravables exclusivamente en el Estado de residencia (apartado 1 del artículo 7).

24. Si un residente de un Estado contratante obtiene rentas de fuentes situadas en el otro Estado contratante o posee patrimonio situado en ese otro Estado que, de acuerdo con el Convenio, son gravables exclusivamente en el Estado de residencia, no se plantea un problema de doble imposición, ya que el Estado de la fuente o de situación deberá renunciar al gravamen de dichas rentas o patrimonio.

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

- método de exención: las rentas o el patrimonio gravables en el Estado de la fuente o de situación están exentos en el Estado de residencia, pero pueden tomarse en consideración para determinar el tipo impositivo aplicable a las demás rentas o elementos de patrimonio del contribuyente;
- método de imputación o de crédito: las rentas o el patrimonio gravables en el Estado de la fuente o de situación también están sujetas a imposición en el Estado de residencia, pero el impuesto soportado en el Estado de la fuente o de situación se deducirá del impuesto aplicado por el Estado de residencia respecto de tales rentas o patrimonio.

25.1. De lo anterior se deduce que a lo largo de todo el Convenio la expresión “pueden someterse a imposición en” un Estado contratante significa que ese Estado tiene el derecho de gravar la renta sobre la que se aplica la disposición pertinente y esta expresión no afecta a las

potestades tributarias del otro Estado contratante, excepto mediante la aplicación del artículo 23A o 23B cuando ese otro Estado es el Estado de residencia.

Disposiciones especiales

26. El Convenio contiene varias disposiciones especiales. Dichas disposiciones se refieren a:
- la eliminación de la discriminación tributaria en diversas 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 misiones diplomáticas y oficinas consulares con arreglo al derecho internacional (artículo 28);
 - el derecho a acogerse a los beneficios del Convenio (artículo 29);
 - la extensión territorial del Convenio (artículo 30).

Observaciones generales al Modelo de Convenio

27. En la medida de lo posible, el Modelo de Convenio trata de establecer, una regla única para cada caso. Sin embargo, respecto de determinados aspectos, se consideró que era necesario permitir cierta flexibilidad, compatible con una aplicación eficiente del Modelo de Convenio. Por tanto, los países miembros disfrutaban de una cierta libertad, por ejemplo, en lo que respecta a la determinación de los tipos impositivos en la fuente sobre 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 los expertos que representan a las administraciones de los países miembros en el Comité de Asuntos Fiscales, son de especial importancia para el desarrollo del derecho fiscal internacional. Si bien los Comentarios no están diseñados para incluirse como anexos a los convenios firmados por los países miembros que, a diferencia del Modelo, son 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 calado 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 económicas y en la planificación de sus operaciones e inversiones. Los Comentarios tienen especial importancia en los países que carecen de un procedimiento que permita obtener de la Administración tributaria una resolución administrativa respecto de ciertas cuestiones tributarias, ya que dichos Comentarios pueden llegar a constituir en este caso la única fuente disponible de interpretación.

29.3. Asimismo, los tribunales prestan cada vez más atención a los convenios tributarios bilaterales y recurren cada vez más los Comentarios para emitir sus fallos. La información recabada por el Comité de Asuntos Fiscales demuestra que se ha hecho referencia a los Comentarios en las sentencias de los tribunales de la gran mayoría de los países miembros. En muchos fallos se citan y analizan ampliamente los Comentarios, y con frecuencia 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 continúa creciendo y la aceptación de los Comentarios como fuente importante de referencia continúa creciendo.

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 mismos 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. Puesto que dichas observaciones se refieren a las interpretaciones de los artículos contenidas en los Comentarios, no es necesaria ninguna otra observación que indique el deseo de un país de alterar la redacción de una disposición complementaria o alternativa que los propios comentarios permitan incluir en los convenios bilaterales.

Reservas de determinados países miembros a algunas disposiciones del Convenio

31. Aun cuando todos los países miembros están de acuerdo con los objetivos y disposiciones esenciales del Modelo de Convenio, casi todos han formulado reservas en relación con algunas de sus disposiciones que figuran en los Comentarios a los correspondientes artículos. No ha habido necesidad de que los países formulen reservas indicando su intención de utilizar las disposiciones complementarias o alternativas que, según los Comentarios, puedan incluirse en los convenios bilaterales, ni 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 la reserva la plantea un cierto país miembro, los restantes Estados miembros, al negociar convenios bilaterales con aquel, conservan su libertad de acción de acuerdo con el principio de reciprocidad.

