

Distr. general  
23 de octubre de 2007

Inglés / Español

---

**Consejo Económico Social**  
**Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional**  
**en Cuestiones Fiscales**  
**Tercer periodo de sesiones**  
Ginebra, 29 de octubre al 02 de noviembre

**Uso indebido de tratados\***

*Resumen*

Durante la segunda reunión del Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones Fiscales, celebrada del 30 de octubre al 3 de noviembre de 2006, se solicitó al Subcomité sobre Uso Indebido de Tratados que elaborara un borrador de “nuevo Comentario al Artículo 1 del Modelo que incluiría tanto ejemplos prácticos, como una redacción posible de cláusulas antiabuso enfocándose en el uso indebido por parte de los contribuyentes. Se sugirió que al escoger los ejemplos debería hacerse particular referencia a los usos indebidos que afectan a los países en desarrollo y a las respuestas que resultaran viables para dichos países. También debería ponerse especial atención en la relación entre los tratados y las reglas nacionales antiabuso”.

El presente documento incluye un borrador de una nueva sección sobre el Uso indebido de Tratados Fiscales que el Subcomité ha preparado de conformidad con su mandato. El Subcomité invita al Comité de Expertos a que examine el presente borrador de nueva sección con el fin de que sea incluido en la nueva versión del Modelo ONU.

El Subcomité también desea llamar la atención del Comité sobre cuatro temas que examinó en el curso de su trabajo pero que no se tratan en el borrador de nueva sección. Estos temas se discuten en los párrafos 6 al 9 de la Introducción.

## Índice

	<i>Paragraphs</i>	<i>Page</i>
A. Introducción	1-9	2
B. Borrador de la nueva sección sobre el uso indebido de los tratados fiscales	10-105	3
1. Métodos para prevenir el uso indebido de tratados fiscales		
2. Ejemplos del uso indebido de tratados fiscales		
3. La importancia de mecanismos adecuados para la aplicación e interpretación de los tratados		

### A. INTRODUCCIÓN

1. Durante su primera sesión celebrada del 5-9 de diciembre de 2005, el Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Asuntos Fiscales (“el Comité de Expertos”) decidió que:

- a) El tema del abuso de tratados debía abordarse en el Modelo de Convenio de las Naciones Unidas (en adelante “Modelo ONU”) y que ello podría hacerse en el Comentario, así como en el propio Convenio. El Comentario al Artículo 1 del Modelo de Convenio de la OCDE, que trata sobre los métodos para combatir el abuso de tratados, sería de mucha ayuda en esta tarea. Si



indebidos de los tratados fiscales constituyen una fuente de preocupación para todos los países, pero particularmente para los países en vías de desarrollo que tienen una experiencia limitada en el tratamiento de estrategias sofisticadas de elusión fiscal.

9. En virtud de ello, el Comité consideró que analizar los distintos métodos para enfrentar dichas estrategias y proporcionar ejemplos específicos sobre la aplicación de estos métodos sería de gran ayuda. Al examinar este tema, el Comité reconoció que para que los tratados fiscales cumplan con sus objetivos, es importante mantener un equilibrio entre la necesidad de las administraciones fiscales de proteger su recaudación fiscal del mal uso de las disposiciones de los tratados fiscales y la necesidad de proporcionar seguridad jurídica y proteger las expectativas legítimas de los contribuyentes.

***1. Métodos para prevenir el uso indebido de tratados fiscales***

15. Es claro que cuando la aplicación de disposiciones de la legislación nacional y del tratado originan resultados conflictivos, por lo general, las disposiciones de los tratados prevalecerán ante las nacionales. Esta es una consecuencia lógica del principio de “*pacta sunt servanda*” que contempla el Artículo 26 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. En tal virtud, si la aplicación de estas reglas tuvo el efecto de incrementar la obligación del contribuyente más allá de lo permitido por el tratado, ello generaría un conflicto con las disposiciones del tratado, y éstas últimas deben prevalecer bajo el derecho internacional público.

