

LA CLÁUSULA DE OTRAS RENTAS EN LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

El caso de Colombia – España y Colombia – Chile

EDUARD E. MURILLO CÓRDOBA

UNIVERSIDAD LIBRE SECCIONAL PEREIRA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS, ADMINISTRATIVAS Y CONTABLES

ESPECIALIZACIÓN EN GESTIÓN TRIBUTARIA Y ADUANERA

PEREIRA

2015

LA CLÁUSULA DE OTRAS RENTAS EN LOS CONVENIOS DE DOBLE
IMPOSICIÓN

El caso de Colombia – España y Colombia – Chile

EDUARD E. MURILLO CÓRDOBA

Trabajo de grado presentado como requisito para optar al título de
Especialista en Gestión Tributaria y Aduanera

Asesor

JHONIER CARDONA SALAZAR

PhD en Economía

UNIVERSIDAD LIBRE SECCIONAL PEREIRA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS, ADMINISTRATIVAS Y CONTABLES

ESPECIALIZACIÓN EN GESTIÓN TRIBUTARIA Y ADUANERA

PEREIRA

2015

Nota de aceptación

Presidente del Jurado

Jurado

Jurado

Pereira, 28 de Septiembre de 2015

TABLA DE CONTENIDO

	Pág.
LISTA DE TABLAS	6
LISTA DE FIGURAS.....	7
INTRODUCCION.....	8
1. ANÁLISIS DE LOS OBJETIVOS DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN	17
1.1. ORIGEN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN	29
1.2. OBJETIVOS Y SUJETOS DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN	32
2. TIPOS DE RENTAS QUE NO SERÍAN CANALIZABLES POR LA CLÁUSULA 21 DEL MODELO OCDE.....	33
2.1. LOS MODELOS DE CONVENIO	33
2.1.1. Modelo de la CAN.....	33
2.1.2. Contenido del Modelo de la ONU.....	44
2.1.3. El Modelo de la OCDE.....	73
2.1.3.1.La Potestad Tributaria en el Modelo de la OCDE	97
2.1.3.2.Ámbito de Aplicación Material y Personas Comprendidas en el Modelo de la OCDE.....	98
3. ANALISIS DE LA CLAUSULA DE OTRAS RENTAS EN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION SUSCRITOS CON ESPAÑA Y CHILE.	104

3.1.	Concepto de Otras Rentas en Las Leyes 1082 de 2006 y 1261 de 2008 .	106
3.1.1.	En la ley 1082 de 2006. – Convenio con el Reino de España.....	106
3.1.2.	En la Ley 1261 de 2008. – Convenio con la República de Chile	107
4.	REGIMEN APLICABLE A LAS DENOMINADAS OTRAS RENTAS EN LOS CONVENIOS SUSCRITON CON ESPAÑA Y CHILE	110
4.1.	CONCEPTO DE RESIDENCIA EN LOS CONVENIOS CON (REINO DE ESPAÑA Y REPÚBLICA DE CHILE)	112
4.1.1.	Convenio con el Reino de España	113
4.1.2.	Residencia en el Convenio con la República de Chile.....	114
4.2.	PERSPECTIVA DE LAS OTRAS RENTAS	116
4.2.1.	Situaciones	117
5.	CONCLUSIONES	121
6.	RECOMENDACIONES.....	123
	BIBLIOGRAFÍA.....	124

LISTA DE TABLAS

	Pág.
Tabla No 1. El Gasto Tributario en Colombia 2012 – 2013	18
Tabla No 2 Cambios Fiscales en el último año	20
Tabla No 3 Deducción por doble imposición internacional	109
Tabla No 4 Rentas de fuente extranjera	111
Tabla No 5 Liquidación de renta extranjera	112

LISTA DE FIGURAS

Figura No 1. Renta procedentes de un tercer Estado	117
Figura No 2. Rentas generadas hacia terceros estados	119

INTRODUCCION

El desarrollo de la integración económica que ha pasado de la movilidad de mercancías, movilidad de personas y de capitales, con lo cual las empresas y nuevas formas de hacer negocios ha avanzado a mayor velocidad que los estados, optimizando a través de decisiones de localización en búsqueda de beneficios para sus accionistas, haciéndose común que las grandes multinacionales, fondos de inversión, fondos de capital, bancos, y múltiples vehículos de inversión tengan registrada su sede de dirección en países donde el impacto tributario sea menor. De igual forma que la llegada de inversión de capital e inversión extranjera directa a los países de menor nivel de desarrollo procedente de países y de inversionistas extranjeros ha generado algunas dificultades vinculadas con el ejercicio de la potestad tributaria por parte del estado donde reside el inversionista o está localizado el domicilio de la sociedad y por parte del estado donde se genera el ingreso, situación que genera dos problemas, uno de doble imposición, por cuanto los dos estados eventualmente cobran impuestos por el mismo periodo, por las mismas rentas al mismo contribuyente, y el segundo la competencia con otros estados por atraer inversiones que puedan generar crecimiento económico.

Por estas razones tanto la Organización de las Naciones Unidas (ONU) y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), han desarrollado soluciones para que los países en forma bilateral puedan pactar una distribución de la potestad tributaria por medio de convenios para evitar la doble imposición, de manera que los países sean atractivos para la llegada de inversiones (para el caso de los receptores de inversión), y que tengan claridad sobre su lugar de tributación (para el caso de los países exportadores de capital); generándose para ambos estados mecanismos para la definición de residencia fiscal, solución de conflictos y el intercambio de información.

Colombia no ha sido ajeno a estos fenómenos y desde el 2005 inició la negociación de convenios para evitar la doble imposición, iniciando con España, Chile, México, Corea, Portugal, Canadá, República Checa, Suiza, India y de reciente firma a mediados de este año 2015 con Francia, al cual le faltan los tramites de incorporación legal, revisión de la Corte Constitucional y la comunicación al otro Estado y la promulgación. De igual forma Colombia es suscriptor del acuerdo de Cartagena y en consecuencia en nuestro país es aplicable la decisión 578 de 2004 de la Comunidad Andina de Naciones (CAN), decisión que contiene el convenio para evitar la doble imposición con Ecuador, Bolivia y Perú. Esta realidad tributaria de tipo internacional hace necesario abordar los problemas que implica la entrada en vigencia de dichos convenios, toda vez que el ámbito de análisis no solo debe ser la normativa interna, si no las generadas en el mismo convenio, como las del otro país suscriptor; generándose algunos inquietudes practicas sobre la definición del régimen aplicable a cada tipo de renta, lo cual contrasta con la dinámica de los negocios actuales, donde figuras atípicas de comercio e intercambio son cada vez más abundantes, para muestra de ello es el comercio electrónica en la modalidad por internet.

En tal sentido el trabajo desarrollado se ocupa de ofrecer un análisis a los objetivos de los convenios de doble imposición, adentrándose en las otras rentas y su posible canalización, y en el régimen aplicable a las denominadas otras rentas.

MARCO TEÓRICO

El avance de los caminos de integración económica por medio de la promoción de los tratados de libre comercio, así como la búsqueda de inversión extranjera por medio de la promoción de sectores de la economía colombiana, pone presente la necesidad de poner el país a tono con las tendencias en diferentes materias como son el control de flujos de capitales, estabilidad fiscal, costos de transacciones y la estructura impositiva, es este último aspecto el cual será objeto de estudio y que requiere ser abordado para establecer los fenómenos jurídico-tributarios que surgen cuando en un modelo de la economía abierta se mezclan el flujo de capitales, rentas, personas, mercancías y servicios en combinación con la aplicación de las estructuras fiscales de los diferentes estados que participan de estos intercambios.

De lo anterior nace el fenómeno que se conoce como la doble imposición jurídica y económica a nivel internacional, los cuales aparecen cuando frente a un mismo hecho imponible y sujeto pasivo, diferentes estados ejercen su potestad tributaria en ejercicio de su facultad constitucional y legal, al decir de la OCDE ***“es el resultado de la aplicación de impuestos similares en dos o más Estados a un mismo contribuyente respecto a una misma materia imponible y por el mismo período de tiempo”***.

La doble imposición internacional vincula la existencia de tres elementos centrales:

- La similitud de hechos imponibles.
- La convergencia en un mismo período de tiempo, es decir, la temporalidad de su aplicación.
- La identidad del sujeto pasivo.

La doble imposición económica aparece cuando sobre un mismo hecho imponible diferentes sujetos son sometidos por diferentes jurisdicciones fiscales bajo criterios de sujeción diferentes y en el mismo período.

Las causas que dan nacimiento a la doble imposición han sido abordados desde diferentes ángulos, para el tratadista Venezolano Ronald Evans ***“El fenómeno de la doble tributación se da básica y primordialmente en virtud del solapamiento de dos o más tributarios, buscan gravar no sólo la renta que se da en su propio territorio sino además la renta de origen externo. Los problemas también se derivan de las distintas formas en que se han ido formulando los diversos sistemas tributarios del mundo, ya que cada uno de ellos, con sus particularidades, difieren en el tratamiento de la renta bruta, los costos y las deducciones, así como en los elementos que deben ser excluidos de estas nociones”***.

De esta afirmación surgen varios elementos para abordar el fenómeno, como son materia de renta la definición que cada Estado hace de las rentas de fuente nacional y de fuente extranjera el cuál puede variar de unas jurisdicción a otra y en particular con el fenómeno de la explotación de los intangibles y la prestación de servicios vía electrónica donde la legislación se queda corta y por vía de interpretación de la administración tributaria se pretende para el caso Colombiano dar alcance a las nuevas formas de negocio, así mismo deja presente la afirmación EVANS que la definición que cada jurisdicción tributaria haga de los diferentes tipos de renta: activas o pasivas, regalías o servicios, de trabajo o dividendos y sus diferentes tratamientos para determinar la base gravable, aceptación de los costos o deducciones o limitación de los mismos puede variar en relación con otras jurisdicciones, lo cual plantea un fenómeno de mayores proporciones.

La doble imposición también vincula aspectos relacionados con los criterios de sujeción impositiva aplicados en cada Estado en ejercicio de su poder de imperio para gravar las rentas y viene jurisdicciones, como consecuencia de ello cada Estado es soberano de establecer gravámenes en su territorio tanto a personas naturales nacionales, extranjeras, residentes, sobre personas s jurídicas nacionales o extranjeras domiciliadas.

Estos aspectos del fenómeno generan varios puntos con resultados diversos dependiendo de los criterios de sujeción establecidos por los estados, que varían de una sujeción basada en la residencia, en la fuente o en la nacionalidad.

Estos dos grandes aspectos dan origen a conflictos que han sido estudiados como los conflictos fuente/residencia, fuente/fuente.

MARCO LEGAL

Constitución política de Colombia, artículos 189, 150, 241, 300, 313, 338 y 363.

Estatuto tributario, decreto 629 de 1989

Ley 1261 del 23 de diciembre de 2008, “Por medio de la cual se aprueba el ‘Convenio entre la República de Chile y la República de Colombia para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación a impuesto a la renta y al patrimonio’ y el ‘Protocolo del Convenio entre la República de Chile y la República de Colombia para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto a la renta y al patrimonio’, hechos y firmados en Bogotá, D.C, el 19 de abril de 2007”.

Ley 1082 de julio 31 de 2006, “Por medio de la cual se aprueba el ‘Convenio entre el Reino de España y la República de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio’ y su ‘Protocolo’, firmado en Bogotá, D. C, el 31 de marzo de 2005”.

Sentencia C-577 de /09, la cual estudió la Constitucionalidad de la ley 1261 de 2008 y resuelve “1. Declarar EXEQUIBLE la ley 1261 de 2008, “por medio de la cual se aprueba el ‘Convenio entre la República de Chile y la República de Colombia para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto a la renta y al patrimonio, y el protocolo del Convenio entre la República de Chile y la República de Colombia para evitar la doble imposición y

para prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto a la renta y al patrimonio, 2. Declarar EXEQUIBLE el ‘Convenio entre la República de Chile y la República de Colombia para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto a la renta y al patrimonio y el Protocolo del Convenio entre la República de Chile y la República de Colombia para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto a la renta y al patrimonio’, hechos y firmados en Bogotá el 19 de abril de 2007.

Sentencia C-383 de 23 de abril de 2008, la cual estudió la Constitucionalidad de la ley 1082 de 2006 y resolvió “1. DECLARAR exequible el ‘Convenio entre el Reino de España y la República de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio’ y su ‘Protocolo’, firmados en Bogotá, D.C, el 31 de marzo de 2005. 2. DECLARAR exequible la ley 1082 de 2006 “Por medio de la cual se aprueba el ‘Convenio entre el Reino de España y la República de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio’ y su ‘Protocolo’, firmados en Bogotá, D.C, el 31 de marzo de 2005.

OBJETIVOS

OBJETIVO GENERAL

- Analizar el alcance de la definición de otras rentas establecidas en la cláusula 21 de Modelo de la OCDE, el caso del convenio de doble imposición Colombia – España y Colombia – Chile

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Presentar un análisis de los objetivos de los convenios para evitar la doble imposición.
- Establecer qué tipo de rentas no serían canalizables por la cláusula 21 del modelo OCDE.
- Analizar la cláusula de otras rentas en los convenios para evitar la doble imposición suscritos entre Colombia y Chile y España, leyes 1261 de 2008 y 1082 de 2006 respectivamente.
- Determinar el régimen aplicable a las denominadas otras rentas en los convenios para evitar la doble imposición, suscritos con Chile y España.

DISEÑO METODOLÓGICO

TIPO DE INVESTIGACIÓN

El presente trabajo es de tipo analítico interpretativo, el cual pretende desde las técnicas de interpretación brindar una perspectiva de las denominadas otras rentas en los convenios de doble imposición y en particular de los convenios suscritos por el Estado Colombiano con el Reino de España y la República de Chile.

MÉTODO DE INVESTIGACIÓN

Análisis y síntesis

LIMITACIONES

- La poca bibliografía disponible de autores Colombianos.
- La bibliografía disponible está desarrollada desde la perspectiva de los países exportadores de capital.
- En los sitios oficiales como la autoridad tributaria Colombiana y en el Ministerio de Hacienda existe poca publicación de temas de tributación internacional.

1. ANÁLISIS DE LOS OBJETIVOS DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Es evidente el estado de avance de la globalización económica, y como esta ha implicado una mayor interacción entre los estados, lo que ha traído consigo algunas dificultades en la medida que los mecanismos para promover las inversiones extranjeras y el libre comercio por medio de los convenios bilaterales y multilaterales.

A lo anterior debemos agregarle las nuevas formas y formatos de las transacciones comerciales que de alguna manera limitan las soberanía fiscal de los estados, afectando su capacidad para establecer tributos, al mismo tiempo que entre los estados se ha desarrollado una especie de competencia para atraer el mayor flujo de inversiones, usando como instrumento el otorgamiento de incentivos a la inversión basados en las bajas tasas de tributación.

Tabla No 1. El Gasto Tributario en Colombia 2012 – 2013

Tipo de Beneficio	2012 (1) \$MM		2013 (2) \$MM		Cto. Costo fiscal %	Part. Costo fiscal%
	Valor	Costo Fiscal	Valor	Costo Fiscal	2013/2012	2013
Rentas Exentas	9.351	3.086	11.001	2.750	-10,9%	43,4%
Descuentos	702	702	762	762	8,5%	12,0%
Deducción por Inversión en Activos Fijos	2.007	662	2.392	598	-9,7%	9,4%
Total Personas Jurídicas	12.060	4.450	14.155	4.110	-7,6%	64,9%
Rentas Exentas	15.682	2.061	16.654	2.189	6,2%	34,6%
Descuentos	32	32	34	34	6,3%	0,5%
Deducción por Inversión en Activos Fijos	-	-	-	-	n.a.	0,0%
Total Personas Naturales	15.714	2.093	16.688	2.223	6,2%	35,1%
Deducción del 40% para el 2009 y 30% para el 2010	25.033	5.147	27.655	4.939	-4,0%	78,0%
Rentas Exentas	734	734	796	796	8,4%	12,6%
Descuentos	2.007	662	2.392	598	-9,7%	9,4%
TOTAL	27.774	6.543	30.843	6.333	-3,2%	100,0%

Fuente: DIAN. Elaboró: Coordinación de Estudios Económicos. SGAO. DIAN

“La medición del gasto tributario y las consecuencias de su aplicación son temas importantes para los gobiernos, pues refleja en parte su capacidad de acción en pro de la atracción de inversión extranjera, de la innovación industrial, de la creación de mejores condiciones de competitividad, de la creación de fuentes de empleo, en general de el desarrollo económico y social de

áreas y regiones o segmentos de población¹. La medición busca mayor transparencia en las cuentas públicas, la identificación de los verdaderos beneficiarios de las medidas, eliminar los posibles efectos de las influencias de los políticos y blindar las políticas públicas de la discrecionalidad en la asignación de los mismos.”²

En el estado colombiano es evidente que la tributación es un factor clave al momento de la localización de inversiones cuando se compite en un mercado global por inversión extranjera, lo que representa en la cuentas del estado algunos costos, como los del siguiente tenor.

“El monto total de los beneficios tributarios para el total de declarantes en el año gravable 2013 ascendió a \$30.843 mm (4,4% del PIB), generando un costo fiscal de \$6.333 mm (0,9% del PIB). De este costo, el 78,0% (\$4.939 mm) correspondió a las rentas exentas; 12,6% (\$796 mm) a los descuentos tributarios; y 9,4% (\$598 mm) a la deducción por inversión en activos fijos.

Frente al costo fiscal observado en el año gravable 2012, se registró una reducción de 3,2% (\$210 mm), lo cual refleja la disminución en ocho puntos porcentuales de la tarifa nominal del impuesto de renta aplicable a las personas jurídicas, de 33% en el año gravable 2012 a 25% en el año gravable 2013, modificación introducida por la Ley 1607 de 2012.”³

¹ La información presentada para este año difiere de la publicada en el MFMP del año 2013, teniendo en cuenta que en ese momento los datos fueron estimados para personas naturales y preliminares para personas jurídicas.

² DIAN. Coordinación de Estudios Económicos. SGAO. DIAN. 2014.

³DIAN. MARCO FISCAL de mediano plazo 2014.

Al mismo tiempo que las tasas impositivas a la renta sufren ajustes en el componente aplicable a las personas jurídicas y sociedades.

Tabla No 2 Cambios Fiscales en el último año

Cambios Fiscales en el Ultimo Año					
Impuesto de Sociedades					
SUBIDAS	Tipos en %		BAJADAS	Tipos en %	
	Anterior	Actual		Anterior	Actual
	Luxemburgo	28,8		29,2	Noruega
Grecia	20,0	26,0	Dinamarca	25,0	24,5
R. Eslovaca	19,0	22,0	Portugal	25,0	23,0
Albania	10,0	15,0	Suecia	26,3	22,0
Serbia	10,0	15,0	Reino Unido	24,0	21,0
Chipre	10,0	12,5	Finlandia	24,5	20,0
Israel	25,0	26,5	Ucrania	21,0	18,0
India	32,5	33,9	Suiza	18,1	17,9
Chile	18,5	20,0	Eslovenia	18,0	17,0
			Siria	28,0	22,0
			Japón	38,0	35,6
			Pakistán	35,0	34,0
			Vietnam	25,0	22,0
			Tailandia	23,0	20,0
			Honduras	35,0	30,0
			R. Dominicana	29,0	28,0
			Guatemala	31,0	28,0
			Colombia	33,0	25,0
			Jamaica	33,3	25,0
			Ecuador	23,0	22,0
			Namibia	34,0	33,0
			Sudáfrica	34,6	28,0
			Túnez	30,0	25,0
			Fiji	28,0	20,0

Fuente: KPMG

Otro aspecto importante que tiene incidencia en la tributación de los estados por cuenta de la globalización, es la incidencia del comercio electrónico que ha traído consigo algunos factores hasta ahora poco conocidos por la legislación tradicional, esto por la denominada desmaterialización de los bienes que elimina o disminuye los intermediarios. Estas posibilidades incorporadas por el comercio electrónico trae consigo la deslocalización de las actividades, desarrollándose estas de manera global, limitando los recursos de sujeción de un determinado estado bajo los criterios impositivos de territorialidad o soberanía fiscal; con ello se han planteado a nivel internacional algunos problemas o interrogantes como son:

1. La calificación de las rentas.
2. La localización de la actividad comercial.
3. La cuantificación de las operaciones.
4. Limitaciones para el control de las operaciones.

“Como podemos observar, las propuestas realizadas hasta el momento en materia de tributación al comercio electrónico parecen admitir como única solución posible la renuncia de los estados al ejercicio de la soberanía tributaria, renuncia aún más acentuada en materia de imposición directa y que se intenta justificar por la existencia de dificultades de carácter técnico que impiden un control efectivo de las operaciones de comercio electrónico”⁴

⁴ NOCETE CORREA Francisco José, Fiscalidad Internacional del Comercio Electrónico, Centro de Estudios Fiscales, Documento No 23/05, Universidad de Granada, Página 9, España. 2005.

Dentro de este panorama existen otros temas que concentran el interés de los estados en relación con su tributación y sus sistemas fiscales que deben considerar el ámbito internacional, entre ellos son:

- a. Los precios de transferencia,
- b. Las practicas tributarias nocivas,
- c. La cooperación administrativa internacional y el intercambio de información,
y,
- d. La doble imposición.

Los criterios o facultades que tiene un estado para someter a sus administrados en ejercicio de su poder deben ser necesariamente estudiados en el marco de la tributación internacional, por cuanto los criterios de vinculación pueden estar siendo minados por el fenómeno de la doble imposición internacional.

De manera que el poder tributario de los estados debe ser estudiado desde la aproximación al concepto de la soberanía fiscal que le permite el ejercicio del poder tributario sobre bienes y personas, sin limitación distinta a las que derivan de las garantías del marco constitucional.

Es por ello que para los tratadistas, la soberanía en materia fiscal no tienen un significado diferente al de otras ramas, según OTTMAR BUHLER, (1968)

“la soberanía no posee en el derecho tributario un significado diferente del que tiene en otras ramas jurídicas, que se traduce en la facultad total y exclusiva de un estado para desarrollar a través de la

propia voluntad manifestada frente al resto de los estados, la competencia única que le asiste para realizar actos legislativos, ejecutivos y judiciales dentro de su ámbito de poder territorial”⁵

Es por ello que el concepto de poder tributario se funda en la existencia de la soberanía y en particular en la soberanía territorial, es decir, que el poder determinado de un estado abarca situaciones o hechos dados dentro de su territorio, este poder tiene algunas limitaciones derivadas de los acuerdos internacionales que incorporan principios y reglas aceptadas por gran parte de los estados; como es el caso del tratamiento para diplomáticos y cuerpos consulares, a pesar de ello existe un consenso internacional al afirmar que,

“no existe en el derecho internacional público expreso que precluya que un estado aplique su legislación tributaria doméstica respecto a situaciones ocurridas o generadas en el exterior, incluyendo el gravamen de renta extraterritorial”⁶

Sobre el mismo aspecto ha reafirmado VICTOR UCKMAR (2003) cuando sostiene que:

“la comunidad internacional está formada por los estados soberanos dotados de potestad normativa primaria e independiente, cada estado puede imponer su propia potestad tributaria a todas aquellas circunstancias que impliquen una relación económica con su propio sistema estatal aun en el que el mismo hecho imponible se encuentra vinculado por algún elemento a otro evidentemente jurídico. Cada

⁵ BUHLER Ottmar , Principios de Derecho Internacional Tributario, Traducción de Fernando Cervera Torrejon, editorial Derecho Financiero, página 173, Madrid. 2003.

