

EL INSTRUMENTO ESENCIAL EN LA FISCALIDAD
INTERNACIONAL: LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN.
DIFERENCIAS Y SEMEJANZAS ENTRE EL MODELO DE
CONVENIO PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y
PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL DE LA OCDE, ONU Y
COMUNIDAD ANDINA

THE FUNDAMENTAL INSTRUMENT IN INTERNATIONAL
TAXATION: THE DOUBLE TAX TREATIES. DIFFERENCES AND
SIMILARITIES AMONG THE OECD, UN AND ANDEAN
COMMUNITY MODEL CONVENTION

Actualidad Jurídica Iberoamericana, núm. 3, agosto 2015, pp. 701-716.

Fecha entrega: 04/06/2015
Fecha aceptación: 01/07/2015

JOSÉ CARLOS PEDROSA LÓPEZ
Becario del Departamento de Derecho Público del Estado.
Doctorando en Derecho Financiero y Tributario
Universidad Carlos III de Madrid
jpedrosa@der-pu.uc3m.es

RESUMEN: El artículo destaca la importancia de los Convenios de Doble Imposición en el contexto de la fiscalidad internacional. Actualmente existe una red mundial de más de 3000 Convenios y la gran mayoría se basan en el Modelo de Convenio de la OCDE o en el Modelo de Convenio de Naciones Unidas. Siguiendo un eje cronológico, el artículo expone desde su origen el Modelo de Convenio de la OCDE, de la ONU y de la Comunidad Andina. También destaca sus principales diferencias y semejanzas y explica su finalidad, estructura y principios rectores.

PALABRAS CLAVE: convenio de doble imposición, modelos de convenio OCDE, modelo de convenio ONU.

ABSTRACT: The article highlights the importance of Double Tax Treaties in the context of International Taxation. At the present time, there is a worldwide network of over 3000 Tax Treaties and the vast majority are based on the OECD Model Convention or on the UN Model Convention. Following a chronological axis, the article exposes, since its inception, the OECD, UN and Andean Community Model Convention. It also highlights the main differences and similarities among them and explains their purposes, structures and guiding principles.

KEY WORDS: double tax treaties, OECD model convention, UN model convention.

SUMARIO: 1. Introducción.- 2. El surgimiento de los Modelos de Convenios.- 3. La fuerza normativa de los Modelos de Convenio.- 4. Análisis cronológico.- 5. El Modelo de Convenio de la OCDE.- 6. El Modelo de Convenio de la ONU.- 7. El Modelo de Convenio de EEUU y el Modelo de Convenio de la Comunidad Andina.- 8. Principios rectores de los Modelos de Convenio.- 9. Estructura principal de los Modelos de Convenio.- 10. Diferencias y semejanzas entre Modelos de Convenio.- 11. Conclusiones.

1. A modo de introducción, hay que resaltar que en la actualidad existen más de 3000 convenios bilaterales para eliminar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal. Los convenios fiscales bilaterales se han convertido en el principal instrumento en el contexto de la fiscalidad internacional, son el mecanismo idóneo para distribuir las potestades sobre la renta entre los Estados contratantes y son considerados el principal instrumento para el establecimiento de cláusulas concretas en relación al tratamiento fiscal que cabe otorgar a una renta, entidad u operación.

La gran mayoría de los convenios están basados en el Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (en lo sucesivo, MC OCDE) o en el Modelo de Convenio de la Organización de las Naciones Unidas (en lo sucesivo, MC ONU). Estos actúan como prototipo o guía para las negociaciones entre los dos Estados contratantes. Además remitiéndose a los mismos, se consigue cierto grado de estandarización y armonización entre los convenios fiscales firmados por los Estados signatarios.

2. La razón del surgimiento de los Modelos de Convenio es la misma que la principal finalidad por la que en la actualidad los Estados recurren a su utilización. Su razón más consistente se explica remitiéndose a los mecanismos que proponen para evitar situaciones de doble imposición internacional. La doble imposición internacional entendida como la imposición de gravámenes por parte de dos o más Estados sobre los mismos ingresos en una misma persona y en un mismo periodo de tiempo, este fenómeno se consideraba una traba al comercio exterior y un freno a la internacionalización de las empresas.