32. El Comité de Asuntos Fiscales considera que estas reservas deben de considerarse en el contexto de los muy amplios acuerdos alcanzados al redactar este Convenio.

Relación con las versiones anteriores

33. Al redactar el Modelo de Convenio de 1977, el Comité de Asuntos Fiscales examinó el problema de los conflictos de interpretación que pudieran surgir a raíz de los cambios efec-

tados 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 debían interpretarse conforme al espíritu de los nuevos Comentarios, aunque las disposiciones de tales convenios no recogieran todavía los términos más precisos del Modelo de Convenio de 1977. También se indicó que los países miembros que desearan clarificar su posición a este respecto 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 Modelo de Convenio y en los Comentarios deben interpretarse de la misma forma.

35. No hace falta decir que las modificaciones de los artículos del Modelo de Convenio y los cambios en los Comentarios que resultan de dichas modificaciones serán irrelevantes para interpretar o aplicar convenios concluidos con anterioridad cuando las disposiciones de aquellos difieran sustancialmente de los artículos revisados (véase, por ejemplo, el párrafo 4 de los Comentarios al artículo 5). Sin embargo, otros cambios o adiciones a los Comentarios serán normalmente pertinentes para la interpretación y aplicación de los convenios concluidos antes de su adopción, ya que responden al consenso de los países miembros de la OCDE en cuanto a la interpretación correcta de las disposiciones existentes y su aplicación a determinados supuestos.

36. Si bien el Comité considera que los cambios efectuados en los Comentarios deben tenerse en cuenta al interpretar y aplicar convenios concluidos antes de su adopción, rechaza cualquier forma de interpretación *a contrario sensu* según la cual, ante una modificación de un artículo del Modelo o de sus Comentarios se deduce necesariamente que la redacción previa generaba consecuencias diferentes a las resultantes de la redacción modificada. Muchos cambios pretenden simplemente aclarar, –y no modificar–, el sentido de los artículos o de los Comentarios y dicha interpretación *a contrario sensu* 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. Por consiguiente, el Comité de Asuntos Fiscales estima que los contribuyentes pueden también considerar útil la consulta de versiones posteriores de los Comentarios para interpretar convenios anteriores.

Convenio multilateral

37. Al preparar el Proyecto del Convenio de 1963 y el Modelo de Convenio de 1977, el Comité de Asuntos Fiscales consideró si sería posible 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 convenios multilaterales entre ellos tomando como pauta el Modelo de Convenio, 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 1996⁹, constituye un

⁹ Las Islas Feroe son también signatarias de los Convenios de 1989 y 1996.

ejemplo práctico de dichos Convenios Multilaterales entre un grupo de países miembros y sigue de cerca las disposiciones del Modelo de Convenio.

39. Hay que destacar también el Convenio 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. Otro convenio multilateral que debe mencionarse es el Convenio Multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los convenios fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, que se creó con la intención de facilitar la aplicación de las medidas relacionadas con los convenios resultantes del Proyecto de la OCDE y el G20 sobre erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, que quedó abierto para la firma el 31 de diciembre de 2016.

40. A pesar de estos convenios multilaterales, no hay razones para pensar que en este momento fuera viable la conclusión de un convenio tributario multilateral en el que participaran un gran número de países que pudiera reemplazar la actual red de convenios tributarios bilaterales. Por tanto, el Comité considera que los convenios bilaterales siguen siendo 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. Desde la publicación del Proyecto de Convenio de 1963, el uso indebido de los convenios y la evasión y elusión fiscales han sido una preocupación constante para el Comité de Asuntos Fiscales. Durante estos años, y con el fin de abordar diversas formas de elusión y evasión fiscales, se han modificado algunas de las disposiciones del Modelo de Convenio, y otras se han añadido (como el artículo 29, incluido en 2017). El Comité de Asuntos Fiscales continuará controlando la aplicación de los convenios tributarios a fin de garantizar, como indica el preámbulo del Convenio, que sus disposiciones no se utilizan con fines de elusión o evasión fiscales.