⁶ EVANS Ronald, Régimen Jurídico de la Doble Tributación Internacional, Mc Graw Hill Interamericana de Venezuela, Página 3, Venezuela. 1999.

estado puede imponer tributos a cualquiera que se encuentre en el ámbito de su propia potestad de imperio, sea este ciudadano o extranjero. La coexistencia de la potestad de imperio, de la cual la tributaria no es más que una de sus manifestaciones, puede dar lugar a un conflicto de jurisdicciones en razón de la falta de límites del poder impositivo de cada estado, derivados de la ley interna del derecho público internacional respecto de los hechos vinculados con su propio territorio”⁷

Unido esto al consenso de la no existencia de una norma del derecho internacional que limite a los estados en materia tributaria de manera que cada uno puede establecer criterios internos de imposición subjetivos como la residencia o el domicilio. Postura que resulta contraria a la que plantea a la Decisión 401578 de la comisión del Acuerdo de Cartagena, (Modelo de Convenio del Pacto Andino Para la Negociación de Convenios Tributarios con Terceros Países), la cual dispone en su artículo 3,

“Jurisdicción Tributaria: Independientemente de la nacionalidad a domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que estas obtuvieran, solo serían gravables en el país miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción prevista en esta decisión.

Por lo tanto, los demás países miembros que, de conformidad con su legislación interna, se atribuyan potestad de gravar las referidas rentas, deberán considerarlas como exoneradas para los efectos de

⁷ UCKMAR Victor, Curso de Derecho Tributario Internacional (página 9), Bogotá, Colombia: Editorial Temis. 2003.

la correspondiente determinación del impuesto a la renta o sobre el patrimonio”⁸

Este modelo de convenio plantea gravara casi la totalidad de las rentas en la fuente, sin embargo, los convenios suscritos por el estado Colombiana han adoptado sistemas basados en la residencia, por ello prescribe el convenio Para Evitar la Doble Imposición y Para Prevenir la Evasión Fiscal en relación con la al Impuesto a la Renta y el Patrimonio, suscrito entre la República de Chile y República de Colombia, el cual en su artículo 6 numeral 1, *“Rentas de Bienes Inmuebles: las rentas que un residente de un estado contratante obtenga de bienes inmuebles (incluidas las rentas de explotación agrícolas o forestales), situados en el otro estado contratante pueden someterse a imposición en este otro estado”*⁹

Al no existir entonces una prohibición expresa que limite el poder de los estados en la adopción de su política fiscal es así como la doble imposición tienen su principal causa en que cada estado aplique en su soberanía, diferentes regímenes de vinculación con la obligación fiscal, existen dos principios para la vinculación fiscal uno denominado principio de la fuente de la renta o territorial y otro denominado el principio de la residencia o domicilio fiscal del sujeto pasivo.

Dado que los estados gozan de soberanía fiscal pueden libremente adoptar el modelo de su preferencia según su propia política fiscal, donde si se aplica el principio de la fuente, implica que la renta y beneficios originados en el territorio

⁸ Modelo de Convenio del Pacto Andino Para la Negociación de Convenios Tributarios con Terceros Países CAN Decisión 578 de 2004

⁹ LEY 1261 de 2008, Diario Oficial 47.215 del 24 de Dic. De 2008. Bogotá, Colombia. Recuperado de: http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1261_2008.html#AD10

de este estado están sometidos al impuesto tanto para los residentes como para los no residentes en el estado, pero en aquellos que se adopte el principio de la residencia, se gravan las rentas del sujeto pasivo en el estado donde reside o esta domiciliado el sujeto pasivo, sin importar el origen de sus rentas o beneficios, sean originados en el territorio o en el exterior, conocido este criterio de sujeción como renta global o renta mundial.

Como antecedente cabe mencionar las conclusiones de las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario 1956 (I Jornada), 1964 (IV Jornada) y 1970 (VI Jornada),

“La primera recomendación del tema sobre la doble imposición internacional quedo redactada así: Que, de modo general, el principio de la fuente por oposición al domicilio o de la nacionalidad, sea adoptado en la legislación internacional de cada uno de los países o en los tratados que eventualmente pudieran celebrar entre ellos, como criterio atribuido de exclusiva potestad fiscal en el orden internacional”¹⁰

Y en 1964 (IV Jornada) se ratificaron las conclusiones y recomendaciones antes citas en los siguientes términos, “... *aquellos países exportadores de capital gravaran sobre la base de la residencia, permitiendo acreditar los impuestos pagados en el país de la fuente*”¹¹

Hasta este punto es factible concluir que la causa única de la doble imposición internacional es la existencia de diferentes criterios de imposición por parte de los estados, sin embargo, a pesar de la aplicación de criterios de sujeción impositiva

¹⁰ GIL Jesús Sol, Alcance General, Impuesto Cubiertos y Definiciones en los CDI; Citado en Estudios de Derecho Internacional Tributario – Los Convenios de Doble Imposición - (página 72), Bogotá, Colombia. Editorial Legis. 2006

¹¹ Ibidem.

similares entre países, el fenómeno de la doble imposición tiene otras variables que surgen aun cuando distintos estados asuman iguales criterios de sujeción impositiva, cabe entonces citar lo indicado por SONIA ZAPATA (1992) al decir,

“En cuanto a las causas del fenómeno en estudio señalar que la doble tributación internacional se produce como consecuencia de la existencia en la comunidad internacional de algunos países que utilizan el criterio de la residencia y de otros que aplican el de la territorialidad o de la fuente, sin embargo, esta es una apreciación bastante simplista de un fenómeno muy complejo en sus diversas manifestaciones. En efecto, además del típico caso en el que un mismo contribuyente es gravado en dos estados como consecuencia de la aplicación por parte de cada uno de criterios distintos, existen casos en que el fenómeno se produce como consecuencia de la aplicación del mismo criterio por parte de dos estados. Estos son casos de “doble residencia” (dual residence) y “doble fuente” (dual source). En estos casos el fenómeno no se produce como consecuencia de la aplicación por parte de distintos estados de criterios contrapuestos sino de las diferencias conceptuales en la aplicación del mismo criterio, (por ejemplo residencia basada en el criterio basado en la sede de administración efectiva Vs la residencia basada en el lugar donde se realizó la constitución de la sociedad; o territorialidad basada en el lugar de utilización del capital Vs territorialidad basada en el lugar donde se efectúa el pago”¹² (ZAPATA CANILLAS SONIA 1999 Pág. 502)

Los estados que adoptan el principio de la fuente o territorialidad justifican este planteamiento por el derecho de gravar la riqueza o rentas que se generan en el territorio, al mismo tiempo que se fundamenta en el principio de neutralidad en la importación de capitales, dado que con independencia de la procedencia del

¹² ZAPATA Canillas Sonia. Tributación Sobre la Renta Mundial. Reflexiones Sobre la Implementación en América Latina (página 502). Libro Homenaje a José Andrés Octavio, Caracas, Venezuela. Asociación Venezolana de Derecho Tributario. 1999

capital éste estará gravado de forma igual en el territorio donde se origina la renta y esto aplica tanto para los de origen nacional como extranjero. Históricamente este principio de tributación en la fuente o territorial es utilizado por países importadores de capital. Incluso la doctrina ha considerado el principio de la fuente como el menos problemático desde la perspectiva de la doble imposición internacional; en la actualidad este planteamiento debe ser reconsiderado, dado que las definiciones de lo que debe entenderse como fuente territorial, son mucho más amplias que puede generar conflictos en el marco de la doble imposición, como el caso de la definición de los servicios prestados en el exterior, para solo señalar un ejemplo.

Respecto del segundo criterio de sujeción impositiva, basado en la residencia (criterio subjetivo), el cual se fundamenta en aplicar a los sujetos de imposición a los residentes con independencia del lugar donde se originaron las rentas y el lugar donde poseen el patrimonio. Uno de los sustentos de este principio es el trato igualitario de todos los habitantes de un país ante la ley respecto de aquellos que obtienen rentas en el país o en el exterior.

Desde la perspectiva económica este principio de la residencia que grava la renta global ha sido defendido por cuanto hace eficiente la toma de decisiones, dado que el factor tributario no interviene, como quiera que no esté vinculado a la ubicación de factores de producción, de manera que la tributación no es factor de distorsionador de las decisiones de inversionistas. En favor de este principio de sujeción impositiva en la residencia o renta global, se unen los ya mencionados que estimulan la movilidad de capitales y mide en mayor grado la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

1.1. ORIGEN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN

La doble imposición internacional nace cuando sobre la misma renta o patrimonio, en un mismo periodo gravable, y en cabeza de un mismo sujeto pasivo, dos o más estados imponen gravámenes de igual naturaleza. Al decir de la OCDE (2012) – Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico -,

“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 periodo de tiempo.”¹³

Para que se dé entonces la doble imposición se requiere de varios elementos:

- a) Similitud del tributo, es decir, que los estados acreedores de la obligación tengan gravámenes homogéneos o equivalentes.
- b) Coincidencia de un mismo sujeto pasivo, es decir, que el deudor de la obligación debe ser requerido por los estados para atender el pago del tributo.
- c) Que la materia imponible sea coincidente para los estados.
- d) Que el periodo gravable sea concurrente para los estados.

¹³ OCDE (2012), Modelo de Convenio Tributario Sobre la Renta y Sobre el Patrimonio: Versión Abreviada, Instituto de Estudios Fiscales IEF, Spain. PI -1. doi: 10.178719789264184473 –es.

La doble imposición internacional tiene diferentes orígenes o causas derivadas del sistema de sujeción impositivo adoptado por el estado, de ahí que surgen diversos conflictos como lo son:

Conflictos Fuente / Residencia: Este se da cuando un estado tiene reglas de sujeción impositiva con base en la residencia respecto de un país con sistema de fuente o territorial.

También puede darse la doble imposición internacional por la aplicación por parte de los estados de criterios similares; dado que cada uno de ellos puede darle alcance distinto a la calificación de las rentas, y los dos estados pueden considerar como de fuente nacional una misma renta según la aplicación de un ordenamiento legal interno, por cuanto la calificación de las rentas es un concepto que cada estado define en forma autónoma. En estas circunstancias estaríamos frente a un conflicto **Fuente / Fuente**.

Para el tratadista RONALD EVANS (1999):

“es común considerar que si dos países poseen sistemas territoriales no hay lugar a la doble imposición, en virtud de que ambos exceptúan las rentas de origen externo. Si bien en principio esto es generalmente cierto, un análisis más cuidadoso nos revela infinidad de conflictos, justamente porque cada estado considera como territorial cosas distintas; por ejemplo el caso de Costa Rica y Venezuela. Supongamos que una empresa de hotelería elabora un grupo de manuales de gerencia hotelera que contiene instrucciones, experiencias y diversos conocimientos técnicos del negocio hotelero y se los cede a un grupo hotelero Venezolano.

Bajo las reglas de asignación de la fuente de Costa Rica, la elaboración y venta de este producto es de fuente Costarricense, mientras que Venezuela muy probablemente considera el pago como

una contraprestación por asistencia técnica y grava el enriquecimiento en este país.”¹⁴

Existen de igual forma los conflictos que se derivan de la aplicación del concepto de residencia para dos o más estados en donde una persona natural o jurídica puede resultar residente en varios estados para un mismo periodo gravable y en consecuencia esta sometido a renta global por varias jurisdicciones fiscales de manera simultánea y sobre las mismas rentas, en cuyo caso estaríamos frente a un conflicto denominado **Residencia / Residencia**. En el caso de personas naturales es posible que una persona es considerada residente en los Estados Unidos de Norteamérica, si cuenta con una Green Card (Visa de Residente), y si permanece en Colombia por más de 183 días en el año fiscal será considerado por ambos estados como residente fiscal y estará sometido a renta global por ambas jurisdicciones fiscales con lo cual se presente la doble imposición internacional.

Para el caso de las personas jurídicas el caso se puede presentar cuando una sociedad es constituida en el exterior con normas de otro país; pero su sede de dirección efectiva esta situada en Colombia y ambos casos los estados le aplican la renta global a la sociedad. El primer estado al considerar que la sociedad fue constituida en su país y la considera residente, y Colombia al definir que la sede de administración efectiva en aplicación de la normatividad Colombiana (ART. 12-1 del Estatuto Tributario, introducido por la ley 1607 de 2012 Artículo 84), la hace residente.

¹⁴ EVANS Ronald. Régimen Jurídico de la Doble Imposición Internacional (página 20), Caracas Venezuela. Editorial Mc Graw Hill Interamericana. 1999

1.2. OBJETIVOS Y SUJETOS DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

Con el fin de minimizar los efectos de la doble imposición internacional los estados pueden adoptar por medidas internas, bilaterales y multilaterales. Las primeras son definidas en el ordenamiento jurídico de cada país, las bilaterales, que se instrumentalizan por medio de los Convenios de Doble Imposición, en donde los estados establecen medidas para distribuir la potestad tributaria de cada estado sobre determinadas materias imponibles reparto concertado de la tributación entre países. Estos convenios pueden también ser multilaterales, los cuales vinculan tres o más países. Los convenios también pueden incluir medidas de no discriminación y de cooperación entre las administraciones tributarias.

Los convenios para evitar la doble imposición en su aspecto subjetivo establecen a quienes le aplica, es decir, las personas que podrán beneficiarse del tratado, así mismo contiene las definiciones concretas de personas, y como debe entenderse, si la misma aplica para personas naturales y jurídicas, cuales se asimilan a sociedades, entes, fundaciones y asociaciones o agrupaciones de personas, siendo estos los que podrán aprovechar los beneficios del Convenio. También si el convenio se referirá a los criterios para definir la residencia, estableciendo quienes se entienden residentes en cada estado, lo cual establecerá que estado será al que le corresponde la potestad tributaria respecto de las materias imponibles incluidas en el convenio.

En este aspecto los Convenios deben delimitar el uso abusivo por parte de las llamadas sociedades instrumentales. De otra parte los Convenios pueden acudir al criterio de la fuente como principio de sujeción pasiva, el cual es contrario al de la residencia.

2. TIPOS DE RENTAS QUE NO SERÍAN CANALIZABLES POR LA CLÁUSULA 21 DEL MODELO OCDE

2.1. LOS MODELOS DE CONVENIO

“En desarrollo de los modelos de Convenio esta vinculado al avance de las organizaciones multilaterales, que desde diferentes enfoques ha propuesta soluciones a la doble imposición internacional, fijando a cada uno de ellos fórmulas para que entre países negocien las potestades fiscales.

En el ámbito internacional existen dos modelos de convenio, el de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), conocido como el modelo de la OCDE y el de la Organización de las Naciones Unidas (ONU), conocido como modelo de ONU. En el espacio latinoamericano existe el modelo de la Comunidad Andina de Naciones, conocido como el modelo de la CAN, vigente hoy para los países miembros de la CAN”¹⁵

2.1.1. Modelo de la CAN

El modelo vigente para los países miembros de la CAN (2004), contenido en la Decisión 578 de 2004 en su contenido establece:

¹⁵ Decisión 578 de 2004, Régimen Para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal, Comisión de la Comunidad Andina, Lima Perú. Recuperado de: <http://www.comunidadandina.org/Documentos.aspx?GruDoc=07>

“LA COMISION DE LA COMUNIDAD ANDINA,

VISTOS: Los artículos 3, 22 literales a) y b), 30 literal c), 51 y 54 del Acuerdo de Cartagena, la Decisión 40 de la Comisión y el artículo 19 de la Decisión 292 de la Comisión;

CONSIDERANDO: Que es necesario eliminar la doble imposición a las actividades de las personas naturales y jurídicas, domiciliadas en los Países Miembros de la Comunidad Andina, que actúan a nivel comunitario y establecer un esquema y reglas para la colaboración entre las administraciones tributarias con tal fin.

Que, asimismo, es indispensable actualizar las normas referentes a evitar la doble tributación entre los Países Miembros, con el fin de fomentar los intercambios entre los Países Miembros, atraer la inversión extranjera y prevenir la evasión fiscal;

DECIDE:

Establecer el presente:

RÉGIMEN PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL

CAPITULO I

AMBITO DE APLICACIÓN Y DEFINICIONES GENERALES

Artículo 1.- Ámbito de Aplicación

La presente Decisión es aplicable a las personas domiciliadas en cualquiera de los Países Miembros de la Comunidad Andina, respecto de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. Se aplica principalmente a los siguientes:

En Bolivia, Impuesto a la renta.

En Colombia, Impuesto a la renta.

En el Ecuador, Impuesto a la renta.

En el Perú, Impuesto a la renta.

En Venezuela, Impuesto sobre la renta e Impuesto a los activos empresariales.
(Subrayado fuera de texto, Venezuela oficializó su retiro de la CAN en abril 22 de 2006)

Las normas previstas en esta Decisión tienen por objeto evitar la doble tributación de unas mismas rentas o patrimonios a nivel comunitario.

La presente Decisión se aplicará también a las modificaciones que se introdujeran a los referidos impuestos y a cualquier otro impuesto que, en razón de su base gravable o materia imponible, fuera esencial y económicamente análogo a los anteriormente citados y que fuere establecido por cualquiera de los Países Miembros con posterioridad a la publicación de esta Decisión.

Artículo 2.- Definiciones Generales

Para los efectos de la presente Decisión y a menos que en el texto se indique otra cosa:

- a) Los términos “Países Miembros” servirán para designar indistintamente a Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela.
- b) La expresión “territorio de uno de los Países Miembros” significará indistintamente los territorios de Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela.
- c) El término “persona” servirá para designar a:
 - 1. Una persona física o natural
 - 2. Una persona moral o jurídica
 - 3. Cualquier otra entidad o grupo de personas, asociadas o no, sujetas a responsabilidad tributaria.
- d) El término “empresa” significará una organización constituida por una o más personas que realiza una actividad lucrativa.
- e) Una persona física o natural será considerada domiciliada en el País Miembro en que tenga su residencia habitual.

Se entiende que una empresa está domiciliada en el País que señala su instrumento de constitución. Si no existe instrumento de constitución o éste no señala domicilio, la empresa se considerará domiciliada en el lugar donde se encuentre su administración efectiva.

Cuando, no obstante estas normas, no sea posible determinar el domicilio, las autoridades competentes de los Países Miembros interesados resolverán el caso de común acuerdo.

- f) La expresión “fuente productora” se refiere a la actividad, derecho o bien que genere o pueda generar una renta.
- g) La expresión “actividades empresariales” se refiere a actividades desarrolladas por empresas.
- h) Los términos “empresa de un País Miembro” y “empresa de otro País Miembro” significan una empresa domiciliada en uno u otro País Miembro.
- i) El término “regalía” se refiere a cualquier beneficio, valor o suma de dinero pagado por el uso o el derecho de uso de bienes intangibles, tales como marcas, patentes, licencias, conocimientos técnicos no patentados u otros conocimientos de similar naturaleza en el territorio de uno de los Países Miembros, incluyendo en particular los derechos del obtentor de nuevas variedades vegetales previstos en la Decisión 345 y los derechos de autor y derechos conexos comprendidos en la Decisión 351.
- j) La expresión “ganancias de capital” se refiere al beneficio obtenido por una persona en la enajenación de bienes que no adquiere, produce o enajena habitualmente dentro del giro ordinario de sus actividades.
- k) El término “pensión” significa un pago periódico hecho en consideración a servicios prestados o por daños padecidos, y el término “anualidad” significa una suma determinada de dinero pagadera periódicamente durante un lapso determinado a título gratuito o en compensación de una contraprestación realizada o apreciable en dinero.
- l) El término “intereses” significa los rendimientos de cualquier naturaleza, incluidos los rendimientos financieros de créditos, depósitos y captaciones realizados por entidades financieras privadas, con o sin garantía hipotecaria, o cláusula de participación en los beneficios del deudor, y especialmente, las rentas provenientes de fondos públicos (títulos emitidos por entidades del Estado) y bonos u obligaciones, incluidas las primas y premios relacionados con esos títulos. Las penalizaciones por mora en el pago atrasado no se considerarán intereses a efecto del presente articulado.
- m) La expresión “autoridad competente” significa en el caso de:

Bolivia, el Ministro de Hacienda o su delegado.

Colombia, el Ministro de Hacienda y Crédito Público o su delegado.

Ecuador, el Ministro de Economía y Finanzas o su delegado.

Perú, el Ministro de Economía y Finanzas o su delegado.

República Bolivariana de Venezuela, el Superintendente Nacional Aduanero y Tributario del Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) o su delegado.

CAPITULO II

IMPUESTO A LA RENTA

Artículo 3.- Jurisdicción Tributaria

Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, sólo serán gravables en el País Miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción previstos en esta Decisión.

Por tanto, los demás Países Miembros que, de conformidad con su legislación interna, se atribuyan potestad de gravar las referidas rentas, deberán considerarlas como exoneradas, para los efectos de la correspondiente determinación del impuesto a la renta o sobre el patrimonio.

Artículo 4.- Rentas provenientes de bienes inmuebles

Las rentas de cualquier naturaleza provenientes de bienes inmuebles sólo serán gravables por el País Miembro en el cual estén situados dichos bienes.

Artículo 5.- Rentas provenientes del derecho a explotar recursos naturales

Cualquier beneficio percibido por el arrendamiento o subarrendamiento o por la cesión o concesión del derecho a explotar o a utilizar en cualquier forma los recursos naturales de uno de los Países Miembros, sólo será gravable por ese País Miembro.

Artículo 6.- Beneficios de las empresas

Los beneficios resultantes de las actividades empresariales sólo serán gravables por el País Miembro donde éstas se hubieren efectuado.

Se considerará, entre otros casos, que una empresa realiza actividades en el territorio de un País Miembro cuando tiene en éste:

- a) Una oficina o lugar de administración o dirección de negocios;
- b) Una fábrica, planta o taller industrial o de montaje;
- c) Una obra de construcción;
- d) Un lugar o instalación donde se extraen o explotan recursos naturales, tales como una mina, pozo, cantera, plantación o barco pesquero;
- e) Una agencia o local de ventas;
- f) Una agencia o local de compras;
- g) Un depósito, almacén, bodega o establecimiento similar destinado a la recepción, almacenamiento o entrega de productos;
- h) Cualquier otro local, oficina o instalación cuyo objeto sea preparatorio o auxiliar de las actividades de la empresa;
- i) Un agente o representante.

Cuando una empresa efectúe actividades en dos o más Países Miembros, cada uno de ellos podrá gravar las rentas que se generen en su territorio, aplicando para ello cada País sus disposiciones internas en cuanto a la determinación de la base gravable como si se tratara de una empresa distinta, independiente y separada, pero evitando la causación de doble tributación de acuerdo con las reglas de esta Decisión. Si las actividades se realizaran por medio de representantes o utilizando instalaciones como las indicadas en el párrafo anterior, se atribuirán a dichas personas o instalaciones los beneficios que hubieren obtenido si fueren totalmente independientes de la empresa.