La intención de crear mecanismos de carácter vinculante entre dos Estados contratantes no fue una tarea fácil pero sí era necesaria para adaptarse al incremento incesante de las relaciones internacionales entre los Estados.

Las fronteras económicas se iban derrumbando ante el dinamismo de la economía y las empresas aumentaban su presencia a nivel transnacional, lo cual creó la necesidad de adaptarse a los cambios y al fenómeno de la globalización e internacionalización económica.

3. Los Modelos de Convenio nunca han sido una norma vinculante para las partes, son documentos meramente orientativos, prototipos o guías para las negociaciones de los Estados contratantes a los que se les acuña el término de Derecho en agraz o como se denominan en la literatura anglosajona “*Soft Law*”.

Por el contrario, los contratos o acuerdos bilaterales para eliminar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal firmados por los Estados contratantes, sí que normas vinculantes para las partes.

4. Siguiendo el eje cronológico se puede analizar el surgimiento de los Modelos de Convenio, comprender por qué eran necesarios, su finalidad y su evolución a lo largo de la historia.

El Convenio para evitar la Doble Imposición Internacional (en lo sucesivo, CDI) entre Reino Unido y Suiza firmado en Cantón de Vaud (Suiza) en 1872, es un referente histórico al ser considerado oficialmente por la Sociedad de Naciones y la Organización de las Naciones Unidas (en adelante, ONU) como el primer acuerdo bilateral firmado entre dos Estados. Independientemente de que la única finalidad del convenio era prevenir la doble imposición en materia de impuestos sobre sucesiones [JOGARAJAN, S.: “The conclusion and termination of the “First” double taxation treaty”, *British Tax Review*, (2012), vol. 3, p. 283.].

Años más tarde, el 21 de junio de 1899 se firmó entre Austria y Prusia el primer convenio para evitar la doble imposición internacional de un modo más global y completo.

No obstante, estos son momentos aislado en la historia de los CDIs, el verdadero punto de inflexión surgió a partir de 1920. La Comisión de Crédito Internacional en la Conferencia Financiera Internacional en 1920 solicitó por primera vez a la Sociedad de Nacionales la necesidad de

enfrentarse a la problemática presentada por el fenómeno de la doble imposición internacional. Ante la innegable necesidad de abordar los problemas y las trabas que este fenómeno presentaba para la comercialización exterior, el incremento de las relaciones económicas de los Estados y la expansión de las empresas, el Comité Financiero de la Sociedad de Naciones en 1921, se encargó de seleccionar a 4 economistas expertos en el ámbito fiscal internacional, para que diseñasen un convenio que lidiase con el problema del sometimiento a gravamen de la misma renta en dos Estados distintos.

Bruins, Einaudi, Seligman y Stamp, los cuatro economistas expertos presentaron el proyecto que abarcaba las principales cuestiones de la fiscalidad internacional, un par de años posteriores, en 1923.

Prácticamente a la vez, en 1922, también en el seno de la Sociedad de Naciones, se convocó a expertos de seis países (Clavier- Bélgica, Blau-Suiza, d'Arroma-Italia, Damste-Paises Bajos, Percy Thompson-Reino Unido, Baudouin-Bugnet- Francia), para que estudiaran los principales problemas presentados por la fiscalidad internacional y elaborasen un borrador para eliminar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal.

Tanto el Comité de los Cuatro Economistas como el Comité de Expertos Fiscales, cuyo trabajo se presentó en 1925, llegaron a la misma conclusión. Afirmaron que se debía de llevar a cabo un reparto del poder tributario a efectos de la eliminación de la doble imposición entre el país de residencia y el país de la fuente.