Artículo 7.- Empresas Asociadas o Relacionadas

1. Cuando
 - a) una empresa de un País Miembro participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de otro País Miembro, o
 - b) unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un País Miembro y de una empresa de otro País Miembro,
- y en uno y otro caso las dos empresas** estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieren de las que serían acordadas por empresas independientes, las rentas que habrían sido obtenidas por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han

- realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en la renta de esa empresa y sometidas en consecuencia a imposición.
2. Cuando un País Miembro incluya en la renta de una empresa de ese País, y someta, en consecuencia, a imposición, la renta sobre la cual la empresa del otro País Miembro ha sido sometida a imposición en ese otro País Miembro, y la renta así incluida es renta que habría sido realizada por la empresa del País Miembro mencionado en primer lugar si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las que se hubiesen convenido entre las empresas independientes, ese otro País practicaré el ajuste correspondiente de la cuantía del impuesto que ha percibido sobre esa renta. Para determinar dicho ajuste se tendrán en cuenta las demás disposiciones de la presente Decisión y las autoridades competentes de los Países Miembros se consultarán en caso necesario.

Artículo 8.- Beneficios de empresas de transporte

Los beneficios que obtuvieren las empresas de transporte aéreo, terrestre, marítimo, lacustre y fluvial, sólo estarán sujetos a obligación tributaria en el País Miembro en que dichas empresas estuvieren domiciliadas.

Artículo 9.- Regalías

Las regalías sobre un bien intangible sólo serán gravables en el País Miembro donde se use o se tenga el derecho de uso del bien intangible.

Artículo 10.- Intereses

Los intereses y demás rendimientos financieros sólo serán gravables en el País Miembro en cuyo territorio se impute y registre su pago.

Artículo 11.- Dividendos y participaciones

Los dividendos y participaciones sólo serán gravables por el País Miembro donde estuviere domiciliada la empresa que los distribuye.

El País Miembro en donde está domiciliada la empresa o persona receptora o beneficiaria de los dividendos o participaciones, no podrá gravarlos en cabeza de la sociedad receptora o inversionista, ni tampoco en cabeza de quienes a su vez sean accionistas o socios de la empresa receptora o inversionista.

Artículo 12.- Ganancias de capital

Las ganancias de capital sólo podrán gravarse por el País Miembro en cuyo territorio estuvieren situados los bienes al momento de su venta, con excepción de las obtenidas por la enajenación de:

- a) Naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte, que sólo serán gravables por el País Miembro donde estuviere domiciliado el propietario, y
- b) Títulos, acciones y otros valores, que sólo serán gravables por el País Miembro en cuyo territorio se hubieren emitido.

Artículo 13.- Rentas provenientes de prestación de servicios personales

Las remuneraciones, honorarios, sueldos, salarios, beneficios y compensaciones similares, percibidos como retribuciones de servicios prestados por empleados, profesionales, técnicos o por servicios personales en general, incluidos los de consultoría, sólo serán gravables en el territorio en el cual tales servicios fueren prestados, con excepción de sueldos, salarios, remuneraciones y compensaciones similares percibidos por:

- a) Las personas que presten servicios a un País Miembro, en ejercicio de funciones oficiales debidamente acreditadas; estas rentas sólo serán gravables por ese País, aunque los servicios se presten dentro del territorio de otro País Miembro.
- b) Las tripulaciones de naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte que realizaren tráfico internacional; estas rentas sólo serán gravables por el País Miembro en cuyo territorio estuviere domiciliado el empleador.

Artículo 14.- Beneficios empresariales por la prestación de servicios, servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría

Las rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales, técnicos, de asistencia técnica y consultoría, serán gravables sólo en el País Miembro en cuyo territorio se produzca el beneficio de tales servicios. Salvo prueba en contrario, se presume que el lugar donde se produce el beneficio es aquél en el que se imputa y registra el correspondiente gasto.

Artículo 15.- Pensiones y Anualidades

Las pensiones, anualidades y otras rentas periódicas semejantes sólo serán gravables por el País Miembro en cuyo territorio se halle situada su fuente productora.

Se considerará que la fuente está situada en el territorio del País donde se hubiere firmado el contrato que da origen a la renta periódica y cuando no existiere contrato, en el País desde el cual se efectuare el pago de tales rentas.

Artículo 16.- Rentas provenientes de actividades de entretenimiento público

Los ingresos derivados del ejercicio de actividades artísticas y de entretenimiento público, serán gravables solamente en el País Miembro en cuyo territorio se hubieren efectuado las actividades, cualquiera que fuere el tiempo que las personas que ejercen dichas actividades permanecieren en el referido territorio.

CAPITULO III

IMPUESTOS SOBRE EL PATRIMONIO

Artículo 17.- Impuestos sobre el Patrimonio

El patrimonio situado en el territorio de un País Miembro, será gravable únicamente por éste.

CAPITULO IV

DISPOSICIONES GENERALES

Artículo 18.- Tratamiento tributario aplicable a las personas domiciliadas en los otros Países Miembros

Ningún País Miembro aplicará a las personas domiciliadas en los otros Países Miembros, un tratamiento menos favorable que el que aplica a las personas domiciliadas en su territorio, respecto de los impuestos que son materia de la presente Decisión.

Artículo 19.- Consultas e información

Las autoridades competentes de los Países Miembros celebrarán consultas entre sí e intercambiarán la información necesaria para resolver de mutuo acuerdo cualquier dificultad o duda que se pueda originar en la aplicación de la presente Decisión y para establecer los controles administrativos necesarios para evitar el fraude y la evasión fiscal.

La información que se intercambie en cumplimiento de lo establecido en el párrafo anterior será considerada secreta y no podrá transmitirse a ninguna persona distinta de las autoridades encargadas de la administración de los impuestos que son materia de la presente Decisión.

Para los efectos de este artículo, las autoridades competentes de los Países Miembros podrán comunicarse directamente entre sí, realizar auditorías simultáneas y utilizar la información obtenida para fines de control tributario.

En ningún caso las disposiciones del primer párrafo del presente artículo podrán interpretarse en el sentido de obligar a un País Miembro a:

- a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro País Miembro;
- b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro País Miembro;
- c) suministrar información que revele secretos comerciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.

Artículo 20.- Interpretación y Aplicación

La interpretación y aplicación de lo dispuesto en esta Decisión se hará siempre de tal manera que se tenga en cuenta que su propósito fundamental es el de evitar doble tributación de unas mismas rentas o patrimonios a nivel comunitario.

No serán válidas aquellas interpretaciones o aplicaciones que permitan como resultado la evasión fiscal correspondiente a rentas o patrimonios sujetos a impuestos de acuerdo con la legislación de los Países Miembros.

Nada de lo dispuesto en esta Decisión impedirá la aplicación de las legislaciones de los Países Miembros para evitar el fraude y la evasión fiscal.

Artículo 21.- Asistencia en los procesos de recaudación

Los Países Miembros se prestarán asistencia en la recaudación de impuestos adeudados por un contribuyente determinado mediante actos firmes o ejecutoriados, según la legislación del País solicitante.

El requerimiento de asistencia para ayuda solamente podrá realizarse si los bienes de propiedad del deudor tributario ubicado en el País Miembro acreedor, no fueren suficientes para cubrir el monto de la obligación tributaria adeudada.

A menos que sea convenido de otra manera por las autoridades competentes de los Países Miembros, se entenderá que:

- a) Los costos ordinarios incurridos por un País Miembro que se compromete a proporcionar su ayuda serán asumidos por ese País.
- b) Los costos extraordinarios incurridos por el País Miembro que se compromete a proporcionar su ayuda serán asumidos por el País Miembro solicitante y serán pagaderos sin consideración al monto a ser recuperado en su favor.

Este artículo será interpretado de conformidad con la legislación interna de los Países Miembros.

Artículo 22.- Vigencia

La presente Decisión entrará en vigencia respecto al impuesto sobre la renta y al impuesto sobre el patrimonio que se obtengan y a las cantidades que se paguen, acrediten, o se contabilicen como gasto, a partir del primer día del ejercicio fiscal siguiente a la publicación de esta Decisión en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena.”¹⁶

De la lectura del modelo la CAN (2004), se puede establecer que el principio de sujeción impositiva esta asociado al criterio de la fuente, al establecer el poder de imposición al país en donde esta se produce, sin importar la nacionalidad o domicilio de la persona, estableciendo un mecanismo de exención en el país de residencia o domicilio del sujeto pasivo.

De otra parte que el término persona, cobija tanto a las naturales, jurídicas y cualquier agrupación de personas, siempre que las mismas sean responsables tributarios, es decir, que sean sujetos pasivos.

Respecto al tratamiento de las rentas no contempladas o las denominadas otras rentas, el modelo de convenio no fija un tratamiento específico, por tanto están

¹⁶ CAN. Decisión 578 de 2004, Régimen Para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal, Comisión de la Comunidad Andina, Lima Perú. Recuperado de: <http://www.comunidadandina.org/Documentos.aspx?GruDoc=07>

cobijadas por el tratamiento del artículo 3, en tal sentido deben ser gravada en el país donde se entienda que estas tienen su fuente productora, sin embargo, para el caso de conflictos tipo fuente/fuente, el convenio no plantea un camino de solución en su contenido, dejando como única solución acudir al Tribunal de Justicia de la CAN, para que por vía de interpretación prejudicial haga la interpretación oficial del caso, el artículo 32 del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la CAN establece que corresponderá al Tribunal interpretar por vía prejudicial las normas que conforman el ordenamiento de la Comunidad Andina, con el fin de asegurar su aplicación uniforme en el territorio de los Países Miembros. A tal efecto, el artículo 33 señala que los jueces nacionales que conozcan de un proceso en el que deba aplicarse o se controvierta alguna de las normas que conforman el ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina, podrán solicitar, directamente, la interpretación del Tribunal acerca de dichas normas, siempre que la sentencia sea susceptible de recursos en el derecho interno. Si llegare la oportunidad de dictar sentencia sin que hubiere recibido la interpretación del Tribunal, el juez deberá decidir el proceso.

Agrega el artículo 36 que el juez que conozca el proceso deberá adoptar en su sentencia la interpretación del Tribunal.

2.1.2. Contenido del Modelo de la ONU

las Naciones Unidas en desarrollo de un esfuerzo por plantear soluciones a la doble imposición internacional ha desarrollado un modelo de *convenio sobre doble imposición entre países desarrollados y países en desarrollo*, el cual ha evolucionado desde el - manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo – publicado en 1979 y fue resultado de la concertación realizada por el grupo especial de expertos en acuerdos fiscales, en 1980 la comisión económica de las Naciones Unidas le da el

nombre de *-Grupo Ad hoc de expertos sobre cooperacion internacional en cuestiones de tributación-* , con la evolución de los asuntos fiscales como consecuencia de la interaccion económica entre agentes de diversos países, co la aparicion de nuevos instrumentos internacionales, los precios de trnasferencia y los paraísos fiscales; todo ello con una repercusion fiscal, hace que el grupo de expertos tenga que revisar el contenido del manual y se producen actualizaciones en 1999 y 2003. Desde entonces la revision del manual es permanente y por la preponderancia de los asuntos fiscales y grupo de expertos en 2004 adquiere el rango de Comité – Comité de Expertos Sobre Cooperación Internacional en cuestiones de Tributación-, dicho comité rine informe a la Comisioón Económica y Social de las Naciones Unidas, y tiene como tarea permanente fomentar por medio de la concertacion internacional soluciones a los asuntos fiscales, desde este Comité se producen las actualizaciones a las versiones de Modelo de Convenio de las Naciones Unidas. El cual en su versión publica en 2013 dice:

“CAPÍTULO I

ÁMBITO DE LA CONVENCION

Artículo 1

PERSONAS COMPRENDIDAS

La presente Convención se aplicará a las personas que sean residentes de uno de los Estados contratantes o de ambos.

Artículo 2 IMPUESTOS COMPRENDIDOS

1. La presente Convención se aplicará a los impuestos sobre la renta y el capital establecidos en nombre de un Estado contratante, de una de sus subdivisiones políticas o de sus administraciones locales, con independencia de la forma de recaudación.
2. Se consideraran como impuestos sobre la renta o el capital todos los que graven la totalidad de las rentas o del capital o los elementos de renta o del capital, incluidos los impuestos sobre

las ganancias procedentes de la enajenación de bienes muebles o inmuebles y los impuestos sobre los sueldos y salarios globales pagados por las empresas, así como los impuestos sobre la plusvalía.

3. Los impuestos existentes a los que se aplicará la Convención son en particular:

a) (En el Estado A):

b) (En el Estado B):

4. La Convención se aplicará también a cualquier impuesto idéntico o esencialmente análogo que pudiera establecerse después de la fecha de la firma de la Convención, para sustituir a los impuestos actuales o además de estos. Las autoridades competentes de los Estados contratantes se notificarán cualquier modificación importante que introduzcan en su respectiva legislación fiscal.

CONVENCIÓN MODELO DE LAS NACIONES UNIDAS

CAPÍTULO II

DEFINICIONES

ARTÍCULO 3

DEFINICIONES GENERALES

1. A los efectos de la presente Convención, y a menos que el contexto requiera otra interpretación, se entenderá que:

a) El término “persona” comprende a las personas naturales, sociedades y cualquier otra colectividad de personas;

b) El término “sociedad” significa cualquier persona jurídica o entidad considerada como tal a efectos fiscales;

c) Las expresiones “empresa de un Estado contratante” y “empresa del otro Estado contratante” significan, respectivamente, una empresa explotada por un residente de un Estado contratante y una empresa explotada por un residente del otro Estado contratante;

d) La expresión “tráfico internacional” significa el transporte en naves o aeronaves explotadas por una empresa cuya sede de dirección efectiva se encuentre en un Estado contratante, excepto cuando la nave o

aeronave se explote exclusivamente entre lugares del otro Estado contratante;

e) La expresión “autoridad competente” significa:

i) (En el Estado A):

ii) (En el Estado B):;

f) El término “nacionales” designa a:

i) Todas las personas físicas que posean la nacionalidad de un Estado contratante;

ii) Todas las personas jurídicas, sociedades colectivas y asociaciones que se consideren como tales en virtud de la legislación vigente en un Estado contratante.

2. contratante, todo termino que no esté definido en la presente Convención, a menos que el contexto requiera otra cosa, tendrá el sentido que en ese momento le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos objeto de la presente Convención, y todo sentido que corresponda de conformidad con las leyes tributarias aplicables de ese Estado tendrá primacía sobre el sentido que se atribuya al termino en virtud de otras leyes de ese Estado A los efectos de la aplicación de la presente Convención por un Estado

Articulo 4 RESIDENTE

1. A los efectos de la presente Convención, la expresión “residente de un Estado contratante” significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a impuestos en el por razón de su domicilio, residencia, lugar de constitución, sede de dirección o cualquier otro criterio análogo, y abarca también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o sus adm

inistracion es locales. La expresión, sin embargo, no incluirá a las personas que solo estén sujetas a impuestos en ese Estado si obtienen rentas de fuentes en ese Estado o de capitales situados en el.

2. Cuando, en virtud de lo dispuesto en el párrafo 1, una persona natural sea residente de ambos Estados contratantes, su residencia se determinará de conformidad con las normas siguientes:

a) Se considerará que reside solo en el Estado contratante donde tenga su domicilio permanente; si tiene domicilio permanente en ambos Estados contratantes, se considerará que reside solo en el Estado contratante donde mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);

b) Si no puede determinarse el Estado contratante donde está su centro de intereses vitales o si no tiene domicilio permanente en ninguno de los Estados contratantes, se considerará que es residente solo del Estado donde viva habitualmente;

c) Si tiene una residencia habitual en ambos Estados contratantes o no la tiene en ninguno de ellos, se considerará que reside solo en el Estado cuya nacionalidad posea;

d) Si posee la nacionalidad de ambos Estados o no posee la de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes decidirán la cuestión de común acuerdo.

3. Cuando, en virtud de lo dispuesto en el párrafo 1, una persona que no sea natural resida en ambos Estados contratantes, se considerará que reside solo en el Estado donde se encuentre su sede de dirección efectiva.

Artículo 5 ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

1. A los efectos de la presente Convención, por “establecimiento permanente” se entenderá cualquier local fijo de negocios en el que se desarrolle, total o parcialmente, la actividad de la empresa.

2. En particular, se consideraran “establecimientos permanentes”:

a) Los centros administrativos;

b) Las sucursales;

c) Las oficinas;

d) Las fabricas;

e) Los talleres; y

f) Las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras u otros lugares de extracción de recursos naturales.

3. La expresión “establecimiento permanente” comprenderá asimismo:

a) Unas obras, una construcción o un proyecto de instalación o montaje o unas actividades de inspección relacionadas con ellos, pero solo cuando tales obras, proyecto o actividades continúen durante un periodo superior a seis meses;

b) La prestación de servicios por una empresa, incluidos los servicios de consultores, por intermedio de sus empleados o de otro personal contratado por la empresa para ese fin, pero solo en el caso de que las actividades de esa naturaleza prosigan (en relación con el mismo

proyecto o con un proyecto conexo) en un Estado contratante durante un periodo o periodos que sumen o excedan en total más de 183 días en cualquier periodo de doce meses que empiece o termine durante el año fiscal considerado..

4. No obstante las disposiciones precedentes del presente artículo, se entenderá que la expresión “establecimiento permanente” no comprende:

a) El uso de instalaciones destinadas exclusivamente a almacenar o exponer bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;

b) El mantenimiento de existencias de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con fines exclusivos de almacenamiento o exposición;

c) El mantenimiento de existencias de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el fin exclusivo de que los elabore otra empresa;

d) El mantenimiento de un local fijo de negocios dedicado exclusivamente a la compra de bienes o mercancías o a la obtención de información para la empresa;

e) El mantenimiento de un local fijo de negocios dedicado exclusivamente a realizar, por cuenta de la empresa, cualquier otra actividad de carácter preparatorio o auxiliar;

f) El mantenimiento de un local fijo de negocios dedicado exclusivamente a una combinación de las actividades mencionadas en los apartados a) a e), siempre que la actividad del local fijo de negocios resultante de esa combinación sea de carácter preparatorio o auxiliar.

5. No obstante las disposiciones de los párrafos 1 y 2, cuando una persona, a menos que se trate de un representante independiente al que se aplique el párrafo 7, actúe en un Estado contratante en nombre de una empresa del otro Estado contratante, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en el primer Estado contratante con respecto a cualesquiera actividades que esa persona emprenda para la empresa, si esa persona:

a) Tiene y habitualmente ejerce en ese Estado poderes para concertar contratos en nombre de la empresa, a no ser que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el párrafo 4 que, si se ejercieran por medio de un local fijo de negocios, no harían de ese local fijo de negocios un establecimiento permanente en virtud de las disposiciones de dicho párrafo; o

b) No tiene esos poderes pero mantiene habitualmente en el primer Estado existencias de bienes o mercancías que utiliza para entregar regularmente bienes o mercancías por cuenta de la empresa.

6. No obstante las disposiciones anteriores del presente artículo, se considerará que una empresa aseguradora de un Estado contratante tiene, salvo por lo que respecta a los reaseguros, un establecimiento permanente en el otro Estado si recauda primas en el territorio de ese Estado o si asegura contra riesgos situados en él por medio de una persona que no sea un representante independiente al que se aplique el párrafo 7.

7. No se considerará que una empresa de un Estado contratante tiene un establecimiento permanente en el otro Estado contratante por el solo hecho de que realice en ese otro Estado operaciones comerciales por mediación de un corredor, un comisionista general o cualquier otro representante independiente, siempre que esas personas actúen en el desempeño ordinario de sus negocios. No obstante, cuando ese representante realice todas o casi todas sus actividades en nombre de tal empresa, y entre esa empresa y el representante en sus relaciones comerciales y financieras se establezcan o impongan condiciones que difieran de las que se habría establecido entre empresas independientes, dicho representante no será considerado como representante independiente en el sentido del presente párrafo.

8. El hecho de que una sociedad de uno de los Estados contratantes controle a una sociedad del otro Estado contratante o esté controlada por ella, o de que realice operaciones comerciales en ese otro Estado (por mediación de un establecimiento permanente o de otra manera), no bastará por sí solo para equiparar ninguna de dichas sociedades a un establecimiento de la otra.

CAPÍTULO III

TRIBUTACIÓN DE LOS INGRESOS

ARTÍCULO 6 INGRESOS PROCEDENTES DE BIENES INMUEBLES

1. Los ingresos percibidos por un residente de un Estado contratante por concepto de bienes raíces (incluidos los ingresos procedentes de la agricultura o la silvicultura) sitos en el otro Estado contratante podrán gravarse en ese otro Estado.

2. La expresión “bienes inmuebles” se entenderá en el mismo sentido que tenga con arreglo a la legislación del Estado contratante en que los bienes estén situados. Dicha expresión comprenderá, en todo caso, los accesorios, el ganado y el equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a los que se apliquen las disposiciones de derecho privado relativas a la propiedad territorial, el usufructo de bienes inmuebles y los derechos a percibir cánones variables o fijos por la explotación o la concesión de explotación de yacimientos minerales, fuentes u otras riquezas del suelo. Los buques, embarcaciones y aeronaves no se considerarán bienes inmuebles.

3. Las disposiciones del párrafo 1 se aplicarán igualmente a las rentas derivadas de la utilización directa, del arrendamiento o de cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 3 se aplicarán igualmente a las rentas derivadas de los bienes inmuebles de las empresas y de los bienes inmuebles utilizados para el ejercicio de servicios personales independientes.

Artículo 7 BENEFICIOS DE LAS EMPRESAS

1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente podrán someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa efectúe operaciones en el otro Estado por medio de un establecimiento permanente situado en él. En tal caso, dichos beneficios podrán ser gravados en el otro Estado, pero solamente en la parte atribuible a: a) ese establecimiento permanente; b) las ventas en ese otro Estado de bienes o mercancías de tipo idéntico o similar al de las vendidas por medio de ese establecimiento permanente, o c) otras actividades comerciales de naturaleza idéntica o similar a la de las efectuadas por medio del citado establecimiento permanente.

2. Sin perjuicio de las disposiciones del párrafo 3, cuando una empresa de un Estado contratante realice negocios en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado contratante se atribuirán al establecimiento los beneficios que este obtendría si fuese una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones, y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente.