En octubre de 1928, La Liga de Naciones aprobó por primera vez un modelo global para la eliminación de la doble imposición internacional en materia de renta, asimismo adoptaron los modelos relativos a la imposición sobre sucesiones, asistencia mutua y asistencia judicial en la recaudación de tributos.

No obstante y pese a que en 1930 y 1935 se presentasen dos borradores de modelo que nunca fueron aceptados, hubo que esperar hasta 1943 y 1945 para notar un cambio y avance en cuanto a estructura y contenido. No obstante, ninguno de estos dos fue aceptado por unanimidad porque todavía presentaban lagunas y contradicciones sobre las principales cuestiones de la fiscalidad internacional [SERRANO ANTÓN, F.: “La modificación del Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: La eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los servicios

profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las *partnerships*”, *Instituto de Estudios Fiscales*, (2002), núm. 5, pp. 6-8].

Tanto el “Modelo de México” en 1943 como el “Modelo de Londres” en 1946 fueron escasamente aceptados.

Durante los años siguientes desarrollo un papel fundamental la Organización Europea de Cooperación Económico, constituida en 1948 y conocida por sus siglas, OECE. Aunque su actuación fue breve resultó decisiva como organización internacional para coordinar el Plan Marshall.

5. En 1960 la OECE se reinventó en la actual Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (en lo sucesivo, OCDE). Siguiendo con el estudio y la necesidad de perfeccionar los modelos de convenio anteriores, la OCDE publicó su primer modelo de convenio en 1963, titulado “*Proyecto de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio*”. Este mejoró los anteriores tratando de armonizar tanto las definiciones y principios básicos como las reglas para alcanzar una interpretación y aplicación de los métodos común.

No obstante, la Organización era consciente de las contradicciones y carencias que el modelo de convenio de la OCDE seguía presentando. Durante la siguiente década el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE trató de perfeccionarlo y adaptarse a las variaciones en las economías domésticas, la creación de nuevos sectores industriales, el incremento del fenómeno de la globalización e internacionalización económica y el aumento de las relaciones políticas y comerciales entre los Estados. Dichos factores dieron lugar a un nuevo MC OCDE que se publicó en 1977 junto a sus Comentarios.

Los Comentarios de cada MC OCDE siempre han jugado un papel relevante en la interpretación y entendimiento de los artículos constituyentes del convenio. Cada uno de los artículos posee sus propios Comentarios para ilustrar sus disposiciones. Los Comentarios con el paso del tiempo han adquirido especial importancia en el ámbito del Derecho fiscal internacional y aunque no son instrumentos jurídicamente vinculantes, sí que son una referencia para interpretar y aplicar el contenido del MC OCDE.

Hasta la actualidad, de una manera constante se han publicado nuevos MC OCDE. El Comité de Asuntos Fiscales adoptó el concepto de un Modelo de Convenio “dinámico” que permite actualizaciones y modificaciones periódicas y puntuales, sin esperar a una revisión completa. De esta manera

consigue adaptarse a las principales cuestiones de la fiscalidad internacional y a las variaciones en la realidad económica de cada momento.

Un claro ejemplo de esta práctica es la revisión del anterior MC OCDE que dio lugar a un nuevo MC OCDE en 1991 y al MC OCDE 1992 cuya redacción era necesaria debido a la influencia del Modelo de Convenio sobre los países que en aquel entonces no eran miembros de la OCDE. Esta revisión se benefició de las aportaciones realizadas por parte de estos países. Posteriormente, el MC OCDE 1977 es un tanto característico puesto que ya introdujo de un modo más oficial en un segundo volumen las posiciones de cierto número de países fuera del ámbito de la OCDE.

Asimismo, como resultado de varios informes y trabajos independientes realizados en el seno de la OCDE, el Comité de Asuntos Fiscales publicó el año 2000 otro Modelo de Convenio. El producto de este Modelo se refleja en la multitud de cambios realizados sobre los anteriores, cambios tanto en la introducción y en disposiciones del articulado como en muchos de sus Comentarios.

Y así sucesivamente, se han ido publicando Modelos de Convenio durante este último siglo que no son ni más ni menos que la suma al Modelo anterior de las nuevas modificaciones, apreciaciones y adaptaciones a la realidad presente de cada momento.

Los pasados Modelos de Convenio publicados en 2008 y 2010 junto con el último, el MC OCDE 2014, han sido absolutamente necesarios para adaptarse al incesante crecimiento del comercio electrónico y la economía digital y a todas las variaciones que provocan sobre el sistema tradicional.

6. El Modelo de Convenio de la OCDE no es el único existente, prueba de ello son la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo y el Modelo Tipo para evitar la doble tributación entre los países miembros y otros Estados ajenos a la Comunidad Andina.

7. La Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo (en lo sucesivo, MC ONU) se enmarca en los esfuerzos internacionales orientados a evitar la doble tributación. Este Modelo es un producto consecuente de los esfuerzos realizados en una primera instancia por la Sociedad de Naciones y continuados por la OECE y asumidos hasta la actualidad por la OCDE.

El MC ONU tiene como base la conveniencia de fomentar la concertación de acuerdos bilaterales fiscales entre países desarrollados y países en desarrollo.

En una primera instancia, el Consejo Económico y Social, conocido por sus siglas ECOSOC, aprobó en 1967 su resolución (Resolución 1273 (XLIII), aprobada el 4 de agosto de 1967). Lo cual fue el pretexto para establecer en 1968 un Grupo Especial de Expertos en acuerdos fiscales entre países desarrollados y países en desarrollo. Este Grupo de Expertos, después de muchas reuniones, estudios y trabajos independientes publicados, en 1979 presentó el Manual para la negociación de acuerdos bilaterales entre ambos tipos de países.

Un año más tarde, en 1980 la Organización de las Naciones Unidas (en lo sucesivo, ONU) publicó el primer Modelo de Convenio sobre la tributación entre países desarrollados y países en desarrollo. *A posteriori* y como reconocimiento a la importancia de la cooperación fiscal internacional en los asuntos no relacionados con los acuerdos fiscales, el ECOSOC (Resolución 1980/13, de 28 abril de 1980) concedió al Grupo de Expertos el nuevo nombre de “Grupo ad hoc de Expertos sobre la cooperación internacional en cuestiones de tributación” (en lo sucesivo, Grupo ad hoc de Expertos).

Durante los sucesivos años hasta la actualidad el Grupo ad hoc de Expertos ha estado en constante estudio y actualización de las transformaciones ocurridas en el ámbito económico, financiero y fiscal internacional. Los constantes cambios, incrementaron la necesidad de mantener una actualización constante en el contexto de las principales cuestiones de la fiscalidad internacional.

El Grupo ad hoc de Expertos era consciente de que antes o después el MC ONU publicado en 1980 se quedaría desfasado y cada vez era más obligatorio revisarlo y actualizarlo, a fin de evitar que años y años de trabajo se encontrasen demasiado desvinculados de la realidad económico y política. El resultado del esfuerzo continuado durante este largo periodo de tiempo fue la publicación de una nueva versión del MC OCDE en 2001 y una nueva versión del Manual en 2003.

Al igual que el MC OCDE, el MC ONU también posee en consonancia con su articulado los Comentarios sobre las disposiciones de los artículos.

Los Comentarios ayudan a la interpretación, comprensión y aplicación del contenido del MC ONU. En este caso es curioso observar como al citar los artículos y Comentarios del MC OCDE en ocasiones se refleja

explícitamente anotaciones realizadas por ciertos Estados pertenecientes a la OCDE por medio de “reservas” sobre determinados artículos y “observaciones” sobre ciertos aspectos de los comentarios.

Del mismo modo, aunque en menor medida, se expresa la “posición” en relación con determinados artículos y comentarios de algún Estado no miembro de la OCDE. Estas manifestaciones formales de diferencias de opinión con las reflejadas en la Convención modelo de la OCDE figuran en el texto de la Convención modelo de la OCDE, que se revisa periódicamente.