3. Para determinar el beneficio del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos realizados para los fines de las transacciones del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentre el establecimiento permanente como en otra parte. Sin embargo, no serán deducibles los pagos que efectúe, en su caso, el establecimiento permanente (que no sean los hechos por concepto de reembolso de gastos efectivos) a la oficina central de la empresa o a alguna de sus otras sucursales, a título de regalías, honorarios o pagos análogos a cambio del derecho de utilizar patentes u otros derechos, o a título de comisión, por servicios concretos prestados o por gestiones hechas o, salvo en el caso de una empresa bancaria, a título de intereses sobre dinero prestado al establecimiento permanente. Tampoco se tendrán en cuenta, para determinar las utilidades de un establecimiento permanente, las cantidades que cobre ese establecimiento permanente (por conceptos que no sean reembolso de gastos efectivos) a la oficina central de la empresa o a alguna de sus otras sucursales, a título de regalías, honorarios o pagos análogos a cambio del derecho de utilizar

patentes u otros derechos, o a título de comisión por servicios concretos prestados o por gestiones hechas o, salvo en el caso de una empresa bancaria, a título de intereses sobre el dinero prestado a la oficina central de la empresa o a alguna de sus otras sucursales.

4. Mientras sea usual en un Estado contratante determinar los beneficios imputables a los establecimientos permanentes sobre la base de un reparto de los beneficios totales de la empresa entre sus diversas partes, lo establecido en el párrafo 2 no impedirá que ese Estado contratante determine de esta manera los beneficios imponibles; sin embargo, el método de reparto adoptado habrá de ser tal que el resultado obtenido esté de acuerdo con los principios enunciados en el presente artículo.

5. A los efectos de los párrafos anteriores, los beneficios imputables al establecimiento permanente se calcularán cada año por el mismo método, a no ser que existan motivos válidos suficientes para proceder en otra forma.

6. Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de la presente Convención, las disposiciones de esos artículos no quedarán afectadas por las del presente artículo.

(NOTA: No se resolvió la cuestión de si deberían imputarse beneficios a un establecimiento permanente por razón de la simple adquisición por ese establecimiento permanente de bienes y mercancías para la empresa. La cuestión deberá resolverse, pues, en las negociaciones bilaterales.)

Artículo 8 NAVEGACIÓN MARÍTIMA, INTERIOR Y AÉREA

Artículo 8 (variante A)

1. Los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional solo podrán someterse a imposición en el Estado contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

2. Los beneficios procedentes de la explotación de embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores solo podrán someterse a imposición en el Estado contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

3. Si la sede de dirección efectiva de una empresa de navegación o de una empresa dedicada al transporte por aguas interiores estuviera a bordo de un buque o embarcación, se considerará que se encuentra en el Estado contratante donde esté el puerto base de estos, y si no existiera tal puerto base, en el Estado contratante en el que resida la persona que explote el buque o la embarcación.

4. Las disposiciones del párrafo 1 se aplicarán también a los beneficios procedentes de la participación en un consorcio, una empresa mixta o un organismo internacional de explotación.

Artículo 8 (variante B)

1. Los beneficios procedentes de la explotación de aeronaves en tráfico internacional solo podrán someterse a imposición en el Estado contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.
2. Los beneficios procedentes de la explotación de buques en tráfico internacional solo podrán someterse a imposición en el Estado contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa, a menos que las actividades de transporte marítimo derivadas de esa explotación en el otro Estado contratante no sean meramente ocasionales. Cuando esas actividades no sean meramente ocasionales, los beneficios podrán someterse a imposición en ese otro Estado. Los beneficios que hayan de someterse a imposición en ese otro Estado se determinarán tomando como base una asignación adecuada de las utilidades netas globales obtenidas por la empresa de sus operaciones de transporte marítimo. El impuesto calculado de conformidad con dicha asignación se reducirá entonces en un ___% (el porcentaje se determinará mediante negociaciones bilaterales).
3. Los beneficios procedentes de la explotación de embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores solo podrán someterse a imposición en el Estado contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.
4. Si la sede de dirección efectiva de una empresa de navegación o de una empresa dedicada al transporte por aguas interiores estuviera a bordo de un buque o embarcación, se considerará que se encuentra en el Estado contratante donde esté el puerto base de estos, y si no existiera tal puerto base, en el Estado contratante en el que resida la persona que explote el buque o la embarcación.
5. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 se aplicarán también a los beneficios procedentes de la participación en un consorcio, una empresa mixta o un organismo internacional de explotación.

Artículo 9 EMPRESAS ASOCIADAS

1. Siempre que:

a) Una empresa de un Estado contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado contratante; o

b) Las mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa del otro Estado contratante,

y en cualquiera de los dos casos las dos empresas establezcan o impongan en sus relaciones comerciales o financieras condiciones que difieran de las que se habrían establecido entre empresas independientes, cualesquiera beneficios que, de no ser por esas condiciones, hubieran correspondido a una de las empresas pero que, por esas condiciones, no le hayan correspondido, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y ser gravados en consecuencia.

2. Cuando un Estado contratante incluya en los beneficios de una empresa de ese Estado y los grave en consecuencia los beneficios por los que una empresa del otro Estado contratante haya sido gravada, y los beneficios así incluidos sean beneficios que habrían correspondido a la empresa del primer Estado si las condiciones establecidas entre las dos empresas hubieran sido las que regirían entre empresas independientes, ese otro Estado ajustará debidamente la cuantía del impuesto que grave en él esos beneficios. Para determinar ese ajuste se tendrán debidamente en cuenta las demás disposiciones de la Convención, y las autoridades competentes de los Estados contratantes celebrarán consultas entre sí, cuando fuese necesario.

3. Las disposiciones del párrafo 2 no se aplicarán cuando, de resultas de actuaciones judiciales o administrativas o de actuaciones legales de otra índole, haya una decisión firme de que, en virtud de actos que den lugar a un ajuste de los beneficios con arreglo al párrafo 1, una de esas empresas podrá ser sancionada por fraude, negligencia grave o incumplimiento doloso.

Artículo 10 DIVIDENDOS

1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante podrán someterse a imposición en este último Estado.

2. Sin embargo, estos dividendos también podrán someterse a imposición en el Estado contratante en que resida la sociedad que pague los dividendos y de acuerdo con la legislación de ese Estado, pero si el propietario beneficiario de los dividendos es residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder de:

a) El ___% (el porcentaje se determinará mediante negociaciones bilaterales) del importe bruto de los dividendos, si el propietario

beneficiario es una sociedad (distinta de una sociedad colectiva) que posea directamente al menos el 10% del capital de la sociedad que los abone;

b) El ___% (el porcentaje se determinará mediante negociaciones bilaterales) del importe bruto de los dividendos, en todos los demás casos.

Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán, de mutuo acuerdo, la forma de aplicar estos límites.

Este párrafo no afectará a la imposición de la sociedad por los beneficios con cargo a los cuales se paguen los dividendos.

3. El término “dividendos” empleado en el presente artículo comprende los rendimientos de las acciones, de las acciones o bonos de disfrute, de las partes de minas, de las acciones de fundador o de otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como en las rentas de otras participaciones sociales que estén sometidas al mismo trato fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado en que resida la sociedad que los distribuya.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplicarán si el propietario beneficiario de los dividendos, residente de un Estado contratante, realiza operaciones comerciales en el otro Estado contratante del que sea residente la sociedad que pague los dividendos, por medio de un establecimiento permanente situado en él, o presta en ese otro Estado servicios personales independientes desde un centro fijo situado en él, y la participación por la que se paguen los dividendos está vinculada efectivamente con ese establecimiento permanente o centro fijo. En tal caso, se aplicarán las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según corresponda.

5. Cuando una sociedad residente de un Estado contratante obtenga beneficios o rentas procedentes del otro Estado contratante, este otro Estado contratante no podrá exigir ningún impuesto sobre los dividendos pagados por la sociedad, excepto si esos dividendos se pagan a un residente de ese otro Estado o si la participación por la que se paguen los dividendos está vinculada efectivamente con un establecimiento permanente o un centro fijo situado en ese otro Estado, ni someter los beneficios no distribuidos de la sociedad a un impuesto sobre los beneficios no distribuidos, aunque los dividendos pagados o los beneficios no distribuidos consistan, total o parcialmente, en beneficios o rentas procedentes de ese otro Estado.

Artículo 11 INTERESES

1. Los intereses procedentes de un Estado contratante pagados a un residente del otro Estado contratante podrán someterse a imposición en este último Estado.

2. Sin embargo, estos intereses podrán someterse también a imposición en el Estado contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si el propietario beneficiario de los intereses es residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del ___% (el porcentaje se determinará mediante negociaciones bilaterales) del importe bruto de los intereses. Las autoridades competentes de los Estados contratantes determinarán, de mutuo acuerdo, la forma de aplicar este límite.

3. El término "intereses" empleado en el presente artículo comprende la renta de los créditos de cualquier clase, con o sin garantía hipotecaria y con derecho o no a participar en los beneficios del deudor y, en particular, la renta de la deuda pública y la de los bonos u obligaciones, incluidos las primas y los premios vinculados a esa deuda pública, esos bonos o esas obligaciones. A los efectos del presente artículo, los recargos por pagos tardíos no se considerarán como intereses.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplicarán si el propietario beneficiario de los intereses, residente de un Estado contratante, realiza operaciones comerciales en el otro Estado contratante del que procedan los intereses, por medio de un establecimiento permanente situado en él, o presta en ese otro Estado servicios personales independientes desde un centro fijo situado en él, y el crédito por el que se paguen los intereses está vinculado efectivamente con a) ese establecimiento permanente o centro fijo, o con b) las actividades mencionadas en el apartado c) del párrafo 1 del artículo 7. En tales casos se aplicarán las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según corresponda.

5. Los intereses se considerarán 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 o un centro fijo en relación con el cual se haya contraído la deuda que dé origen a los intereses y este establecimiento o centro fijo soporte el pago de los mismos, los intereses se considerarán procedentes del Estado en que esté situado el establecimiento permanente o centro fijo.

6. Cuando, por las relaciones especiales existentes entre el deudor y el propietario beneficiario, o entre ambos y cualquier otra persona, el importe de los intereses, habida cuenta del crédito por el que se paguen, exceda del importe que se habría acordado por el deudor y el propietario beneficiario en ausencia de tales relaciones, las disposiciones del presente artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso el exceso podrá someterse a imposición de

acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones de la presente Convención.

Artículo 12 CÁNONES O REGALÍAS

1. Los cánones procedentes de un Estado contratante pagados a un residente de otro Estado contratante podrán someterse a imposición en este último Estado.

2. Sin embargo, esos cánones también podrán someterse a imposición en el Estado contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si el propietario beneficiario de los cánones es residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del ___% (el porcentaje se determinará mediante negociaciones bilaterales) del importe bruto de los cánones. Las autoridades competentes de los Estados contratantes determinarán de mutuo acuerdo la forma de aplicar este límite.

3. El término “cánones” empleado en este artículo comprende las cantidades de cualquier caso pagadas por el uso o la concesión de uso de derechos de autor sobre las obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas y las películas o cintas utilizadas para su difusión por radio o televisión, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, así como por el uso o la concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos, y las cantidades pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplicarán si el propietario beneficiario de los cánones, residente en un Estado contratante, realiza operaciones comerciales en el otro Estado contratante del que procedan los cánones, por medio de un establecimiento permanente situado en él, o presta en ese otro Estado servicios personales independientes desde un centro fijo situado en él, y el derecho o propiedad por el que se paguen los cánones está vinculado efectivamente con a) ese establecimiento permanente o centro fijo, o con b) las actividades comerciales mencionadas en el apartado c) del párrafo 1 del artículo 7. En tales casos se aplicarán las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según corresponda.

5. Los cánones se considerarán procedentes de un Estado contratante cuando el deudor sea un residente de ese Estado. Sin embargo, cuando el deudor de los cánones, sea o no residente en un Estado contratante, tenga en un Estado contratante un establecimiento permanente o un centro fijo en relación con el cual se haya contraído la obligación de pagar los cánones y este establecimiento o centro fijo soporte el pago de los mismos, los cánones se considerarán procedentes del Estado en que esté situado el establecimiento permanente o centro fijo.

6. Cuando, por las relaciones especiales existentes entre el deudor y el propietario beneficiario o entre ambos y cualquier otra persona, el importe de los cánones, habida cuenta del uso, derecho o información por el que se paguen, exceda del importe que habría sido acordado por el deudor y el propietario beneficiario en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso, el exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones de la presente Convención.

Artículo 13 GANANCIAS DE CAPITAL

1. Las ganancias obtenidas por un residente de un Estado contratante de la enajenación de los bienes inmuebles mencionados en el artículo 6 y sitios en el otro Estado contratante solo podrán ser gravadas en ese otro Estado.

2. Las ganancias procedentes de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de uno de los Estados contratantes mantenga en el otro Estado o de los bienes muebles relacionados con un centro fijo de que disponga un residente de uno de los Estados contratantes en el otro Estado a fin de prestar servicios personales independientes, incluidas las ganancias de la enajenación de dicho establecimiento permanente (tanto por separado como con toda la empresa) o de dicho centro fijo, podrán gravarse en ese otro Estado.

3. Las ganancias procedentes de la enajenación de buques o aeronaves que se exploten en tráfico internacional, o de embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores, o de bienes muebles relacionados con la explotación de tales buques, aeronaves o embarcaciones, solo serán gravables en el Estado contratante donde esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

4. Las ganancias procedentes de la enajenación de acciones de capital de una sociedad o de la participación en una sociedad colectiva, fideicomiso o sucesión cuyo activo consista en su mayoría, directa o indirectamente, en bienes inmuebles situados en un Estado contratante, podrán ser gravadas en ese Estado. En particular:

a) Ninguna de las disposiciones de este párrafo se aplicará a una sociedad, sociedad colectiva, fideicomiso o sucesión, distintos de una sociedad, sociedad colectiva, fideicomiso o sucesión dedicados a la gestión de bienes inmuebles, cuyo activo consista en su mayoría, directa o indirectamente, en bienes inmuebles usados por esa sociedad, sociedad colectiva, fideicomiso o sucesión en sus actividades comerciales.

b) A los efectos del presente párrafo, se entiende por “en su mayoría” en relación con bienes inmuebles el valor de esos bienes inmuebles que

sea un 50% superior al valor total de todos los activos de propiedad de la sociedad, sociedad colectiva, fideicomiso o sucesión.

5. Las ganancias que no sean las enumeradas en el párrafo 4, percibidas por un residente de un Estado contratante a raíz de la enajenación de las acciones de una sociedad que sea residente del otro Estado contratante, podrán gravarse en ese otro Estado si el enajenante, en cualquier momento durante el período de 12 meses anteriores a dicha enajenación, tuvo una participación directa o indirecta de al menos el ___% (el porcentaje se determinará mediante negociaciones bilaterales) en el capital de esa sociedad.

6. Las ganancias procedentes de la enajenación de bienes que no sean los descritos en los párrafos 1, 2, 3, 4 y 5 solo serán gravables en el Estado contratante donde resida el enajenante.

Artículo 14 SERVICIOS PERSONALES POR CUENTA PROPIA

1. Las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante por la prestación de servicios profesionales o el ejercicio de otras actividades de carácter independiente solo podrán someterse a imposición en ese Estado, excepto en las siguientes circunstancias, en que esas rentas podrán ser gravadas también en el otro Estado contratante:

a) Si dicho residente tiene en el otro Estado contratante un centro fijo del que disponga regularmente para el desempeño de sus actividades; en tal caso, solo podrá gravarse en ese otro Estado contratante la parte de las rentas que sea atribuible a dicho centro fijo; o

b) Si su estancia en el otro Estado contratante es por un período o períodos que sumen o excedan en total 183 días en todo período de doce meses que empiece o termine durante el año fiscal considerado; en tal caso, solo podrá gravarse en ese otro Estado la parte de la renta obtenida de las actividades desempeñadas por él en ese otro Estado.

2. La expresión “servicios profesionales” comprende especialmente las actividades, científicas, literarias, artísticas, de educación o enseñanza independientes, así como las actividades independientes de los médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contadores.

Artículo 15 SERVICIOS PERSONALES POR CUENTA AJENA

1. Sin perjuicio de las disposiciones de los artículos 16, 18 y 19, los sueldos, salarios y remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo solo podrán someterse a imposición en ese Estado, a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado contratante. Si el empleo se ejerce en este

último Estado, las remuneraciones de él derivadas podrán someterse a imposición en este Estado.

2. No obstante las disposiciones del párrafo 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado contratante, por razón de un empleo ejercido en el otro Estado contratante, solo podrán someterse a imposición en el primer Estado si:

a) El empleado no permanece en total en el otro Estado, en uno o varios períodos, más de 183 días en todo período de doce meses durante el año fiscal considerado;

b) Las remuneraciones se pagan por, o en nombre de, una persona que sea residente del otro Estado, y

c) Las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente o un centro fijo que la persona para quien se trabaje tenga en el otro Estado.

3. No obstante las disposiciones precedentes de este artículo, las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave explotados en tráfico internacional o de una embarcación destinada al transporte por aguas interiores podrán someterse a imposición en el Estado contratante en que se encuentre la sede de dirección efectiva de la empresa.

Artículo 16 REMUNERACIONES DE LOS MIEMBROS DE LAS JUNTAS DIRECTIVAS Y DE LOS DIRECTIVOS DE ALTO NIVEL

1. Los honorarios de los miembros de juntas directivas y otros pagos análogos recibidos por un residente de un Estado contratante en su calidad de miembro de la junta directiva de una sociedad residente en el otro Estado contratante podrán ser gravados en ese otro Estado contratante.

2. Los sueldos, salarios y remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante en su calidad de empleado con un alto cargo directivo de una empresa que sea residente de este otro Estado contratante, podrán gravarse en ese otro Estado.

Artículo 17 PROFESIONALES DEL ESPECTÁCULO Y DEPORTISTAS

1. No obstante las disposiciones de los artículos 14 y 15, los ingresos que un residente de un Estado contratante obtenga como profesional del espectáculo, tal como artista de teatro, cine, radio o televisión, o músico o deportista, por sus actividades personales como tal en el otro Estado contratante, podrán ser gravados en ese otro Estado.

2. Cuando los ingresos que obtenga por sus actividades personales un profesional del espectáculo o deportista no los perciba el propio profesional o deportista, sino un tercero, esos ingresos podrán, no obstante las disposiciones de los artículos 7, 14 y 15, ser gravados en el Estado contratante en que desarrolle sus actividades tal profesional o deportista.

Artículo 18 PENSIONES Y PAGOS POR SEGUROS SOCIALES

Artículo 18 (variante A)

1. Sin perjuicio de las disposiciones del párrafo 2 del artículo 19, las pensiones y otras remuneraciones análogas pagadas por un empleo anterior a un residente de un Estado contratante solo serán gravables en ese Estado.

2. No obstante las disposiciones del párrafo 1, las pensiones y otros pagos hechos en virtud de un programa oficial de pensiones que sea parte del sistema de seguridad social de un Estado contratante o de una subdivisión política o de una administración local de este se gravarán solo en ese Estado.

Artículo 18 (variante B)

1. Sin perjuicio de las disposiciones del párrafo 2 del artículo 19, las pensiones y otras remuneraciones análogas pagadas por un empleo anterior a un residente de un Estado contratante podrán gravarse en ese Estado.

2. Sin embargo, esas pensiones y otras remuneraciones análogas podrán gravarse también en el otro Estado contratante si el pago se hace por un residente de ese Estado o por un establecimiento permanente situado en él.

3. No obstante las disposiciones de los párrafos 1 y 2, las pensiones y otros pagos hechos en virtud de un programa oficial de pensiones que sea parte del sistema de seguridad social de un Estado contratante o de una subdivisión política o de una administración local de este se gravarán solo en ese Estado.

Artículo 19 SERVICIOS OFICIALES

Los sueldos, salarios y remuneraciones similares, distintos de las pensiones, pagados por un Estado contratante, una subdivisión política o una administración local de este a una persona física por servicios prestados a ese Estado, subdivisión política o administración local solo serán gravables en ese Estado.

No obstante, esos sueldos, salarios y remuneraciones similares solo serán gravables en el otro Estado contratante si los servicios se pres-

tan en ese Estado y la persona física es un residente de ese Estado que:

i) Sea nacional de ese Estado; o

ii) No se haya convertido en residente de ese Estado con el único fin de prestar tales servicios.

2. a). No obstante las disposiciones del párrafo 1, las pensiones y otras remuneraciones similares pagadas por un Estado contratante o una subdivisión política o administración local de este o con cargo a fondos creados por ellos, a una persona física por servicios prestados en ese Estado, subdivisión política o administración local solo serán gravables en ese Estado.

b). No obstante, esos sueldos, salarios y otras remuneraciones similares solo serán gravables en el otro Estado contratante si la persona física es residente y nacional de ese Estado.

3. Las disposiciones de los artículos 15, 16, 17 y 18 se aplicarán a los sueldos, salarios y remuneraciones similares y a las pensiones por servicios prestados en relación con una actividad comercial realizada por un Estado contratante o una subdivisión política o administración local de este.

Artículo 20 ESTUDIANTES

Los pagos que un estudiante, pasante o aprendiz de negocios que sea o fuera inmediatamente antes de visitar un Estado contratante residente del otro Estado contratante y que se halle en el primer Estado contratante con el solo fin de educarse o formarse reciba para su sostenimiento, educación o formación no serán gravados en ese Estado, siempre que procedan de fuentes situadas fuera de ese Estado.

Artículo 21 OTROS INGRESOS

1. Los elementos de la renta de un residente de un Estado contratante, sea cual fuere su origen, que no se traten en los artículos anteriores solo serán gravables en ese Estado.

2. Lo dispuesto en el párrafo 1 no se aplicará a las rentas distintas de los ingresos procedentes de los bienes inmuebles, tal como se definen en el párrafo 2 del artículo 6, si el beneficiario de tales rentas es residente de un Estado contratante, realiza actividades comerciales en el otro Estado contratante por conducto de un establecimiento permanente situado en él o presta en ese otro Estado servicios personales independientes desde un centro fijo situado en él y el derecho o propiedad por el que se pague la renta está vinculado efectivamente con ese establecimiento permanente o centro fijo. En tal caso se aplicarán las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según corresponda.

3. No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2, los elementos de la renta de un residente de un Estado contratante que no se traten en los artículos anteriores y tengan su origen en el otro Estado contratante podrán ser gravados también en ese otro Estado.

CAPÍTULO IV

TRIBUTACIÓN DEL CAPITAL

Artículo 22 CAPITAL

1. El capital representado por los bienes inmuebles mencionados en el artículo 6, propiedad de un residente de un Estado contratante y situado en el otro Estado contratante, podrá ser gravado en ese otro Estado.
2. El capital representado por bienes muebles que formen parte del activo comercial de un establecimiento permanente que tenga una empresa de un Estado contratante en el otro Estado contratante o por bienes muebles que pertenezcan a un centro fijo del que disponga un residente de un Estado contratante en el otro Estado contratante para la prestación de servicios personales independientes, podrá ser gravado en ese otro Estado.
3. El capital representado por buques y aeronaves explotados en tráfico internacional y por embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores, y por bienes muebles relacionados con la explotación de esos buques, aeronaves y embarcaciones, estará sometido a imposición solo en el Estado contratante en que se encuentre la sede de dirección efectiva de la empresa.

[4. Todos los demás elementos del capital de un residente de un Estado con- tratante estarán sometidos a imposición solo en ese Estado.]