El Comité, al preparar esta actualización de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, ha reconocido que dichas expresiones de opinión de los países constituyen un aspecto útil de la Convención modelo de la OCDE en cuanto que permiten comprender cómo es interpretada y aplicada por los países que manifiestan esas opiniones, aun cuando no se hayan recogido en el texto de la Convención Modelo de las Naciones Unidas por razones prácticas.

8. Los Modelos de Convenio de la OCDE y de la ONU son los más extendidos entre todos los países. Estos son frecuentemente utilizados como prototipos o guías para redactar los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal entre los Estados.

No obstante, aunque en menor medida, para determinados países también son casi más importantes sus modelos de convenios propios. Este es el caso de los Estados Unidos de América que tiene su propio Modelo de Convenio al cual se ciñe casi de manera impositiva cuando firma los acuerdos bilaterales con otros países y, en el mismo sentido pero con la idea de que la fuerza política a nivel internacional es considerablemente muy inferior, se encuentra el supuesto de la Comunidad Andina.

En 1969, cinco países sudamericanos, Bolivia, Colombia, Chile Ecuador y Perú firmaron el Pacto de Cartagena mediante el cual se constituía la Comunidad Andina con el fin de mejorar e incrementar la integración y la cooperación económica y social.

La Decisión 40 del Acuerdo de Cartagena estableció dos modelos de convenio: uno para que rigiera entre los cinco países miembros del Acuerdo y otro para aquellos Convenios que individualmente celebran con terceros países ajenos a la subregión.

Por un lado, el Modelo de Convenio entre los países miembros de la Comunidad Andina a lo largo de la historia sí que ha tenido cierta aplicación entre los Estados miembros. Por el otro lado, el Modelo Tipo para evitar la doble tributación entre los países miembros y otros Estados ajenos a la Comunidad Andina (en lo sucesivo MC Comunidad Andina) ha tenido desde el momento de su publicación un rechazo a nivel mundial. De hecho sólo se ha aplicado en una ocasión como resultado del acuerdo firmado entre Bolivia y Argentina.

Una de las razones de su ineficiencia es la falta de adaptación a las corrientes económicas y fiscales. Como se ha expuesto anteriormente, estas han variado y evolucionado en cada País Miembro mientras que la Decisión 40 no ha sufrido ninguna modificación que le permita adecuarse a las circunstancias actuales.

Sin lugar a dudas, la inexistencia de mecanismos que contribuyan a flexibilizar la Decisión 40, la han dejado rezagada de los desafíos y tendencias económicas actuales, hasta el punto que su aplicación ha sido mínima, originando la adopción por parte de los Países Miembros de la Comunidad Andina, de otros modelos de convenio, más adecuados para las necesidades de los países contratantes.

Aunque, tal vez la razón por la que ha generado un rechazo desde el primer momento se enfoca más bien hacia la idea de que prácticamente todos los países han incorporado a sus legislaciones el criterio de fuente mundial y han desestimado por completo la tributación de carácter exclusiva en el Estado de la fuente. Ello en suma de la falta de flexibilidad y la desactualización han sido los factores causantes del absoluto fracaso de este Modelo de Convenio.

9. Los Modelos de Convenio, como se ha puesto de manifiesto, varían entre ellos pero sus bases, finalidades, intereses y propósitos sí que son los mismos. Todos ellos se basan en una serie de principios comunes.

Los Modelos de Convenios para evitar la doble imposición se basan generalmente en tres principios esenciales.

Principio de reciprocidad en el intercambio de información y en la asistencia mutua, se basa en la idea de un intercambio de información entre las Administraciones tributarias de los Estados contratantes.

Principio de procedimiento amistoso, establece que cualquier residente en dichos Estados puede instar un acuerdo amistoso interestatal cuando

considere que cualquiera de los Estados contratantes ha adoptado una medida que implique una aplicación indebida del convenio.

Principio de no discriminación, por medio de la firma del convenio o acuerdo bilateral los Estados parte se obligan a dar un trato análogo a los residentes fiscales en cada uno de los Estados, con independencia de su nacionalidad.

También quedan obligados a no discriminar a los establecimientos permanentes situados que son parte de la entidad constituida en un Estado pero que están situados en otro Estado.

Las empresas que realicen su actividad en un Estado, con independencia de que los accionistas sean residentes en el otro Estado y por comparación a la legislación fiscal aplicable a las empresas del primer Estado con accionariado residente.

Además, de un modo incluso más remarcado, en el contexto de la Unión Europea también hay que tener en cuenta que en materia de no discriminación e igualdad de trato fiscal, la interpretación realizada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea a través de su jurisprudencia respecto los derechos y libertades fundamentales. Entre los que se destacan: la libertad de establecimiento, circulación de capitales y de personas, y la libre prestación de servicios, en relación a las personas y empresas residentes en cualquier Estado miembro de la Unión Europea.

Los Estados miembros de la Unión Europea asumen que los convenios bilaterales firmados entre dos Estados miembros no pueden infringir en ninguna de sus artículos el Derecho de la Unión Europea. Es más, cuando el acuerdo es alcanzado entre un Estado miembro y un tercer Estado el Derecho supranacional de la Unión Europea se sobrepone sobre cualquier posible vulneración del mismo y no permite que el acuerdo bilateral en cuestión lo infrinja en ninguno de sus aspectos.

10. Como previamente se ha puesto de manifiesto, los Modelos de Convenio tienen una finalidad principal común, evitar la doble imposición internacional puesto que la misma se concibe como una traba para la internacionalización de las economías domésticas y un freno para las empresas y para el comercio exterior. No obstante, pueden poseer insignificantes, o incluso considerables diferencias entre ellos tanto a nivel de contenido como estructural.

A continuación, centrándonos principalmente en los dos grandes Modelos de Convenios, MC OCDE y MC ONU, y acotando en determinadas cuestiones con referencias al MC Comunidad Andina, destacamos sus principales diferencias y semejanzas.

La primera diferencia se encuentra en el título de ambos, mientras que el Modelo de Convenio de la OCDE lleva como rúbrica “Modelo Tributario sobre la renta y patrimonio”, el de la Organización de Naciones Unidas se denomina “Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo”. Seguidamente se exponen las líneas maestras del Modelo de Convenio de la OCDE y en caso necesario se comentan con relación al MC ONU:

Capítulo I; *Ámbito de aplicación*, comprende las personas y los impuestos comprendidos (artículos y 2 respectivamente).

Capítulo II; *Definiciones*, en sus artículos del 3 al 5 comprenden respectivamente una serie de definiciones, la residencia y la figura del establecimiento permanente.

Capítulo III y IV; *Imposición de rentas y del patrimonio*, en los artículos del 6 al 22 establecen la distribución territorial de las bases imponibles, es decir, en qué medidas cada uno de los Estados pueden los distintos tipos de rentas expuestos en dichos artículos.

En los Capítulos anteriores el MC ONU es idéntico al expuesto, pero en el Capítulo III y IV sí que existen ciertas diferencias.

Por un lado, el Capítulo III recibe el nombre de *Tributación de los ingresos* y el Capítulo IV se expone bajo la rúbrica *Tributación del capital*.

Por el otro lado, aunque los artículos que abarcan ambos Capítulos sí que son los mismos, uno en cuestión es bastante característico. El artículo 14 que se denominaba “rentas del trabajo independiente” en el MC OCDE fue suprimido mientras que en el MC ONU sí que sigue presente bajo el nombre “servicios personales por cuenta propia”.

El enunciado del resto de los artículos como norma general es bastante similar, excepto algún supuesto en concreto. Este es el caso del artículo 6 que el MC OCDE expone como “rentas inmobiliarias” y el MC ONU como “ingresos procedentes de bienes inmuebles”. Lo mismo ocurre con los artículos 15 y 16, a los que el MC OCDE les otorga el título respectivamente de “renta del trabajo dependiente” y “Remuneraciones en calidad de

consejero”, mientras que el MC ONU los nombra como “Servicios personales por cuenta ajena” y “Remuneraciones de los miembros de las juntas directivas y de los directivos de alto nivel”.