(El Grupo decidió dejar librada a las negociaciones bilaterales la cuestión de la tributación de todos los demás elementos de capital de un residente de un Estado contratante. Si las partes negociadoras deciden incluir en la Convención un artículo sobre la tributación del capital, tendrán que determinar si utilizarán el texto que figura en el párrafo 4 u otro texto que atribuya el derecho de imposición al Estado en que se encuentre situado el capital.)

CAPÍTULO V

MÉTODOS PARA ELIMINAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

Artículo 23 A. MÉTODO DE EXENCIÓN

1. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea capitales que, de conformidad con las disposiciones de la presente Convención, puedan gravarse en el otro Estado contratante, el primer Estado, con sujeción a las disposiciones de los párrafos 2 y 3, eximirá de impuestos a esas rentas o capitales.

2. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga elementos de renta que, de conformidad con las disposiciones de los artículos 10, 11 y 12, puedan ser gravados en el otro Estado contratante, el primer Estado permitirá deducir del impuesto sobre la renta de ese residente una cantidad igual al impuesto pagado en ese otro Estado. Sin embargo, esa deducción no excederá de la parte del impuesto, calculada antes de hacer la deducción, que sea atribuible a esos elementos de renta obtenidos de ese otro Estado.

3. Cuando, de conformidad con cualquier disposición de la presente Convención, las rentas obtenidas o el capital poseído por un residente de un Estado contratante estén exentos de impuestos en ese Estado, dicho Estado podrá, sin embargo, al calcular la cuantía del impuesto sobre las rentas o el capital restantes de ese residente, tener en cuenta las rentas o el capital exentos.

Artículo 23 B MÉTODO DE DESCUENTO

1. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea capitales, que, de conformidad con las disposiciones de la presente Convención, puedan gravarse en el otro Estado contratante, el primer Estado permitirá deducir del impuesto sobre la renta de ese residente una cantidad igual al impuesto sobre la renta pagado en ese otro Estado; y deducir del impuesto sobre el capital de ese residente una cantidad igual al impuesto sobre el capital pagado en ese otro Estado. Sin embargo, en cualquiera de los dos casos, esa deducción no excederá de la parte del impuesto sobre la renta o del impuesto sobre el capital, calculada antes de hacer la deducción, que sea atribuible, según corresponda, a las rentas o al capital que puedan gravarse en ese otro Estado.

2. Cuando, de conformidad con cualquier disposición de la presente Convención, las rentas obtenidas o el capital poseído por un residente de un Estado contratante estén exentos de impuestos en ese Estado, dicho Estado podrá, sin embargo, al calcular la cuantía del impuesto sobre las rentas o el capital

restantes de ese residente, tener en cuenta las rentas o el capital exentos.

CAPÍTULO VI

DISPOSICIONES ESPECIALES

Artículo 24 NO DISCRIMINACIÓN

1. Los nacionales de un Estado contratante no estarán sujetos en el otro Estado contratante a impuestos u obligaciones conexas distintos o más onerosos que los impuestos u obligaciones conexas a que estuvieren o pudieren estar sujetos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas circunstancias, en particular respecto de la residencia. No obstante las disposiciones del artículo 1, esta disposición se aplicará también a las personas que no sean residentes de uno de los Estados contratantes o de ambos.

2. Los apátridas que sean residentes de un Estado contratante no estarán sujetos en uno u otro de los Estados contratantes a impuestos u obligaciones conexas distintos o más onerosos que los impuestos u obligaciones conexas a que estuvieren o pudieren estar sujetos los nacionales del Estado correspondiente que se encuentren en las mismas circunstancias, en particular respecto de la residencia.

3. Los impuestos que graven un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante no podrán ser menos favorables en ese otro Estado que los aplicables a las empresas de ese otro Estado que se dediquen a las mismas actividades. Esta disposición no se interpretará en el sentido de que obligue a un Estado contratante a conceder a los residentes del otro Estado contratante ninguna de las exenciones, desgravaciones y rebajas que a efectos fiscales conceda a sus propios residentes por su estado civil o cargas de familia.

4. Excepto cuando se apliquen las disposiciones del párrafo 1 del artículo 9, del párrafo 6 del artículo 11 o del párrafo 6 del artículo 12, los intereses, regalías y demás sumas pagadas por una empresa de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante serán deducibles, a los efectos de determinar los beneficios imponibles de la empresa, en las mismas condiciones que si hubieran sido pagados a un residente del primer Estado. De manera análoga, las deudas de una empresa de un Estado contratante con un residente del otro Estado contratante serán deducibles, a los efectos de determinar el

capital imponible de la empresa, en las mismas condiciones que si hubieran sido contraídas con un residente del primer Estado.

5. Las empresas de un Estado contratante cuyo capital sea total o parcialmente poseído o controlado, directa o indirectamente, por uno o varios residentes del otro Estado contratante, no estarán sujetas en el primer Estado a impuestos u obligaciones conexas distintos o más onerosos que los impuestos u obligaciones conexas a que estuvieren o pudieren estar sujetas otras empresas análogas del primer Estado.

6. No obstante las disposiciones del artículo 2, las disposiciones del presente artículo se aplicarán a los gravámenes de todas clases y denominaciones.

Artículo 25 PROCEDIMIENTO DE ACUERDO MUTUO

Artículo 25 (variante A)

1. Cuando una persona considere que se halla o se hallará sujeta a tributación no conforme con las disposiciones de la presente Convención como consecuencia de medidas adoptadas por uno o ambos Estados contratantes, podrá, con independencia de los recursos previstos por la legislación interna de esos Estados, presentar su caso a la autoridad competente del Estado contratante en que resida o, si su caso queda comprendido en el párrafo 1 del artículo 24, a la del Estado contratante del que sea nacional. El caso deberá presentarse en un plazo de tres años a partir de la primera notificación de la medida que produzca una tributación no conforme con las disposiciones de la Convención.

2. La autoridad competente procurará, si la objeción parece justificada y no puede llegar por sí misma a una solución satisfactoria, resolver el caso de común acuerdo con la autoridad competente del otro Estado contratante, para evitar una tributación que no sea conforme con la presente Convención. Todo acuerdo alcanzado se ejecutará, a pesar de cualesquiera plazos establecidos en la legislación interna de los Estados contratantes.

3. Las autoridades competentes de los Estados contratantes procurarán resolver de común acuerdo cualquier dificultad o duda que surja acerca de la interpretación o aplicación de la Convención. También podrán celebrar consultas entre sí para eliminar la doble tributación en casos no previstos en la Convención.

4. Las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán comunicarse entre sí directamente, incluso mediante una comisión mixta compuesta por ellas mismas o por sus representantes, para llegar a los acuerdos a que se refieren los párrafos precedentes. Las autoridades competentes, por medio de consultas, elaborarán procedimientos, condiciones, métodos y técnicas bilaterales apropiados para facilitar la aplicación del procedimiento de acuerdo mutuo previsto en el presente artículo.

Artículo 25 (variante B)

1. Cuando una persona considere que se halla o se hallará sujeta a tributación no conforme con las disposiciones de la presente Convención como consecuencia de medidas adoptadas por uno o ambos Estados contratantes, podrá, con independencia de los recursos previstos por la legislación interna de esos Estados, presentar su caso a la autoridad competente del Estado contratante en que resida o, si su caso queda comprendido en el párrafo 1 del artículo 24, a la del Estado contratante del que sea nacional. El caso deberá presentarse en un plazo de tres años a partir de la primera notificación de la medida que produzca una tributación no conforme con las disposiciones de la Convención.

2. La autoridad competente procurará, si la objeción parece justificada y no puede llegar por sí misma a una solución satisfactoria, resolver el caso de común acuerdo con la autoridad competente del otro Estado contratante, para evitar una tributación que no sea conforme con la presente Convención. Todo acuerdo alcanzado se ejecutará, a pesar de cualesquiera plazos establecidos en la legislación interna de los Estados contratantes.

3. Las autoridades competentes de los Estados contratantes procurarán resolver de común acuerdo cualquier dificultad o duda que surja acerca de la interpretación o aplicación de la Convención. También podrán celebrar consultas entre sí para eliminar la doble tributación en casos no previstos en la Convención.

4. Las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán comunicarse entre sí directamente, incluso mediante una comisión mixta compuesta por ellas mismas o por sus representantes, para llegar a los acuerdos a que se refieren los párrafos precedentes. Las autoridades competentes, por medio de consultas, elaborarán procedimientos, condiciones, métodos y técnicas bilaterales apropiados para facilitar la aplicación del procedimiento de acuerdo mutuo previsto en el presente artículo.

5. Si, a) en aplicación del párrafo 1, una persona ha presentado un caso a la autoridad competente de un Estado contratante por considerar que las acciones de uno o ambos Estados contratantes han dado lugar a una tributación de dicha persona no conforme con las disposiciones de la presente Convención y

b) las autoridades competentes no pueden llegar a un acuerdo para resolver ese caso en aplicación del párrafo 2 en un plazo de dos años a partir de la presentación del caso a la autoridad competente del otro Estado contratante,

Todas las cuestiones no resueltas dimanantes del caso serán sometidas a arbitraje si una de las autoridades competentes así lo solicita. La persona que haya

Presentado el caso recibirá una notificación de la solicitud. Ahora bien, esas cuestiones no resueltas no serán sometidas a arbitraje si un tribunal o tribunal administrativo de uno u otro Estado ya ha emitido un fallo sobre esas cuestiones. La decisión arbitral será vinculante para ambos Estados contratantes y se aplicará a pesar de los límites temporales que la legislación interna de esos Estados pudiere imponer, a no ser que ambas autoridades competentes convengan de mutuo acuerdo una solución diferente antes de transcurridos seis meses desde que se les haya comunicado la decisión o que una persona directamente afectada por el caso no acepte el acuerdo mutuo para la aplicación de la decisión arbitral. Las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán de mutuo acuerdo el modo de aplicación de este párrafo.

Artículo 26 INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

1. Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán la información previsiblemente pertinente para la aplicación de las disposiciones de la presente Convención o para la administración o la ejecución de la legislación interna de los Estados contratantes relativa a los impuestos sea cual fuere su naturaleza o denominación establecidos en nombre de los Estados contratantes, o de una de sus subdivisiones políticas o de sus administraciones locales, siempre que la tributación que establezca no sea contraria a la Convención. Se intercambiará, en particular, información que pueda resultar útil a un Estado contratante para prevenir la elusión o la evasión de esos impuestos. El intercambio de información no quedará limitado por los artículos 1 y 2.

2. Cualquier información recibida con arreglo al párrafo 1 por un Estado contratante se considerará secreta, de la misma forma que la información obtenida en virtud de la legislación interna de ese Estado, y se revelará solo a las personas o autoridades

(inclusive tribunales y órganos administrativos) que participen en la estimación de la base imponible o la recaudación, o la decisión de recursos en relación con los impuestos a que se hace referencia en el párrafo 1, o en la supervisión de esas personas o autoridades. Esas personas o autoridades utilizarán la información exclusivamente para esos fines, pero podrán revelarla en actuaciones de tribunales públicos o decisiones judiciales.

3. En ningún caso se interpretarán las disposiciones de los párrafos 1 y 2 en el sentido de que impongan a un Estado contratante la obligación de:

a) Aplicar medidas administrativas incompatibles con las leyes o la práctica administrativa de ese o del otro Estado contratante;

b) Proporcionar información que no pueda obtenerse conforme a las leyes o los procedimientos administrativos normales de ese o del otro Estado contratante;

c) Proporcionar información que revele cualquier secreto mercantil, empresarial, industrial, comercial o profesional, o proceso mercantil o información cuya revelación sea contraria al orden público.

4. Si un Estado contratante solicita información conforme al presente artículo, el otro Estado contratante utilizará las facultades de que disponga para obtener la información solicitada, aunque ese otro Estado no necesite dicha información para sus propios fines fiscales. La obligación enunciada en la oración precedente está sujeta a las limitaciones previstas en el párrafo 3, aunque en ningún caso tales limitaciones se interpretarán en el sentido de que permitan a un Estado contratante denegar información únicamente porque esta carezca de interés fiscal desde el punto de vista interno.

5. En ningún caso deberán interpretarse las disposiciones del párrafo 3 en el sentido de permitir que un Estado contratante se niegue a proporcionar información alegando únicamente que esta información obra en poder de un banco, otra institución financiera, una persona designada o una persona que actúe como fiduciario o agente, o que la información esté relacionada con los intereses de propiedad de una persona.

6. Las autoridades competentes, mediante consultas, determinarán los métodos y las técnicas apropiados para los asuntos con respecto a los cuales habrá de intercambiarse información con arreglo al párrafo 1.

Artículo 27 LA ASISTENCIA PARA LA RECAUDACIÓN DE IMPUESTOS*

*En algunos países, las leyes nacionales, o disposiciones de política o administrativas tal vez no permitan ni justifiquen el tipo de asistencia prevista en el presente artículo, o tal vez exijan que este tipo de asistencia se limite, por ejemplo, a países con administraciones o sistemas fiscales semejantes o respecto de impuestos similares. Por esa razón este artículo solo debe incluirse en la Convención cuando los Estados lleguen a la conclusión de que, sobre la base de los factores descritos en el párrafo 1 de los comentarios a este artículo, pueden convenir en prestar asistencia para la recaudación de impuestos exigidos por otros Estados.

1. Los Estados contratantes se prestarán asistencia mutua para la recaudación de sus créditos fiscales. La asistencia no se verá limitada por los artículos 1 y 2. Las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán determinar, por acuerdo mutuo, el modo de aplicación del presente artículo.

2. Por “crédito fiscal”, en el sentido del presente artículo, se entenderá la cantidad adeudada en concepto de impuestos sea cual fuere su naturaleza o denominación establecidos en nombre de los Estados contratantes, o de una de sus subdivisiones políticas o de sus administraciones locales, siempre que la tributación que establezca no sea contraria a esta Convención ni a ningún otro instrumento en que sean partes los Estados contratantes, así como los intereses, sanciones administrativa y gastos de recaudación o de mantenimiento relacionados con dicha cantidad.

3. Cuando un crédito fiscal de un Estado contratante sea ejecutable con arreglo a las leyes de ese Estado y sea adeudado por una persona que en ese momento no pueda, con arreglo a las leyes de ese Estado, impedir su recaudación, dicho crédito fiscal, a solicitud de la autoridad competente de ese Estado, será aceptado a los fines de la recaudación por la autoridad competente del otro Estado contratante. El crédito fiscal será recaudado por el otro Estado de conformidad con las disposiciones de su derecho interno aplicables a la ejecución y la recaudación de sus propios impuestos, como si el crédito fiscal fuera un crédito fiscal de ese otro Estado.

4. Cuando un crédito fiscal de un Estado contratante sea un crédito respecto del cual dicho Estado pueda, con arreglo a su derecho, adoptar medidas cautelares con miras a asegurar su recaudación, dicho crédito fiscal, a solicitud de la autoridad competente de ese Estado, será aceptado a los fines de adoptar medidas cautelares por la autoridad competente del otro Estado

contratante. El otro Estado adoptará medidas cautelares respecto de ese crédito fiscal, con arreglo a las disposiciones de su derecho interno como si el crédito fiscal fuera un crédito fiscal de ese otro Estado aun cuando en el momento en que se apliquen dichas medidas el crédito fiscal no sea ejecutable en el primero de los Estados mencionados o el deudor sea una persona que tenga derecho a impedir su recaudación.

5. Pese a las disposiciones de los párrafos 3 y 4, un crédito fiscal aceptado por un Estado contratante, a los efectos de dichos párrafos 3 o 4, no estará sujeto en ese Estado a los plazos de prescripción ni al orden de prelación aplicables a un crédito fiscal en virtud del derecho interno de ese Estado y en razón de su naturaleza como tal. Además, un crédito fiscal aceptado por un Estado contratante a los fines del párrafo 3 o del párrafo 4 no tendrá en ese Estado ninguna prelación aplicable a ese crédito fiscal en virtud del derecho interno del otro Estado contratante.

6. No se iniciarán procedimientos con respecto a la existencia, la validez o el importe del crédito fiscal de un Estado contratante ante los tribunales o los órganos administrativos del otro Estado contratante.

7. Cuando, en cualquier momento después de que un Estado contratante haya presentado una solicitud con arreglo al párrafo 3 o al párrafo 4 y antes de que el otro Estado contratante haya recaudado y remitido al Estado mencionado en primer término el importe correspondiente al crédito fiscal, dicho crédito fiscal deja de ser:

a) En el caso de una solicitud presentada con arreglo al párrafo 3, un crédito fiscal del Estado mencionado en primer término ejecutable en virtud del derecho interno de ese Estado y que es adeudado por una persona que, en ese momento, no puede, con arreglo al derecho interno de ese Estado, impedir su recaudación, o

b) En el caso de una solicitud presentada con arreglo al párrafo 4, un crédito fiscal del Estado mencionado en primer término con respecto al cual ese Estado puede, en virtud de su derecho interno, adoptar medidas cautelares con miras a asegurar su recaudación;

la autoridad competente del Estado mencionado en primer término notificará a la autoridad competente del otro Estado de ese hecho y, a discreción del otro Estado, el Estado mencionado en primer término o bien suspenderá o bien retirará su solicitud.

8. En ningún caso podrá interpretarse que las disposiciones de este artículo imponen a un Estado contratante una obligación con respecto a:

a) Aplicar medidas administrativas que no se ajusten al derecho interno y a la práctica administrativa de ese Estado o del otro Estado contratante;

b) Aplicar medidas que sean contrarias al orden público;

c) Prestar asistencia cuando el otro Estado contratante no haya adoptado todas las medidas razonables cautelares o de ejecución, en su caso, de que dispone en virtud de su derecho interno y su práctica administrativa;

d) Prestar asistencia en los casos en que la carga administrativa para ese Estado sea claramente desproporcionada en relación con el beneficio que vaya a obtener el otro Estado contratante.

Artículo 28 MIEMBROS DE MISIONES DIPLOMÁTICAS Y PUESTOS CONSULARES

Las disposiciones de la presente Convención no afectarán a los privilegios fiscales de que gocen los miembros de las misiones diplomáticas o de los puestos consulares en virtud de los principios generales del derecho internacional o de las disposiciones de convenios especiales.

CAPÍTULO VII

CLÁUSULAS FINALES

Artículo 29 ENTRADA EN VIGOR

1. La presente Convención estará sujeta a ratificación y los instrumentos de ratificación se intercambiarán en _____ tan pronto como sea posible.

2. La Convención entrará en vigor al intercambiarse los instrumentos de ratificación y sus disposiciones surtirán efecto:

a) (En el Estado A):

b) (En el Estado B):

Artículo 30 TERMINACIÓN

La presente Convención permanecerá en vigor hasta que sea denunciada por un Estado contratante. Cualquiera de los Estados contratantes podrá denunciar la Convención, por conducto diplomático, comunicándolo por lo menos seis meses antes de terminar cualquier año civil, a partir del año _____. En tal caso, la Convención dejará de surtir efecto:

a) (En el Estado A):

b) (En el Estado B):

CLÁUSULA FINAL

NOTA: Las disposiciones relativas a la entrada en vigor y la terminación y la cláusula final relativa a la firma de la Convención se redactarán de conformidad con los procedimientos constitucionales de ambos Estados contratantes.¹⁷

El modelo de las Naciones Unidas, plantea una distribución de las potestades fiscales entre el estado de la fuente y el estado de la residencia del inversionista. De manera que no hay un principio dominante en la cláusulas propuestas por el convenio. De igual forma contiene dos alternativas para la solución de la doble imposición, al ofrecer la posibilidad de optar por el método de la exención o el método del descuento, dejando a los países contratantes la posibilidad de pactar uno de los dos métodos.

2.1.3. El Modelo de la OCDE

El problema de la doble imposición internacional ha sido objeto de su primera recomendación el 25 de febrero de 1955, por parte del OEEC, Consejo de la Organización Europea de la Cooperación Económica, alcanzando para la época un

¹⁷ ONU, Convención MODELO DE LAS NACIONES UNIDAS SOBRE LA DOBLE TRIBUTACIÓN ENTRE PAÍSES DESARROLLADOS Y PAÍSES EN DESARROLLO (revisión 2011).

total de 70 convenios suscritos. Estos primeros avances están precedidos de los trabajos del Comité de la Sociedad de Naciones iniciados en 1921.

Para 1960 nace la OCDE con el objetivo de que los países más avanzados colaborasen globalmente, creándose un comité fiscal que se ocupa de formular proyectos de solución para resolver de manera eficaz los problemas de doble imposición entre países miembros, el punto de partida fue el Modelo de Londres (1946), en 1963 se presenta el informe final –Proyecto de Convenio de Doble Imposición Sobre la Renta y Sobre el Patrimonio-, este documento se conoció como Modelo OCDE de 1963.

Para 1991, la revisión del Convenio Modelo se adoptó como un proceso continuo y permanente que permite actualizaciones y modificaciones periódicas y puntuales, no siendo necesaria una revisión completa. Seguido a ello se publica una versión revisada del Convenio Modelo que tuviera en cuenta el trabajo realizado desde 1977 incluyendo las recomendaciones realizadas en las versiones anteriores.

En 1992, se evalúa la incidencia del convenio en los países no miembros de la OCDE y se permite la asistencia de alguno de ellos al comité, con ello se tiene en cuenta algunos aportes y se actualiza en el modelo de convenio en algunos tópicos.

Con ocasión de las citadas actualizaciones, se publica un documento con las posiciones de países no miembros, dado que para entonces la influencia de la OCDE en estos países era creciente, publicándose desde entonces actualizaciones.

“El Modelo de la OCDE requiere una revisión constante para hacer frente a los nuevos problemas fiscales que se plantean en relación con la evolución de la economía global. El Grupo de Trabajo N ° 1 de la Comisión de Asuntos Fiscales de la OCDE satisface esta necesidad y sus resultados de trabajo en los cambios

periódicos a la Modelo. Las actualizaciones fueron publicados en 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008, 2010 y 2014” (OCDE 2010, Pág. 2) y su contenido es el siguiente:

“Capítulo I

ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL CONVENIO

ARTÍCULO 1 PERSONAS COMPRENDIDAS

El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes.

ARTÍCULO 2 IMPUESTOS COMPRENDIDOS

1. El presente Convenio se aplica a los Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio exigibles por cada uno de los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o sus entidades locales, cualquiera que sea el sistema de exacción.
2. Se consideran Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de los mismos, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de la propiedad mobiliaria o inmobiliaria, los impuestos sobre los importes totales de los sueldos o salarios pagados por las empresas, así como los impuestos sobre las plusvalías latentes.
3. Los impuestos actuales a los que se aplica este Convenio son, en particular:
 - a) (en el Estado A):
 - b) (en el Estado B):
4. El Convenio se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo, y que se añadan a los actuales o les sustituyan. Las autoridades competentes de los Estados contratantes se comunicarán mutuamente las modificaciones significativas que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales.