Capítulo V; Métodos para eliminar la doble imposición, el artículo 23 se divide en dos grandes apartados: 23. A y 23. B, en los mismos establece los diferentes métodos (método de exención y método de imputación o crédito fiscal) para eliminar la doble imposición jurídica internacional entre los Estados contratantes.

Es característico que el método de imputación o crédito expuesto por el MC OCDE no aparece en el MC ONU, en su artículo 23. B se nombra el “método de descuento”.

Capítulo VI; Disposiciones especiales, entre los artículos del 24 al 29 que las componen se destacan; el artículo 24: no discriminación, el artículo 25: procedimiento amistoso y el artículo 26: intercambio de información.

El MC ONU está compuesto por un artículo menos que el MC OCDE, y eso es porque directamente el artículo 29 MC OCDE “extensión territorial” no aparece en el MC ONU.

Capítulo VII; Disposiciones finales, compuestas por los artículos 30 y 31. En el último Capítulo el MC ONU también se compone de dos artículos pero aunque el nombre del primero de ellos sea idéntico, el último artículo del MC ONU además de ser el artículo 30 sustituye el nombre de “denuncia” (artículo 31 MC OCDE) por el de “Terminación”.

Desde la perspectiva del análisis de la estructura del Modelo de Convenio de la Comunidad Andina se observa como es completamente diferente. Alguno de los aspectos que más se destacan es la falta de referencia a un artículo dedicado a los métodos para eliminar la doble imposición internacional, así como otros dedicados a principios que debieran ser básicos y comunes como la no discriminación, el procedimiento amistoso o el intercambio de información.

Asimismo, el Convenio está compuesto por bastantes menos artículos, 21 en vez de 30 (MC ONU) o 31 (MC OCDE), y por ello son muchos los conceptos y aspectos que este Modelo no contempla. Por el contrario, este Modelo de Convenio expone una serie de artículos que en los otros no se encuentran. Es el caso del artículo 4 “Jurisdicción Tributaria”, artículo 6 “Rentas provenientes del derecho a explotar los recursos naturales”, artículo

8 “Beneficios de empresas de transportes” o el artículo 19 “Consultas e información”.

11. Respecto el contenido y a fin de exponer una idea general sobre las principales diferencias entre ambos Modelos de Convenio se destacan una serie de conceptos desde una perspectiva comparativa entre el MC OCDE y el MC ONU que puntualmente es complementada con comentarios al MC Comunidad Andina.

En relación a la jurisdicción tributaria ninguno de los Modelos se ciñen a una jurisdicción en concreto, ambos aplican un criterio mixto, es decir que dependiendo del concepto aplican tanto el principio de residencia como el de la fuente. A diferencia el MC Comunidad Andina establece mucho más poder en favor del Estado de la fuente.

La figura del establecimiento permanente sí que es establecida en el artículo quinto de cada Modelo y además en ambos se determina que se entiende por establecimiento permanente y qué se excluye de su contexto. No obstante hay pequeños matices respecto la consideración de qué es un establecimiento permanente en alguna situación. Por ejemplo respecto las obras de construcción, instalación y montaje el MC OCDE establece el plazo mayor de 12 meses para su consideración, mientras que el MC ONU se conforma con 6 meses. También, mientras que el MC OCDE indica que las representaciones para entrega de bienes no son consideradas como establecimiento permanente, el MC ONU indica lo contrario.

En el ámbito de las rentas pasivas las diferentes matizaciones son notables. Tanto en los Intereses como en los Dividendos el MC OCDE permite una tributación compartida entre el Estado de residencia y el Estado de la fuente. El MC ONU también indica una tributación compartida, solo que en el Estado de la fuente los porcentajes para aplicar el gravamen son abiertos. A diferencia los Cánones o Regalías varían un poco más, porque mientras que el MC OCDE establece una tributación exclusiva, el MC ONU sigue permitiendo una tributación compartida.