Capítulo II

DEFINICIONES

ARTÍCULO 3 DEFINICIONES GENERALES

1. A los efectos del presente Convenio, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente:

- a) el término “persona” comprende las personas físicas, las sociedades y cualquier otra agrupación de personas;
- b) el término “sociedad” significa cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona jurídica a efectos impositivos;
- c) el término “empresa” se aplica al ejercicio de toda actividad o negocio;
- d) las expresiones “empresa de un Estado contratante” y “empresa del otro Estado contratante” significan, respectivamente, una empresa explotada por un residente de un Estado contratante y una empresa explotada por un residente del otro Estado contratante;
- e) la expresión “tráfico internacional” significa todo transporte efectuado por un buque o aeronave explotado por una empresa cuya sede de dirección efectiva esté situada en un Estado contratante, salvo cuando el buque o aeronave sea explotado únicamente entre puntos situados en el otro Estado contratante;
- f) la expresión “autoridad competente” significa:
 - (i) (en el Estado A):
 - (ii) (en el Estado B):
- g) el término “nacional”, en relación con un Estado contratante, designa a:
 - (i) toda persona física que posea la nacionalidad o ciudadanía de este Estado contratante; y
 - (ii) toda persona jurídica, sociedad de personas – partnership– o asociación constituida conforme a la legislación vigente en este Estado contratante.
- h) la expresión “actividad económica” o el término “negocio” incluyen el ejercicio de servicios profesionales y la realización de otras actividades de carácter independiente.

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

ARTÍCULO 4 RESIDENTE

1. A los efectos de este Convenio, la expresión “residente de un Estado contratante” significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales. Esta expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio situado en el mismo.

2. Cuando, en virtud de las disposiciones del apartado 1, una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:

- a) dicha persona será considerada residente solamente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente solamente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);
- b) si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente solamente del Estado donde more;
- c) si morara en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente solamente del Estado del que sea nacional;
- d) si fuera nacional de ambos Estados, o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo.

3. Cuando, en virtud de las disposiciones del apartado 1, una persona que no sea una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, se considerará residente solamente del Estado donde se encuentre su sede de dirección efectiva.

ARTÍCULO 5 ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

1. A efectos del presente Convenio, la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

2. La expresión “establecimiento permanente” comprende, en especial:

- a) las sedes de dirección;
- b) las sucursales;

- c) las oficinas;
- d) las fábricas;
- e) los talleres; y
- f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

3. Una obra o un proyecto de construcción o instalación sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses.

4. No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión “establecimiento permanente” no incluye:

- a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
- b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;
- c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;
- d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa;
- e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;
- f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

5. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, cuando una persona distinta de un agente independiente (al que le será aplicable el apartado 6) actúe por cuenta de una empresa y tenga y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con

las disposiciones de ese apartado.

6. No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.

7. El hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante o que realice actividades empresariales en ese otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.

Capítulo III

IMPOSICIÓN DE LAS RENTAS

ARTÍCULO 6 RENTAS INMOBILIARIAS

1. Las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga de la propiedad inmobiliaria (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o forestales) situada en el otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. La expresión “propiedad inmobiliaria” tendrá el significado que le atribuya el derecho del Estado contratante en que la propiedad en cuestión esté situada. Dicha expresión comprende en todo caso la propiedad accesoria a la propiedad inmobiliaria, el ganado y el equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a los que sean aplicables las disposiciones de derecho privado relativas a los bienes raíces, el usufructo de la propiedad inmobiliaria y el derecho a percibir pagos fijos o variables en contraprestación por la explotación, o la concesión de la explotación, de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales; los buques, embarcaciones y aeronaves no tendrán la consideración de propiedad inmobiliaria.

3. Las disposiciones del apartado 1 son aplicables a las rentas derivadas de la utilización directa, el arrendamiento o aparcería, así como de cualquier otra forma de explotación de la propiedad inmobiliaria.

4 Las disposiciones de los apartados 1 y 3 se aplican igualmente a las rentas derivadas de la propiedad inmobiliaria de una empresa.

ARTÍCULO 7 BENEFICIOS EMPRESARIALES

1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios imputables al establecimiento permanente de conformidad con las disposiciones del apartado 2 pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. A los efectos de este artículo, y del artículo [23 A] [23 B], los beneficios imputables al establecimiento permanente en cada Estado contratante a los que se refiere el apartado 1 son aquellos que el mismo hubiera podido obtener, particularmente en sus operaciones con otras partes de la empresa, si fuera una empresa distinta e independiente que realizase actividades idénticas o similares, en las mismas o análogas condiciones, teniendo en cuenta las funciones desarrolladas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por la empresa a través del establecimiento permanente y de las restantes partes de la empresa.

3. Cuando de conformidad con el apartado 2 un Estado contratante ajuste los beneficios imputables al establecimiento permanente de una empresa de uno de los Estados contratantes y, en consecuencia, grave los beneficios de la empresa que ya han sido gravados por el otro Estado, ese otro Estado, en la medida en que sea necesario para eliminar la doble imposición sobre dichos beneficios, practicará el ajuste correspondiente en la cuantía del impuesto aplicado sobre los mismos. En caso necesario, las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán para la determinación de dicho ajuste.

4. Cuando los beneficios comprendan elementos de renta regulados separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de dichos artículos no quedarán afectadas por las del presente artículo.

ARTÍCULO 8 NAVEGACIÓN MARÍTIMA, POR AGUAS INTERIORES Y AÉREA

1. Los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional sólo pueden someterse a imposición en el Estado contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

2. Los beneficios procedentes de la explotación de embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores sólo pueden someterse a

imposición en el Estado contratante en el que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

3. Si la sede de dirección efectiva de una empresa de transporte marítimo o de una empresa de transporte por aguas interiores estuviera a bordo de un buque o embarcación, se considerará situada en el Estado contratante donde esté el puerto base del buque o embarcación o, si no existiera tal puerto base, en el Estado contratante del que sea residente la persona que explota el buque o la embarcación.

4. Las disposiciones del apartado 1 son también aplicables a los beneficios procedentes de la participación en un consorcio –pool–, en una empresa mixta o en una agencia de explotación internacional.

ARTÍCULO 9 EMPRESAS ASOCIADAS

Cuando

- a) una empresa de un Estado contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado contratante, o
- b) unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa del otro Estado contratante, y, en uno y otro caso, las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia.

2. Cuando un Estado contratante incluya en los beneficios de una empresa de ese Estado –y, en consecuencia, grave– los de una empresa del otro Estado que ya han sido gravados por este segundo Estado, y estos beneficios así incluidos son los que habrían sido realizados por la empresa del Estado mencionado en primer lugar si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las acordadas entre empresas independientes, ese otro Estado practicará el ajuste correspondiente de la cuantía del impuesto que ha percibido sobre esos beneficios. Para determinar dicho ajuste se tendrán en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio y las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán en caso necesario.

ARTÍCULO 10 DIVIDENDOS

1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Sin embargo, dichos dividendos pueden someterse también a imposición en el Estado contratante en que resida la sociedad que paga los dividendos y según la legislación de ese Estado; pero, si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del:

a) 5 por 100 del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad (excluidas las sociedades de personas – partnerships –) que posea directamente al menos el 25 por 100 del capital de la sociedad que paga los dividendos;

b) 15 por 100 del importe bruto de los dividendos en los demás casos.

Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán de mutuo acuerdo las modalidades de aplicación de estos límites. Este apartado no afecta a la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos.

3. El término “dividendos”, en el sentido de este artículo, significa las rentas de las acciones, de las acciones o bonos de disfrute, de las participaciones mineras, de las partes de fundador u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como las rentas de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal que las rentas de las acciones por la legislación del Estado de residencia de la sociedad que hace la distribución.

4. Las disposiciones de los apartados 1 y 2 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 través de un establecimiento permanente situado allí y la participación que genera los dividendos está vinculada efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso son aplicables las disposiciones del artículo 7.

5. 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 las mismas, aunque los dividendos pagados o los beneficios no distribuidos consistan, total o parcialmente, en beneficios o rentas procedentes de ese otro Estado.

ARTÍCULO 11 INTERESES

1. Los intereses procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Sin embargo, dichos intereses pueden someterse también a imposición en el Estado contratante del que procedan y según la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los intereses es un residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del 10 por 100 del importe bruto de los intereses. Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán de mutuo acuerdo las modalidades de aplicación de ese límite.

3. El término “intereses”, en el sentido de este artículo, significa las rentas de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantía hipotecaria o cláusula de participación en los beneficios del deudor, y en particular las rentas de valores públicos y las rentas de bonos y obligaciones, incluidas las primas y premios unidos a esos títulos. Las penalizaciones por mora en el pago no se consideran intereses a efectos del presente artículo.

4. Las disposiciones de los apartados 1 y 2 no son aplicables si el beneficiario efectivo de los intereses, residente de un Estado contratante, 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 genera los intereses está vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso son aplicables las disposiciones del artículo 7.

5. 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 estos últimos son soportados por el citado establecimiento permanente, dichos intereses se considerarán procedentes del Estado contratante en que esté situado el susodicho establecimiento permanente.

6. Cuando en razón de las relaciones especiales existentes entre el

deudor y el beneficiario efectivo, o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de los intereses, habida cuenta del crédito por el que se paguen, exceda del que hubieran convenido el deudor y el acreedor en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso la cuantía en exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.

ARTÍCULO 12 REGALÍAS

1. Las regalías procedentes de un Estado contratante y cuyo beneficiario efectivo es un residente del otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. El término “regalías”, en el sentido de este artículo, significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

3. Las disposiciones del apartado 1 no son aplicables si el beneficiario efectivo de las regalías, residente de un Estado contratante, realiza en el Estado contratante del que proceden las regalías una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado allí, y si el bien o el derecho por el que se pagan las regalías está vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso son aplicables las disposiciones del artículo 7.

4. Cuando, por las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo o por las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de las regalías, habida cuenta del uso, derecho o información por los que se pagan, exceda del que habrían convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso la cuantía en exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.

ARTÍCULO 13 GANANCIAS DE CAPITAL

1. Las ganancias que un residente de un Estado contratante obtenga de la enajenación de propiedad inmobiliaria tal como se define en el

artículo 6, situada en el otro Estado contratante, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Las ganancias derivadas de la enajenación de propiedad mobiliaria que forme 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.

3. Las ganancias derivadas de la enajenación de buques o aeronaves explotados en el tráfico internacional, de embarcaciones utilizadas en la navegación por aguas interiores, o de propiedad mobiliaria afecta a la explotación de dichos buques, aeronaves o embarcaciones, pueden someterse a imposición sólo en el Estado contratante donde esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

4. Las ganancias obtenidas por un residente de un Estado contratante en la enajenación de acciones, en las que más del 50 por ciento de su valor procede, de forma directa o indirecta, de propiedad inmobiliaria situada en el otro Estado contratante, pueden gravarse en este último.

5. Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los apartados 1, 2, 3 y 4 pueden someterse a imposición sólo en el Estado contratante en que resida quien enajena.

[ARTÍCULO 14 – RENTA DEL TRABAJO INDEPENDIENTE]
[Suprimido]

ARTÍCULO 15 RENTA DEL TRABAJO DEPENDIENTE

1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 16, 18 y 19, los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado contratante en razón de un trabajo dependiente sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que el trabajo dependiente se desarrolle en el otro Estado contratante. Si el trabajo dependiente se desarrolla en este último Estado, las remuneraciones derivadas del mismo pueden someterse a imposición en él.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado contratante en razón de un trabajo dependiente realizado en el otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en el Estado mencionado en primer lugar si:

- a) el perceptor permanece en el otro Estado durante un período o períodos cuya duración no exceda, en conjunto, de 183 días en

cualquier período de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado, y

- b) las remuneraciones son pagadas por, o en nombre de, un empleador que no sea residente del otro Estado, y
- c) las remuneraciones no son soportadas por un establecimiento permanente que el empleador tenga en el otro Estado.

3. No obstante las disposiciones precedentes de este artículo, las remuneraciones obtenidas de un trabajo dependiente realizado a bordo de un buque o aeronave explotados en tráfico internacional, o de una embarcación destinada a la navegación por aguas interiores pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

ARTÍCULO 16 REMUNERACIONES EN CALIDAD DE CONSEJERO•

Las remuneraciones en calidad de consejero y otras retribuciones similares que un residente de un Estado contratante obtenga como miembro de un directorio, consejo de administración o de vigilancia de una sociedad residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

ARTÍCULO 17 ARTISTAS Y DEPORTISTAS

1. No obstante lo dispuesto en los artículos 7 y 15, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de sus actividades personales en el otro Estado contratante en calidad de artista del espectáculo, tal como actor de teatro, cine, radio o televisión o músico o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. No obstante lo dispuesto en los artículos 7 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades personales de los artistas del espectáculo o los deportistas, en esa calidad, se atribuyan no ya al propio artista del espectáculo o deportista sino a otra persona, dichas rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante donde se realicen las actividades del artista del espectáculo o del deportista.

ARTÍCULO 18 PENSIONES

Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 19, las pensiones y demás remuneraciones similares pagadas a un residente de un Estado contratante por un trabajo dependiente anterior sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

ARTÍCULO 19 FUNCIONES PÚBLICAS

1. a) Los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares pagadas por un Estado contratante o por una de sus subdivisiones políticas o entidades locales a una persona física por los servicios prestados a ese Estado o a esa subdivisión o entidad, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

b) Sin embargo, dichos sueldos, salarios y remuneraciones sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante si los servicios se prestan en ese Estado y la persona física es un residente de ese Estado que:

(i) es nacional de ese Estado, o

(ii) no ha adquirido la condición de residente de ese Estado solamente para prestar los servicios.

2. a) No obstante lo dispuesto en el apartado 1, las pensiones y otras remuneraciones similares pagadas por un Estado contratante o por una de sus subdivisiones políticas o entidades locales, bien directamente o con cargo a fondos constituidos, a una persona física por los servicios prestados a ese Estado o a esa subdivisión o entidad, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

b) Sin embargo, dichas pensiones y otras remuneraciones similares sólo pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante si la persona física es residente y nacional de ese Estado.

3. Lo dispuesto en los artículos 15, 16, 17 y 18 se aplica a los sueldos, salarios, pensiones, y otras remuneraciones similares, pagados por los servicios prestados en el marco de una actividad o un negocio realizado por un Estado contratante o por una de sus subdivisiones políticas o entidades locales.

ARTÍCULO 20 ESTUDIANTES

Las cantidades que reciba para cubrir sus gastos de manutención, estudios o capacitación un estudiante o una persona en prácticas que sea, o haya sido inmediatamente antes de llegar a un Estado contratante, residente del otro Estado contratante y que se encuentre en el Estado mencionado en primer lugar con el único fin de proseguir sus estudios o capacitación, no pueden someterse a imposición en ese Estado siempre que procedan de fuentes situadas fuera de ese Estado.

ARTÍCULO 21 OTRAS RENTAS

1. Las rentas de un residente de un Estado contratante, cualquiera que

fuese su procedencia, no mencionadas en los anteriores artículos del presente Convenio sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

2. Lo dispuesto en el apartado 1 no es aplicable a las rentas, distintas de las derivadas de la propiedad inmobiliaria en el sentido del apartado 2 del artículo 6, cuando el beneficiario de dichas rentas, residente de un Estado contratante, realice en el otro Estado contratante una actividad o un negocio 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.

Capítulo IV

IMPOSICIÓN DEL PATRIMONIO

ARTÍCULO 22 PATRIMONIO

1. El patrimonio constituido por propiedad inmobiliaria, en el sentido del artículo 6, que posea un residente de un Estado contratante y esté situada en el otro Estado contratante puede someterse a imposición en ese otro Estado.

2. El patrimonio constituido por propiedad mobiliaria, que forme 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.

3. El patrimonio constituido por buques o aeronaves explotados en el tráfico internacional o por embarcaciones utilizadas en la navegación por aguas interiores, así como por propiedad mobiliaria afecta a la explotación de tales buques, aeronaves o embarcaciones, sólo puede someterse a imposición en el Estado contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

4. Todos los demás elementos patrimoniales de un residente de un Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

Capítulo V

MÉTODOS PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

ARTÍCULO 23 A MÉTODO DE EXENCIÓN

1. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, de acuerdo con lo dispuesto en el presente Convenio, pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, el Estado mencionado en primer lugar dejará exentas tales rentas o elementos patrimoniales, sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 2 y 3.

2. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas que, de acuerdo con las disposiciones de los artículos 10 y 11, pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, el Estado mencionado en primer lugar admitirá la deducción en el impuesto sobre las rentas de dicho residente de un importe igual al impuesto pagado en ese otro Estado. Sin embargo, dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas obtenidas en ese otro Estado.

3. Cuando, de conformidad con cualquier disposición del Convenio, las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante, o el patrimonio que posea, estén exentos de impuestos en ese Estado, dicho Estado podrá, sin embargo, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas o el patrimonio de dicho residente.

4. 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 otro 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.

ARTÍCULO 23 B MÉTODO DE IMPUTACIÓN O DE CRÉDITO FISCAL

1. Cuando un residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea elementos patrimoniales que, de acuerdo con las disposiciones del presente Convenio, pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante, el Estado mencionado en primer lugar admitirá:

a) la deducción en el impuesto sobre las renta de ese residente de un importe igual al impuesto sobre la renta pagado en ese otro Estado;

b) la deducción en el impuesto sobre el patrimonio de ese residente de un importe igual al impuesto sobre el patrimonio pagado en ese otro Estado.

En uno y otro caso, dicha deducción no podrá, sin embargo, exceder de la parte del impuesto sobre la renta o sobre el patrimonio, calculado

antes de la deducción, correspondiente, según el caso, a las rentas o el patrimonio que pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Cuando, de conformidad con cualquier disposición del Convenio, las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante o el patrimonio que posea estén exentos de imposición en ese Estado, dicho Estado podrá, sin embargo, tener en cuenta las rentas o el patrimonio exentos a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas o el patrimonio de dicho residente.

Capítulo VI

DISPOSICIONES ESPECIALES

ARTÍCULO 24 NO DISCRIMINACIÓN

1. Los nacionales de un Estado contratante no serán sometidos en el otro Estado contratante a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, en particular con respecto a la residencia. No obstante las disposiciones del artículo 1, la presente disposición es también aplicable a las personas que no sean residentes de uno o de ninguno de los Estados contratantes.

2. Los apátridas residentes de un Estado contratante no serán sometidos en ninguno de los Estados contratantes a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales del Estado en cuestión que se encuentren en las mismas condiciones, en particular, con respecto a la residencia.

3. Los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante no serán sometidos a imposición en ese Estado de manera menos favorable que las empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades. Esta disposición no podrá interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a conceder a los residentes del otro Estado contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que otorgue a sus propios residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares.

4. A menos que se apliquen las disposiciones del apartado 1 del artículo 9, del apartado 6 del artículo 11 o del apartado 4 del artículo 12, los intereses, regalías y demás gastos pagados por una empresa de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante serán deducibles para determinar los beneficios sujetos a imposición

de dicha empresa, en las mismas condiciones que si se hubieran pagado a un residente del Estado mencionado en primer lugar. Igualmente, las deudas de una empresa de un Estado contratante contraídas con un residente del otro Estado contratante serán deducibles para la determinación del patrimonio imponible de dicha empresa en las mismas condiciones que si se hubieran contraído con un residente del Estado mencionado en primer lugar.

5. Las empresas de un Estado contratante cuyo capital esté, total o parcialmente, poseído o controlado, directa o indirectamente, por uno o varios residentes del otro Estado contratante, no se someterán en el Estado mencionado en primer lugar a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidas otras empresas similares del Estado mencionado en primer lugar.

6. No obstante las disposiciones del artículo 2, las disposiciones del presente artículo son aplicables a todos los impuestos, cualquiera que sea su naturaleza o denominación.

ARTÍCULO 25 PROCEDIMIENTO AMISTOSO

1. Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio podrá, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de esos Estados, someter su caso a la autoridad competente del Estado contratante del que sea residente o, si fuera aplicable el apartado 1 del artículo 24, a la del Estado contratante del que sea nacional. El caso deberá ser planteado dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme a las disposiciones del Convenio.

2. La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si no puede por sí misma encontrar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión por medio de un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este Convenio. El acuerdo será aplicable

Independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados contratantes.

3. Las autoridades competentes de los Estados contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio por medio de un acuerdo amistoso. También podrán ponerse de acuerdo para tratar de eliminar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio.

4 A fin de llegar a un acuerdo en el sentido de los apartados anteriores, las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán comunicarse directamente, incluso en el seno de una comisión mixta integrada por ellas mismas o sus representantes.

5 Cuando,

- a) en virtud del apartado 1 una persona haya sometido su caso a la autoridad competente de un Estado contratante alegando que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes implican para ella una imposición no conforme con las disposiciones del presente Convenio, y
- b) las autoridades competentes no puedan ponerse de acuerdo para resolver la cuestión conforme a lo dispuesto en el apartado 2, en el plazo de dos años desde la presentación del caso a la autoridad competente del otro Estado contratante,

a instancia del contribuyente, se someterá a arbitraje toda cuestión irresoluta relacionada con ese caso. Sin embargo, este sometimiento no podrá realizarse cuando un tribunal u organismo administrativo de cualquiera de los Estados contratantes se haya pronunciado previamente sobre dichas cuestiones irresolutas. A menos que una persona a la que concierna directamente el caso rechace el acuerdo amistoso que aplique el dictamen, dicho dictamen será vinculante para ambos Estados y aplicable independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados contratantes. Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán de mutuo acuerdo el modo de aplicación de este apartado.

ARTÍCULO 26 INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

1. Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán la información previsiblemente pertinente para aplicar lo dispuesto en el presente Convenio o para administrar y exigir lo dispuesto en la legislación nacional de los Estados contratantes relativa a los impuestos de toda clase y naturaleza percibidos por los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o entidades locales en la medida en que la imposición prevista en la misma no sea contraria al Convenio. El intercambio de información no vendrá limitado por los artículos 1 y 2.

2. La información recibida por un Estado contratante en virtud del apartado 1 será mantenida secreta de la misma forma que la información obtenida en virtud del Derecho interno de ese Estado y sólo se desvelará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la liquidación o recaudación de los impuestos a los que hace referencia el apartado 1, de su

aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento relativo a los mismos, de la resolución de los recursos en relación con los mismos o de la supervisión de las funciones anteriores. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán esta información para estos fines. Podrán desvelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.

3. En ningún caso las disposiciones de los apartados 1 y 2 podrán interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a:

- a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa, o a las del otro Estado contratante;
- b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal, o de las del otro Estado contratante;
- c) suministrar información que revele secretos comerciales, gerenciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.

4. Si un Estado contratante solicita información conforme al presente artículo, el otro Estado contratante utilizará las medidas para recabar información de que disponga con el fin de obtener la información solicitada, aun cuando ese otro Estado pueda no necesitar dicha información para sus propios fines tributarios. La obligación precedente está limitada por lo dispuesto en el apartado 3 siempre y cuando este apartado no sea interpretado para impedir a un Estado contratante proporcionar información exclusivamente por la ausencia de interés nacional en la misma.

5. En ningún caso las disposiciones del apartado 3 se interpretarán en el sentido de permitir a un Estado contratante negarse a proporcionar información únicamente porque esta obre en poder de bancos, otras instituciones financieras, o de cualquier persona que actúe en calidad representativa o fiduciaria o porque esa información haga referencia a la participación en la titularidad de una persona.

ARTÍCULO 27 ASISTENCIA EN LA RECAUDACIÓN DE IMPUESTOS

1. Los Estados contratantes se prestarán asistencia mutua en la recaudación de sus créditos tributarios. Esta asistencia no está limitada por los artículos 1 y 2. Las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán establecer de mutuo acuerdo el modo de aplicación de este artículo.

2. La expresión "crédito tributario" en el sentido de este artículo significa todo importe debido en concepto de impuestos de toda clase y naturaleza exigibles por los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o sus entidades locales, en la medida en que esta imposición

no sea contraria al presente Convenio o a cualquier otro instrumento del que los Estados contratantes sean parte; la expresión comprende igualmente los intereses, sanciones administrativas y costes de recaudación o de establecimiento de medidas cautelares relacionados con dicho importe.

3. Cuando un crédito tributario de un Estado contratante sea exigible en virtud del Derecho de ese Estado y el deudor sea una persona que conforme al Derecho de ese Estado no pueda impedir en ese momento su recaudación, las autoridades competentes del otro Estado contratante, a petición de las autoridades competentes del primer Estado, aceptarán dicho crédito tributario para los fines de su recaudación por ese otro Estado. Dicho otro Estado recaudará el crédito tributario de acuerdo con lo dispuesto en su legislación relativa a la aplicación y recaudación de sus propios impuestos como si se tratara de un crédito tributario propio.

4. Cuando un crédito tributario de un Estado contratante sea de naturaleza tal que ese Estado pueda, en virtud de su Derecho interno, adoptar medidas cautelares que aseguren su recaudación, las autoridades competentes del otro Estado contratante, a petición de las autoridades competentes del primer Estado, aceptarán dicho crédito tributario para los fines de adoptar tales medidas cautelares. Ese otro Estado adoptará las medidas cautelares de acuerdo con lo dispuesto en su legislación como si se tratara de un crédito tributario propio, aun cuando en el momento de aplicación de dichas medidas el crédito tributario no fuera exigible en el Estado mencionado en primer lugar o su deudor fuera una persona con derecho a impedir su recaudación.

5. No obstante lo dispuesto en los apartados 3 y 4, un crédito tributario aceptado por un Estado contratante a los efectos de dichos apartados, no estará sujeto en ese Estado a la prescripción o prelación aplicables a los créditos tributarios conforme a su Derecho interno por razón de su naturaleza de crédito tributario. Asimismo, un crédito tributario aceptado por un Estado contratante a los efectos de los apartados 3 ó 4 no disfrutará en ese Estado de las prelación aplicables a los créditos tributarios en virtud del Derecho del otro Estado contratante.

6. Ningún procedimiento relativo a la existencia, validez o cuantía del crédito tributario de un Estado contratante podrá incoarse ante los tribunales u órganos administrativos del otro Estado contratante.

7. Cuando en un momento posterior a la solicitud de recaudación realizada por un Estado contratante en virtud de los apartados 3 ó 4, y previo a su recaudación y remisión por el otro Estado contratante, el crédito tributario dejara de ser

a) en el caso de una solicitud presentada en virtud del apartado 3, un crédito exigible conforme al Derecho interno del

Estado mencionado en primer lugar y cuyo deudor fuera una persona que en ese momento y según el Derecho de ese Estado no pudiera impedir su recaudación, o

b) en el caso de una solicitud presentada en virtud del apartado 4, un crédito con respecto al cual, conforme al Derecho interno del Estado mencionado en primer lugar, pudieran adoptarse medidas cautelares para asegurar su recaudación

Las autoridades competentes del Estado mencionado en primer lugar notificarán sin dilación a las autoridades competentes del otro Estado ese hecho y, según decida ese otro Estado, el Estado mencionado en primer lugar suspenderá o retirará su solicitud.

8. En ningún caso las disposiciones de este artículo se interpretarán en el sentido de obligar a un Estado contratante a:

a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa o a las del otro Estado contratante;

b) adoptar medidas contrarias al orden público;

c) suministrar asistencia cuando el otro Estado contratante no haya aplicado, razonablemente, todas las medidas cautelares o para la recaudación, según sea el caso, de que disponga conforme a su legislación o práctica administrativa;

d) suministrar asistencia en aquellos casos en que la carga administrativa para ese Estado esté claramente desproporcionada con respecto al beneficio que vaya a obtener el otro Estado contratante.

ARTÍCULO 28 MIEMBROS DE MISIONES DIPLOMÁTICAS Y DE OFICINAS CONSULARES

Las disposiciones del presente Convenio no afectarán a los privilegios fiscales de que disfruten los miembros de las misiones diplomáticas o de las oficinas consulares de acuerdo con los principios generales del derecho internacional o en virtud de las disposiciones de acuerdos especiales.

ARTÍCULO 29 EXTENSIÓN TERRITORIAL

1. El presente Convenio podrá aplicarse, en su forma actual o con las modificaciones necesarias, [a cualquier parte del territorio de (Estado A) o del (Estado B) que esté específicamente excluida del ámbito de

aplicación del Convenio o] a cualquier otro Estado o territorio de los que (el Estado A) o (el Estado B) asuma las relaciones internacionales, que perciba impuestos de carácter análogo a aquellos a los que se aplica el Convenio. Dicha extensión tendrá efecto a partir de la fecha, y con las modificaciones y condiciones, incluidas las relativas a la cesación de su aplicación, que se fijen de común acuerdo por los Estados contratantes mediante el intercambio de notas diplomáticas o por cualquier otro procedimiento que se ajuste a sus normas constitucionales.

2. A menos que los dos Estados contratantes convengan lo contrario, la denuncia del Convenio por uno de ellos, en virtud del artículo 30, pondrá término a la aplicación del Convenio en las condiciones previstas en este artículo [a cualquier parte del territorio del (Estado A) o del (Estado B) o] a cualquier Estado o territorio a los que se haya hecho extensiva, de acuerdo con este artículo.

Capítulo VII

DISPOSICIONES FINALES

ARTÍCULO 30 ENTRADA EN VIGOR

1. El presente Convenio será ratificado, y los instrumentos de ratificación serán intercambiados en....., lo antes posible.

2. El Convenio entrará en vigor a partir del intercambio de los instrumentos de ratificación y sus disposiciones se aplicarán:

a) (en el Estado A):

b) (en el Estado B):

ARTÍCULO 31 DENUNCIA

El presente Convenio permanecerá en vigor mientras no se denuncie por uno de los Estados contratantes. Cualquiera de los Estados contratantes puede denunciar el Convenio por vía diplomática comunicándolo con al menos seis meses de antelación a la terminación de cualquier año civil posterior al año..... En tal caso, el Convenio dejará de aplicarse:

a) (en el Estado A):

b) (en el Estado B):

2.1.3.1. La Potestad Tributaria en el Modelo de la OCDE

La solución propuesta al conflicto generado cuando dos Estados llegasen a tener facultad de gravar las rentas o el patrimonio de una misma persona, dado que es considerada residente en ambos Estados contratantes o que ambos consideren como de fuente nacional la renta o el patrimonio lo entiendan poseído en su territorio, esto según el principio de sujeción utilizado, lo cual supone una dificultad que el modelo de la OCDE mediante una distribución de las potestades tributarias de acuerdo al tipo de renta ha establecido algunas soluciones estableciendo que algunas rentas sean gravada en el estado de la residencia del beneficiario en cuyo caso el estado de la fuente cede la potestad tributaria al estado de la residencia el derecho a gravar las rentas.

El modelo de la OCDE por su origen privilegia la potestad tributaria en beneficio del estado de la residencia, en tal circunstancia privilegia a los estados exportadores de capital. El modelo de la OCDE plantea una solución para resolver los conflictos de residencia con los siguientes criterios: (ver modelo artículo 4)

- “Una persona se considera residente solamente del estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición;
- Si una persona tiene vivienda permanente a su disposición en ambos estados, se considera residente del estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);

¹⁸ OCDE. Grupo de Trabajo N ° 1 de la Comisión de Asuntos Fiscales de la OCDE satisface esta necesidad y sus resultados de trabajo en los cambios periódicos a la Modelo. Las actualizaciones fueron publicados en 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008, 2010 y 2014” (OCDE 2010, Pág. 2)

- Si no se determina el estado en que la persona tiene el centro de intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los estados, se considera residente del estado donde viva habitualmente;
- Si la persona vive habitualmente en ambos estados o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considera residente del estado que sea nacional;
- Si la persona fuera nacional de ambos estados o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo”

Resulta entonces de importancia el estudio del concepto de residencia dado que este principio de sujeción deja la tributación de la mayoría de las rentas en los estados de la residencia del beneficiario, como en efecto sucede en los convenios suscritos por el Estado Colombiano con el Reino de España y la República de Chile.

2.1.3.2. Ámbito de Aplicación Material y Personas Comprendidas en el Modelo de la OCDE

Ámbito de Aplicación Material: El modelo del convenio de la OCDE contiene en su artículo segundo el ámbito de aplicación, es decir, los tributos a los que le corresponde aplicar el convenio. Dicha norma precisa los tributos comprendidos; razón por la que aquellos tributos que no aparezcan registrados en la norma no le puede ser aplicable el convenio. Los tributos incluidos en el convenio son:

1. Impuesto sobre la renta

2. Impuesto sobre el patrimonio

Como define entonces el convenio estos impuestos, según el numeral 2do del artículo 2 *“se considera impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio o cualquier parte de los mismos, incluidos los impuestos a las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, los impuestos sobre el importe de sueldos o salarios pagados por las empresas, así como los importes sobre plusvalías latentes”*¹⁹.

Respecto de los cambios y dinámicas que tienen los tributos en cada país contratante, dado que la suscripción del tratado por los países no limita la potestad para que según su propio ordenamiento interno pueda crear nuevos tributos, modificar los existentes o incluso dejar sin efectos otros, el modelo de la OCDE establece en el numeral 4to del artículo 2do que *“el convenio se aplicara igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica y análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo, y que se añadan a los actuales o los sustituyan. Las autoridades competentes de los Estados contratantes se comunicarán mutuamente las modificaciones significativas que se hayan introducido e las respectivas legislaciones fiscales”*²⁰.

Dado que el término impuesto no está definido en el contenido del convenio, este es materia de interpretación, remitiendo en forma expresa al significado que tenga en la legislación interna del Estado que aplica el convenio en los términos del

¹⁹ OCDE, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, Paris, France, Traducción del Instituto de Estudios Fiscales IEF (página 2), España. 2010

²⁰ Ibidem

artículo 3ero numeral 2do del modelo de la OCDE, indica que:

“para la aplicación del convenio por un Estado contratante en un momento determinado cualquier término o expresión no definida en mismo, tendrá a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que en el momento le atribuya la legislación de ese Estado, relativa a los impuestos que son objeto del convenio, prevaleciendo el significado atribuido por esa legislación fiscal, sobre el que resultaría de otras leyes de ese Estado.”²¹

-Personas Comprendidas: En este aspecto corresponde determinar a quienes se le aplica el convenio. En este sentido el modelo de la OCDE señala en su artículo 1º “el presente convenio se aplica a las personas residentes de uno o ambos Estados”.

Esta delimitación obliga a establecer para efectos del modelo de la OCDE, cual es el alcance de la expresión personas, para ello acudiremos al artículo 3º.

Definiciones Generales: “numeral 1º a las efectos del presente convenio, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente:

- a. el termino “persona” comprende las personas físicas, las sociedades y cualquier otra agrupación de persona;
- b. el termino “sociedad” significa cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona jurídica a efectos impositivos.
- c. El termino “empresa” se aplica al ejercicio de toda actividad o negocio;
- d. La expresión “empresa de un Estado contratante” y “empresa de otro Estado contratante” significan, respectivamente, una empresa explotada por un residente de un estado contratante;
- e. La expresión “tráfico internacional” significa todo transporte efectuado

²¹ OCDE, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, Paris, France, Traducción del Instituto de Estudios Fiscales IEF (página 23), España. 2010

por un buque o aeronave explotado por una empresa cuya sede de dirección efectiva esté situada en un Estado contratante, salvo cuando el buque o aeronave sea explotado únicamente entre puntos situados en el otro Estado contratante;

- f.
- g. El termino “nacional” en relación con un Estado contratante, designa a:
 - i. Toda persona física que posea la nacionalidad o ciudadanía de este Estado contratante; y
 - ii. Toda persona jurídica, sociedad de personas –Partnership- o asociación constituida conforme a la legislación vigente en este Estado contratante²².

De igual forma así como es precisado el alcance de la expresión “persona” es imperativo hacerlo con la expresión “residencia”, el cual es establecido por el convenio de la OCDE en su artículo 4º, el cuál dice “ *A los efectos de este convenio, la expresión “residente de un Estado contratante” significa toda persona que en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado a sus subdivisiones políticas o entidades locales. Esta expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio situado en el mismo*”²³.

Es posible que en desarrollo del tratado, las dos jurisdicciones traten o consideren

²² OCDE, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, Paris, France, Traducción del Instituto de Estudios Fiscales IEF (página 24), España. 2010

²³ Ibidem.

como residentes a la misma persona, por el mismo periodo fiscal, generándose un conflicto Residencia/Residencia, el cual se debe resolver conforme al numeral 2do del artículo 4 del modelo de la OCDE el cual incluye una formula de solución en el apartado 1, aplicable a las personas físicas que sean consideradas residentes por ambos Estados contratantes del convenio y se resolverá de la siguiente manera:

“a) dicha persona será considerada residente solamente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se consideraran residente solamente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas. (Centro de intereses vitales)

b) Si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente solamente del Estado donde viva habitualmente.

c) Si la persona vive habitualmente en ambos Estados o no los hiciera en ninguno de ellos, se considera residente del Estado del que sea Nacional.

d) Si la Persona fuera Nacional en ambos Estados o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo.”²⁴

Para los casos de personas jurídicas con las cuales se presenten conflictos de residencia, este se resolverá de conformidad con lo establecido en el numeral 3º del artículo 4 del modelo OCDE, el cual dice “cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1, una persona que no sea persona física, sea residente de ambos Estados contratantes, se considerara residente solamente del Estado donde se encuentre la sede de dirección efectiva” (OCDE 2010, Pág.92)

Sede de Dirección Efectiva: Este concepto ha sido desarrollado en los

²⁴ OCDE, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, Paris, France, Traducción del Instituto de Estudios Fiscales IEF (página 24), España. 2010.

comentarios del modelo de convenio de la OCDE, fija los criterios para establecer cuando una persona jurídica tiene la sede dirección en un lugar, para ello define “...., es el lugar donde se toman de hecho las decisiones comerciales clave y las decisiones de gestión necesarias para llevar a cabo el conjunto de las actividades empresariales o profesionales de la entidad”²⁵ .

También es posible que frente a personas diferentes a las físicas, también se presenten conflictos de doble residencia cuando un Estado en su legislación considere como residente a las sociedades tomando como parámetro el lugar de inscripción del registro y el otro Estado asuma el criterio de sede de dirección efectiva.

²⁵ OCDE, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, Paris, France, Traducción del Instituto de Estudios Fiscales IEF (página 31), España. 2010

3. ANALISIS DE LA CLAUSULA DE OTRAS RENTAS EN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION SUSCRITOS CON ESPAÑA Y CHILE.

El modelo de convenio de la OCDE contiene para el caso del impuesto sobre la renta una clasificación y definición de las rentas, estableciendo en cada caso su tratamiento. Las rentas definidas en el modelo son:

Rentas Inmobiliarias (artículo 6)

Beneficios Empresariales (artículo 7)

Navegación Marítima (artículo 8)

Empresas Asociadas (artículo 9)

Dividendos (artículo 10)

Intereses (artículo 11)

Regalías (artículo 12)

Ganancias de Capital (artículo 13)

Rentas de Trabajo Dependiente (artículo 15)

Rentas en Calidad de Consejero (artículo 16)

Artistas y Deportistas (artículo 17)

Pensiones (artículo 18)

Funciones Públicas (artículo 19)

Estudiantes (artículo 20)

Otras Rentas (artículo 21)

La cláusula contenida en el artículo 21 define las otras rentas así:

“1. Las rentas de un residente de un Estado contratante, cualquiera que fuese su procedencia, no mencionadas en los anteriores artículos del convenio sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

2. Lo dispuesto en el apartado 1 no es aplicable a las rentas, distintas de las derivadas de la propiedad inmobiliaria en el sentido del apartado 2 del artículo 6, cuando el beneficiario de dichas rentas, residente de un Estado contratante, realice en el otro Estado contratante una actividad o un negocio 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.”²⁶

La cláusula de otras rentas en su apartado 1 deja claro que las rentas no consideradas en el convenio estarán sometidas a imposición exclusivamente en el Estado de la residencia, sin embargo, tratándose de las rentas señaladas en el apartado 2 del artículo 6 (RENTAS INMOBILIARIAS), donde se precisa el alcance de la expresión propiedad inmobiliaria, diciendo que:

“tendrá el significado que le atribuya el derecho del Estado contratante en que la propiedad en cuestión este situada. Dicha expresión comprende en todo caso la propiedad accesoria a la propiedad inmobiliaria, el ganado, el equipo utilizado en la explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a los que sean aplicables las disposiciones de derecho privado relativas a los bienes raíces, el usufructo de la

²⁶ OCDE, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, Paris, France, Traducción del Instituto de Estudios Fiscales IEF (página 26), España. 2010.

propiedad inmobiliaria y el derecho a percibir pagos fijos o variables en contraprestación por la explotación, o la concesión de la explotación, de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales; los buques, embarcaciones y aeronaves no tendrán la consideración de propiedad inmobiliaria”²⁷

Estas no le son aplicables las reglas del apartado 1 de la clausula de otras rentas, en tal sentido, las rentas inmobiliarias podrán ser sujetas a imposición en el Estado donde se origina la renta (Estado de la Fuente).

En igual sentido se tratan las rentas obtenidas por residentes en otro Estado, en razón de bienes o derechos que se explotan a través de establecimientos permanentes ubicados en otro Estado se someterán a imposición en el Estado de la fuente y se trataran como beneficios empresariales.

Este apartado incluye las rentas procedentes de terceros Estados, en tal caso se establece que hay derecho de imposición por el Estado donde se encuentra el establecimiento permanente.

3.1. Concepto de Otras Rentas en Las Leyes 1082 de 2006 y 1261 de 2008

3.1.1. En la ley 1082 de 2006. – Convenio con el Reino de España

La Ley 1082 de Julio 31 de 2006 – por medio del cual se aprueba el convenio entre el Reino de España y la República de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y

²⁷ LEY 1082 de 2006, artículo 20.

sobre patrimonio, y su protocolo-, convenio que fue firmado en marzo de 2005 y declarada exequible mediante sentencia C-383 de abril 24 de 2008 y posteriormente promulgada mediante decreto 4244 de noviembre 13 de 2008.

La Ley 1082 de 2006 contiene desarrolla las otras rentas a la altura del artículo 20 y las divide en dos apartados, definiendo en el apartado 1:

“las rentas de un residente de un Estado contratante, cualquiera que fuere su procedencia, no mencionadas en los anteriores artículos del presente convenio, se someterán a imposición en ese Estado

Apartado 2. Lo dispuesto en el apartado 1 no es aplicable a las rentas distintas de las derivadas de bienes inmuebles en el sentido del apartado 2 del artículo 6, cuando el beneficiario de dichas rentas, residente de un Estado contratante, realice en el otro Estado contratante una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado, y el derecho o bien por el que se pagan las rentas este vinculado efectivamente con dicho establecimiento permanente. En tal caso son aplicables las disposiciones del artículo 7²⁸.

3.1.2. En la Ley 1261 de 2008. – Convenio con la República de Chile

El convenio con la República de Chile fue suscrito el día 19 de abril de 2007, dicho convenio tiene el objeto de evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio aplicado a las personas residentes de uno o ambos Estados contratantes.

Posteriormente el convenio es sometido a la aprobación del Congreso de la

²⁸ LEY 1082 de 2006, artículo 20

República, quien el 23 de diciembre de 2008 expide la ley 1261 mediante la cual se aprueba el convenio para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto a la renta y al patrimonio, y el protocolo del convenio entre la República de Chile y la República de Colombia para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto a la renta y patrimonio.

Mediante sentencia constitucionalidad C- 577 de agosto 26 de 2009, es declarada la exequible la ley 1261 de 2008 y el 24 de febrero de 2010.

El convenio contenido en la ley 1261 de 2008, define el tratamiento aplicable a las otras rentas en el artículo 21, *“Las rentas de un residente de un Estado contratante no mencionadas en los artículos anteriores de este convenio y que provengan del otro Estado contratante, también pueden someterse a imposición en ese otro Estado contratante.”* (LEY 1082 de 2006, artículo 4.)

Dentro de las medidas diseñadas en el convenio para evitar la doble imposición en primera instancia se plantea la utilización de medidas internas como marco límite, permitiendo en primera instancia la deducción o descuento de los impuestos pagados, siendo preciso señalar que los descuentos o deducciones no pueden exceder de la parte del impuesto calculados antes del descuento o deducción.

Desde el lado Español la aplicación de la deducción o descuento se desarrolla en la siguiente forma:

Ejemplo:

La entidad declarante, residente en España, que tributa al tipo general del impuesto, ha realizado durante 2014 operaciones en un país extranjero «X», sin mediación de establecimiento permanente, por las que ha obtenido unas rentas netas por importe equivalente a 12.000 euros. El impuesto equivalente al Impuesto

sobre Sociedades, pagado en el extranjero por dichas rentas, ascendió al contravalor de 5.000 euros.

La declarante calcula la deducción por doble imposición internacional del siguiente modo:

Rentas netas: 36.000

Más:

Impuesto pagado en el extranjero.....15.000

Base de cálculo..... 51.000

Cuota equivalente (30% s/ 51.000):15.300

Deducción aplicable: 15.000 (la menor entre 15.300 y 15.000)

Reflejando los datos anteriores en el esquema de determinación de la deducción por doble imposición internacional:

Tabla No 3 deducción por doble imposición internacional

País/Establec. permanente	Rentas netas R	Impuesto extranjero E	B= R+E Base cálculo	(*)C=Bxtipo Cuota equivalente	Deducción aplicable (la menor entre E y C)
País "X"	36.000	15.000	51.000	15.300	15.000

Fuente: Elaboración propia a partir de la norma Española

4. REGIMEN APLICABLE A LAS DENOMINADAS OTRAS RENTAS EN LOS CONVENIOS SUSCRITOS CON ESPAÑA Y CHILE

Conforme a lo pactado en el artículo 20 del convenio con el Reino de España (Ley 1082 de 2006), la jurisdicción aplicable para las otras rentas esta reservada para el Estado de la residencia del sujeto pasivo.

En el caso del convenio suscrito con la República de Chile (Ley 1261 de 2008), en su artículo 21 resuelve el mecanismo de solución para evitar la doble imposición, por medio de la aplicación del artículo 23, lo cual implica un trato dependiendo la residencia del beneficiario de las rentas. Para lo cuál se deberá resolver de la siguiente forma:

- Para los residentes en Chile, podrán acreditar contra los impuestos en Chile, los impuestos pagados en Colombia, de acuerdo con las disposiciones legales.