En oposición a estos dos Modelos de Convenio, el Modelo de Convenio de la Comunidad Andina expresa su carácter protector atribuyendo la potestad de todas estas rentas al Estado de la Fuente.

Tanto los Beneficios Empresariales como las Ganancias de Capital en ambos Modelos se establece como criterio principal la tributación en Residencia y como criterio accesorio o excepcional la Fuente. Los beneficios resultantes

de Actividades de Transportes, el MC OCDE se basa en el criterio de la sede de Dirección Efectiva, a diferencia el MC ONU establece este criterio pero consagra como una segunda alternativa relacionada con la proporcionalidad de ingresos para actividad no ocasionales.

Por último, el artículo 21 dedicado a Otras Rentas, en ambos se atribuyen al Estado de Residencia, pero el MC ONU además contempla también su otorgamiento al Estado de la Fuente. El Modelo de Convenio de la Comunidad Andina directamente no las contempla.

12. Analizando la estructura y las características de ambos Modelos de Convenio se observa cómo aunque en varios aspectos sean similares no lo son en muchos otros. Las diferencias se deben principalmente al carácter más protector por el Estado de la fuente que caracteriza al MC ONU.

Puesto que mientras este trata de enfocar, de un modo más exagerado, la tributación hacia el Estado de la Fuente, sobre todo en relación a las rentas pasivas, el MC OCDE aunque en ocasiones acepte la tributación compartida, defiende en mayor medida la tributación en el Estado de la Residencia.

A pesar de lo que pueda parecer, ambos Modelos son similares respecto la formulación económica. Aunque el MC ONU imponga un mayor interés en eliminar la doble imposición entre los países desarrollados y los países en desarrollo no por ello hay que pensar que responde a un predominio de la neutralidad importadora capitales para resolver la doble imposición internacional, en la medida en que la estructura es similar a la ofrecida por el MC OCDE.

Asimismo, el Modelo de Convenio de la OCDE tampoco responde en todo caso a un esquema configurado bajo el predominio de la neutralidad exportadora de capitales. Aunque en líneas generales el Estado de Residencia conserva la competencia tributaria para someter a gravamen las rentas obtenidas por sus contribuyentes residentes en el otro Estado contratante, el mantenimiento de la neutralidad exportadora depende del método para eliminar la doble imposición internacional que se aplique [GARCÍA PRATS, F. A.: “Los Modelos de Convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los Convenios de doble imposición”, *Crónica Tributaria* (2009), núm. 133, p. 112].

A nivel evaluativo, después de hacer un análisis, sobre todo del MC OCDE y MC ONU, no es extraño pensar que existe una mayor relación entre ellos por sus semejanzas, que una discrepancia continuada en cada capítulo,

artículo y comentario sobre la potestad tributaria correspondiente a cada uno de los Estados.

13. A modo de conclusiones, se observa como a lo largo de este texto se pone de manifiesto el papel fundamental desarrollado por los convenios fiscales bilaterales en el ámbito de la fiscalidad internacional.

Claramente, se observa que es el instrumento esencial para regular la distribución de las potestades entre los Estados contratantes. El hecho de que existan principalmente dos Modelos de Convenio, MC OCDE y MC ONU, nunca ha sido un obstáculo en la regulación de las relaciones económicas, fiscales y políticas entre los Estados.

Se observa como en el fondo las finalidades de los dos Modelos de Convenio, las estructuras y los métodos para eliminar la doble imposición internacional son prácticamente idénticos.

La red de convenios bilaterales a nivel mundial cada vez es más amplia. Países que por su condición de paraíso fiscal o similar no tenían una gran red de convenios firmada, también, aunque poco a poco, están adaptando sus sistemas tributarios para conseguir firmar acuerdos bilaterales porque de lo contrario, cada vez están más desfasados en esta economía globalizada e internacionalización de las economías domésticas.