Las normas Chilenas, (Ley del impuesto de Renta – DL 824 de 1974), establece para los contribuyentes domiciliados o residentes en Chile, que obtengan rentas en el exterior, el derecho un crédito por los impuestos pagados en el exterior.

Para este crédito fiscal (impuestos pagados o retenidos en el exterior), las normas Chilenas establecen un mecanismo de tope para la aplicación de crédito fiscal, el cuál se establece con base en las tarifas de fuente extranjera, según lo establecido en el artículo 41A de la Ley del impuesto sobre la renta. Las rentas de fuente extranjera se establece la siguiente formula:

Tabla No 4 Rentas de fuente extranjera

Rentas de Fuente Extranjera	40,000.00
Menos: Perdidas y Gastos Relacionadas	15,000.00
Menos: Proporción de Gastos Comunes	5,000.00
Más: El total de los créditos por Impuestos del Exterior	10,000.00
Renta Neta de Fuente Extranjera (RNFE)	<u>30,000.00</u>

Fuente: Elaboración propia a partir de la normatividad Chilena

Para el caso de un residente en Colombia que obtenga rentas originadas en Chile, categorizada como otras rentas, podrán aplicar Los siguientes son los mecanismos para eliminar la doble imposición:

- El descuento del impuesto sobre la renta efectivamente pagado por ese residente por un importe igual al impuesto sobre la renta pagado aplicando para el descuento mecanismos local (colombiana).
- El descuento sobre la renta efectivamente pagado por una sociedad que reparte los dividendos correspondientes a los beneficios Con cargo a los cuales dichos beneficios.

Estos descuentos no podrán exceder de la parte del impuesto sobre la renta calculados antes del descuento, correspondiente a la renta que pueda someterse a imposición en Chile, sin embargo, estos mecanismos de descuento por impuesto están sometidos a la legislación local, es decir, son aplicables los cambios introducidos por las leyes locales.

En este sentido el mecanismo vigente en Colombia para la aplicación del descuento por impuestos pagados en el exterior está fijado en Decreto Extraordinario 824 de 1989, en su artículo 254, modificado por la ley 1739 de 2014 el cual determina que: “las personas naturales residentes en el país y las sociedades y entidades nacionales, que sean contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios y que reciban rentas de fuente extranjera sujetas al impuesto sobre la renta en el país de origen, tienen derecho a descontar del monto del impuesto colombiano de renta complementarios, el impuesto pagado en el país de origen, cualquiera sea su denominación, liquidando sobre esas mismas rentas el siguiente valor:

Tabla No 5. Liquidación del descuento por impuestos pagados en el exterior

DESCUENTO =	$\frac{\text{TR y C}}{\text{TR y C} + \text{T CREE} + \text{ST CREE}}$	X IMP EXT
<p>DONDE</p> <p>TR y C : es la tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios aplicable al contribuyente por la renta de fuente extranjera.</p> <p>T CREE: es la tarifa del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) aplicable al contribuyente por la renta de fuente extranjera.</p> <p>ST CREE: es la tarifa de la sobretasa al impuesto sobre la renta para la Equidad (CREE) aplicable al contribuyente por la renta de fuente extranjera.</p> <p>IMP EXT: es el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero, cualquiera sea su denominación, liquidado sobre esas mismas rentas.</p> <p>NOTA: El valor del descuento en ningún caso podrá exceder el monto del impuesto sobre la renta para la equidad (CREE) y su sobretasa, de ser el caso, que deba pagar el contribuyente en Colombia por esas mismas rentas.</p>		

Fuente: artículo 254 del estatuto tributario

4.1. CONCEPTO DE RESIDENCIA EN LOS CONVENIOS CON (REINO DE ESPAÑA Y REPÚBLICA DE CHILE)

Se desprende de la jurisdicción aplicable a las otras rentas, la remisión a la

residencia/ domicilio del contribuyente, circunstancia que vincula al sujeto con la jurisdicción, por ello, se debe remitir a la definición que cada convenio hace este elemento.

4.1.1. Convenio con el Reino de España

El convenio suscrito con España en su artículo cuatro decime para las partes el concepto de residencia en los siguientes términos:

1. "Residente de un Estado contratante significa toda persona Estado, que esté sujeta a imposición por razón de su domicilio, residencia, se ve de dirección o cualquier otro que criterio naturaleza análoga, incluyendo también a ese estado y a sus sub divisiones políticas o entidades locales. Esta expresión, sin embargo, no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado, o por el patrimonio situado en el mismo.

2. Cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1, una persona física sea residente en ambos Estados contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:

a) Dicha persona será considerada residente del estado donde tenga;

- Una vivienda permanente a su disposición;
- Si la tuviese en los dos estados se considerará residente del estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas, (Centro de intereses vitales);

b) Si no pudiera determinarse el estado en que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o sino tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los estados, se considerará residente del estado donde viva habitualmente;

c) Si viviera habitualmente en ambos Estados o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado del que sea nacional;

d) Si fuese nacional en ambos estados, ninguno de ellos, las autoridades competentes resolverán el caso de común acuerdo.

3. Cuando en virtud las disposiciones del apartado uno, una persona que no sea persona física, sea residente de ambos Estados contratantes, se considerará residente del estado en el que se encuentre su sede de dirección efectiva.”²⁹

4.1.2. Residencia en el Convenio con la República de Chile

La Ley 1261 de 2008 en su artículo cuarto establece los lineamientos comunes para la definición de residencia para los dos Estados así:

1. Residente de un Estado contratante “significa toda persona que en virtud de la legislación de ese estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio naturaleza análoga

²⁹ LEY 1261 de 2008, artículo 4

en también el propio estado y a cualquier subdivisión política o autoridad local, sin embargo, esta expresión, no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que tengan de fuentes situadas en el citado Estado, o por el patrimonio situado en el mismo.

2. Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo uno, una persona natural sea residente en ambos estados contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera:

a) Dicha persona será considerada residente sólo del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición, si tuviera vivienda permanente a su disposición en ambos estados, se considerará residente sólo del estado en que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas, (centro de intereses vitales);

b) Si no pudiera determinarse el estado en que dicha persona tiene el centro de los intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los estados, se considera residente sólo del estado donde viva habitualmente;

c) Si viviera habitualmente en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente sólo del Estado del que sea nacional;

d) Si fuera Nacional de ambos estados, de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo.

3. Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo uno una persona que no sea natural sea residente de ambos estados contratantes, será considerada residente sólo del Estado la que sea nacional, si fuese Nacional de ambos estados contratantes, de ninguno de ellos los estados contratantes harán lo posible por resolver el caso mediante un procedimiento de acuerdo mutuo. En

ausencia de acuerdo entre las autoridades competentes, dicha persona no tendrá derecho a ninguno de los beneficios o exenciones impositivas contempladas en el convenio.”³⁰

Para la adecuada aplicación de los términos utilizados por los convenios en relación con la expresión “persona”, es necesario establecer el alcance introducido en la normatividad dado que si utiliza persona indiferentemente para las personas físicas, las sociedades y cualquier agrupación de personas; de igual forma la expresión “sociedad”, significa cualquier persona o cualquier entidad que se considere persona jurídica para efectos impositivos.

A diferencia del convenio con España, donde se resuelve mediante el mecanismo de sede de dirección efectiva, la determinación de la residencia fiscal para las personas jurídicas. El convenio con Chile deja abierta la posibilidad de la inaplicabilidad del convenio, cuando en aplicación de las normas locales de cada estado, la persona está frente a un conflicto residencia/residencia, y no fuese posible un acuerdo entre los estados contratantes.

4.2. PERSPECTIVA DE LAS OTRAS RENTAS

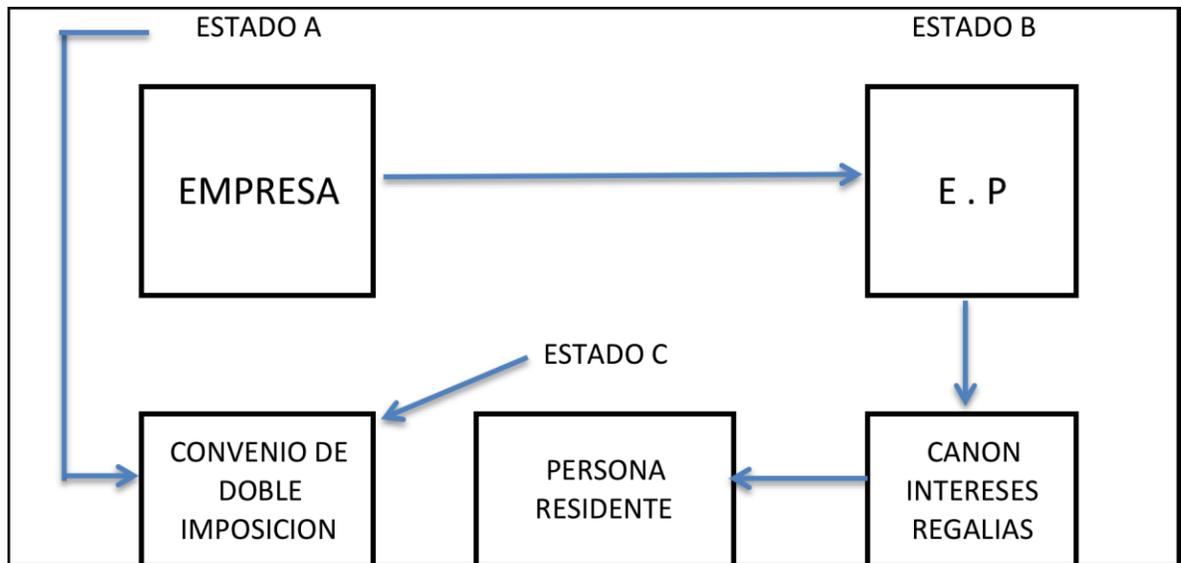
Las otras rentas, son el tratamiento que se les da a las rentas que no se encuentran en cada convenio (Ley 1082 de 2006 y 1261 de 2008), un tratamiento específico en el clausulado pactado y que tiene origen en el otro estado contratante o de un tercer estado, y que carece de norma específica que la regule.

Una manera de ilustrar un primer supuesto está dado por las rentas procedentes

³⁰ LEY 1261 DE 2008, ARTÍCULO 4

de un tercer Estado mediante la figura de un establecimiento permanente. (Ver figura No 1)

Figura No1. Renta procedentes de un tercer Estado.



Fuente: Elaboración propia

4.2.1. Situaciones

- La imposibilidad de exigir por parte del Estado A (Estado de la fuente) el derecho de imposición.
- Las rentas sólo pueden estar sometidas en el Estado C, donde reside el perceptor.
- Entre el Estado A y C sólo es posible la aplicación de la clausula de otras rentas.
- La solución con el Reino de España: para este caso el derecho de

imposición lo tiene el Estado de la residencia.

- La solución con la República de Chile: para el caso el derecho de gravar las rentas lo tiene el Estado C, sin derecho a exigencia por parte del Estado A.

En la perspectiva de las otras rentas estarían algunas rentas derivadas de instrumentos financieros sofisticados, que no están precedidos de la existencia previa de un patrimonio, al decir de CALDERON, se pueden listar entre estas:

- *“Las rentas vitalicias.*
- *Las rentas pensionales originadas en un plan de seguros de vida o de invalidez, no vinculadas a la existencia de un empleo.*
- *Las indemnizaciones.*
- *Las rentas procedentes de los juegos de suerte y azar.*
- *Las rentas originadas en los contratos de futuros, opciones o permutas financieras entre otras.” (32)*

Desde la perspectiva Colombiana, en relación con España la potestad tributaria cuando la renta es calificada para tratamiento como otras rentas, implica que el Estado de la residencia del beneficiario sería quien tiene el derecho de someterlo a imposición exclusivamente.

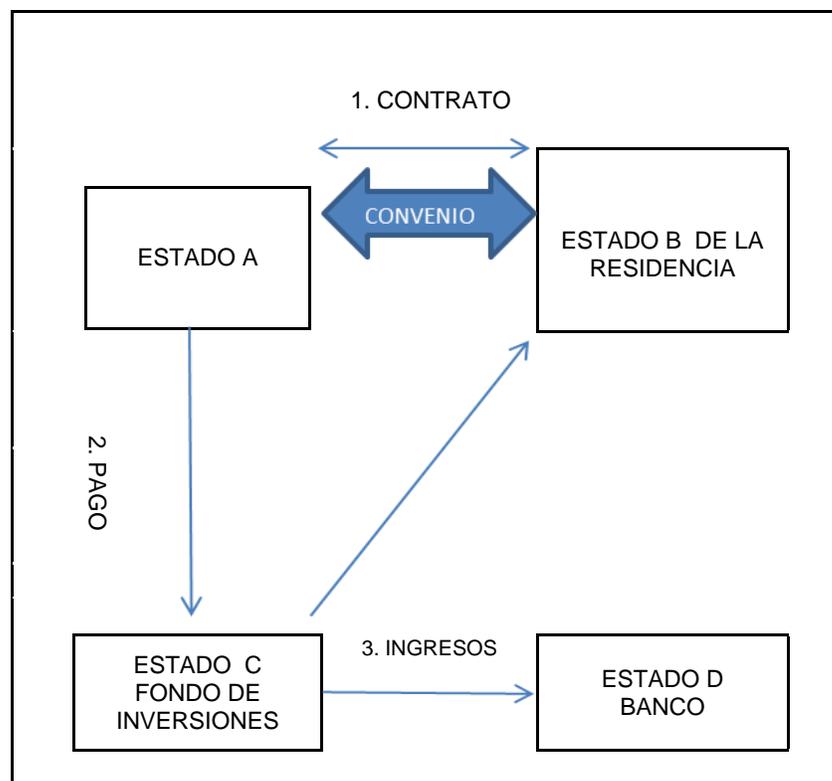
A diferencia del convenio con la República de Chile, en donde los Estados pueden someter a imposición las denominadas otras rentas y posteriormente aplicar los mecanismos del artículo 23 del convenio (Ley 1261 de 2008).

Ejemplo.

Entre los estados A y B existe un convenio para evitar la doble imposición, un

residente en el estado B suscribe un contrato de renta vitalicia con una sociedad domiciliada en el estado A, los pagos periódicos son pagados por la sociedad del estado A a través de un fondo de valores en un estado C y estos a su vez son enviados a una cuenta bancaria en un banco de un estado D a disposición del beneficiario residente en el estado B, la figura No 2 ilustra lo enunciado.

Figura No 2. Rentas generadas hacia terceros estados



Fuente: Elaboración propia

Situaciones

- Bajo el principio de la residencia el estado B es quien puede hacer exigible gravar las rentas.

- La no exigencia de convenio entre el estado C y D con el estado de la residencia (estado B), puede generar una zona gris para hacer efectiva la fiscalización sobre las rentas.
- Por este camino se puede erosionar la base fiscal para el estado B.

5. CONCLUSIONES

- En materia de calificación de rentas no existen mecanismos pactados, en tal sentido el Estado que ejerza la fiscalización del contribuyente podrá adecuar las figuras con el fin de someter las rentas a su propia imposición.
- Colombia dio un tratamiento distinto a la jurisdicción aplicable a las otras rentas, pactando con España la aplicación del principio de la residencia y con Chile la posibilidad de tributación y posteriormente la aplicación del mecanismo del crédito fiscal según la legislación local, dejando en evidencia que sobre el tratamiento de las otras rentas el Estado Colombiano no tiene unificada una línea de negociación.
- En el convenio con Chile existe un primer avance para delimitar la aplicación de los beneficios, cuando en alguno de los Estados contratantes se ubiquen sociedades instrumentales con el único objetivo de aprovechar los beneficios del convenio, salvo que se trate y sea probado que existen razones de tipo empresarial para estos modelos, sin embargo, no hay desarrollo para este procedimiento.
- Para el convenio con España, no se observa en el articulado mecanismos para limitar el abuso de figuras para beneficio del convenio por medio de instrumentos para obtener eficiencia tributarias por parte de no residentes en ninguno de los Estados.
- Existe la posibilidad de que ante un desacuerdo entre la definición de la residencia de una persona jurídica entre las autoridades Chilenas y

Colombianas, la persona quedará excluida de los beneficios del convenio.

- Ante las rentas no definidas es posible que estas queden libres de tributación, dados los espacios que están abiertos ante las rentas procedentes de terceros estados.
- Los convenios futuros deben precisar una metodología para la definición de rentas no especificadas, con lo cual las posibles erosiones de la base fiscal serían menores.
- Desde la legislación local se deben establecer consecuencias para el uso de las llamadas sociedades instrumentales.

6. RECOMENDACIONES

- Hacer seguimiento a las soluciones que la legislación interna está adoptando para definir la sujeción impositiva de las operaciones atípicas, en especial las generadas de las en las rentas generadas de contratos financieros.
- Incentivar la realización de trabajos en materia de tributación de las operaciones realizadas a través de los canales electrónicos, donde los aspectos tradicionales para establecer la sujeción impositiva (residencia y fuente), tiene dificultades prácticas en su aplicación., lo cual tendrá impacto en los convenios de doble imposición suscritos.
- Incorporar en la futura reforma tributaria “estructural”, provocada desde la ley 1739 de 2014, mejore las definiciones de las rentas, con el fin de reducir de reducir la canalización ingresos por el capítulo de otras rentas.
- Mejorar la divulgación de los convenios, por el interés que el Estado Colombiano ha dado a la suscripción de los mismos y el impacto en el escenario de los negocios.

BIBLIOGRAFÍA

BRICEÑO de Valencia, Martha Teresa, (2010) Conferencia: “LA INTERPRETACIÓN DE LOS TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN LAS JURISDICIONES IBEROAMERICANAS” presentada en la VIII Asamblea de la Asociación Iberoamericana de Tribunales de Justicia Fiscal o Administrativa – AIT. Buenos Aires (Argentina).

BUHLER Ottmar (1968), Principios de Derecho Internacional Tributario, Traducción de Fernando Cervera Torrejon, editorial Derecho Financiero, página 173, Madrid.

DECISIÓN 578 de 2004, Régimen Para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal, Comisión de la Comunidad Andina, Lima Perú. Recuperado de: <http://www.comunidadandina.org/Documentos.aspx?GruDoc=07>

Decisión 578 de 2004, Régimen Para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal, Comisión de la Comunidad Andina, Lima Perú. Recuperado de: <http://www.comunidadandina.org/Documentos.aspx?GruDoc=07>

EVANS Márquez Ronald, (1999.) Régimen Jurídico de la Doble Tributación Internacional, Editorial Mc Graw Hill, Caracas

EVANS Ronald (1999), Régimen Jurídico de la Doble Imposición Internacional (página 20), Caracas Venezuela. Editorial Mc Graw Hill Interamericana.

FIGUEROA Alfredo L y GONZÁLEZ B. Jaime (1991) “Derecho Tributario Internacional” en Derecho Tributario, Instituto de Derecho Tributario. Bogotá.

FIGUEROA, Alfredo. (2008) El Derecho Interno frente a los Convenios de Doble Imposición – Notas acerca de la interpretación y aplicación de los convenios internacionales para evitar la doble imposición y su relación legislación interna colombiana. En: JORNADAS COLOMBIANAS DE DERECHO TRIBUTARIO. (32º: 2008: Cartagena). Memorias del XXXII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario. Bogotá: ICDT.

GIL Jesús Sol (2006), Alcance General, Impuesto Cubiertos y Definiciones en los CDI; Citado en Estudios de Derecho Internacional Tributario – Los Convenios de Doble Imposición - (página 72), Bogotá, Colombia. Editorial Legis.

GIL Jesús Sol (2006), Alcance General, Impuesto Cubiertos y Definiciones en los CDI; Citado en Estudios de Derecho Internacional Tributario – Los Convenios de Doble Imposición - (página 72), Bogotá, Colombia. Editorial Legis.

GODOY F Juan Pablo, (2006). (Coordinador académico), Estudios de Derecho Internacional Tributario – Los convenios de doble imposición, Editorial Legis, Bogotá.

LEWIN FIGUEROA, Alfredo. (2008) El Derecho Interno frente a los Convenios de Doble Imposición – Notas acerca de la interpretación y aplicación de los convenios internacionales para evitar la doble imposición y su relación la legislación interna colombiana, En: JORNADAS COLOMBIANAS DE DERECHO TRIBUTARIO. (32° 2008: Cartagena). Memorias del XXXII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario. Bogotá: ICDT.

LEY 1261 de 2008, Diario Oficial 47.215 del 24 de Dic. De 2008. Bogotá, Colombia. Recuperado de:
http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1261_2008.html#AD10

MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO Marco fiscal de mediano plazo (2014), Ministerio de Hacienda y Crédito Público, Junio 2014, página 237.

NOCETE CORREA Francisco José (2005), Fiscalidad Internacional del Comercio Electrónico, Centro de Estudios Fiscales, Documento No 23/05, Universidad de Granada, Página 9, España.

OCDE (2010), Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, Paris, France, Traducción del Instituto de Estudios Fiscales IEF (página 2-96), España.

OCDE (2012), Modelo de Convenio Tributario Sobre la Renta y Sobre el Patrimonio: Versión Abreviada, Instituto de Estudios Fiscales IEF, Spain. PI -1. doi: 10.178719789264184473 –es.

OCDE (2012), Modelo de Convenio Tributario Sobre la Renta y Sobre el Patrimonio: Versión Abreviada, Instituto de Estudios Fiscales IEF, Spain. PI -1. doi: 10.178719789264184473 –es.

UCKMAR Víctor (2003), Curso de Derecho Tributario Internacional (página 9), Bogotá, Colombia: Editorial Temis.

UCKMAR Víctor, (2003) Curso de Derecho Tributario Internacional. Editorial Temis Bogotá.

UN (2013), Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo (revisión 2011), Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, New York, USA. Naciones Unidas. Recuperado de: http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_UpdateSp.pdf

VOGEL Klaus, Derecho Tributario Internacional, Capítulo CVIII del tratado de Derecho Tributario, dirigido por Andrea Amatucci, Editorial Temis, Bogotá, 2001, Citado por: LEWIN

ZAPATA Canillas Sonia (1999), Tributación Sobre la Renta Mundial. Reflexiones Sobre la Implementación en América Latina (página 502). Libro Homenaje a José Andrés Octavio, Caracas, Venezuela. Asociación Venezolana de Derecho Tributario.

http://www.minhacienda.gov.co/portal/page/portal/HomeMinhacienda/presupuesto_generaldelanacion/ProyectoPGN/2012/8%20MP%202012%20Beneficios%20tributarios.pdf

<http://www.minhacienda.gov.co/irc/en/fiscalinformation/Marco-Fiscal-de-Mediano-Plazo-2014.pdf>

www.ocde.org

www.icdt.org

Ley 1082 de 2006, artículo 20.

Ley 1261 de 2008, artículo 21.

Ley 1082 de 2006, artículo 4.

Ley 1261 de 2008, artículo 4.