16. Sin embargo, como se explicó anteriormente, generalmente dichos conflictos serán evitados y cada caso deberá ser analizado con base en sus propias circunstancias.

17. En primer lugar, un tratado puede de manera específica permitir la aplicación de ciertos tipos de reglas específicas antiabuso contempladas en la legislación nacional. Por ejemplo, el Artículo 9 del Convenio, de manera específica autoriza la aplicación de las reglas nacionales sobre precios de transferencia en las circunstancias descritas en el mismo. Asimismo, muchos tratados incluyen disposiciones específicas aclarando que no existe ningún conflicto (o, incluso si existe un conflicto, permite la aplicación de las reglas nacionales) en el caso, por ejemplo, de las reglas de capitalización delgada, reglas CFC o impuestos de salida, o de manera general, reglas nacionales dirigidas a prevenir la elusión de impuestos.

18. En segundo lugar, muchas de las disposiciones de los tratados fiscales dependen de la aplicación de las leyes n de la apl312(n)-7( )TJd( )TJ0.s(n)-7( .p )6(e0i ón do8. En seas29/2.4det(cia )m363n c 0.2386 Tw 24.0888 -Td[(c3.3566(nal.)-

“ 22. Asimismo se han analizado otras formas de uso abusivo de los tratados fiscales (por ejemplo, uso de sociedades controladas) y otras formas posibles de resolver estos abusos, como las reglas que dan prioridad al fondo sobre la forma, las reglas de “sustancia económica” y las disposiciones generales antiabuso, con el fin primordial de saber si dichas reglas y disposiciones son contrarias a los convenios tributarios ...

22.1 Tales reglas son parte de las disposiciones fundamentales de la legislación nacional que determinan qué hechos dan lugar a una obligación tributaria; dichas reglas no están contempladas en los tratados fiscales y por lo tanto no se ven afectadas por ellos. Así pues, como norma general y habida cuenta el párrafo 9.5 no habrá un conflicto...”

22. Habiendo concluido que, de manera general, el depender en dichas reglas antiabuso no genera conflictos con los tratados fiscales, la OCDE concluyó que “[...] los Estados no tienen por qué conceder los beneficios de un convenio de doble imposición cuando se hayan hecho manejos que constituyan un uso abusivo de las disposiciones del mismo.”<sup>1</sup>

23. Dicha conclusión lógicamente nos lleva a la pregunta de qué es el abuso de un tratado fiscal. La OCDE no intentó proporcionar una respuesta integral a esta pregunta, que hubiera sido difícil debido a los distintos tratamientos de sus países Miembros. Sin embargo, la OCDE presentó la siguiente directriz general, a la que se le denominó “principio rector”<sup>2</sup>:

“Un principio rector estriba en que no se deben conceder los beneficios de un convenio de doble imposición cuando uno de los principales objetivos para realizar determinadas operaciones o manejos es garantizar una posición fiscal más favorable y conseguir ese tratamiento fiscal más favorable en dichas circunstancias sea contrario al objeto y propósito de las disposiciones en cuestión.”

24. Los miembros del Comité adoptaron dicho principio. Consideraron que dicha guía, en relación con lo que se considera un abuso de las disposiciones de un tratado, cumple con un objetivo importante, toda vez que logra el equilibrio entre la necesidad de prevenir los abusos a los tratados y la de asegurar que los países respeten las obligaciones de los tratados, proporcionando certeza legal a los contribuyentes. Resulta claro que los países no deberían escapar de sus obligaciones fiscales con el simple hecho de argumentar que las transacciones legítimas son abusivas y que las disposiciones nacionales que afectan a dichas transacciones en formas que resultan contrarias a las disposiciones de los tratados constituyen reglas antiabuso.

25. Bajo el principio rector antes mencionado, dos elementos deben presentarse para que ciertas transacciones o acuerdos constituyan un abuso a las disposiciones del tratado:

- Que uno de los propósitos principales para celebrar estas transacciones o acuerdos haya sido el asegurar un tratamiento fiscal más favorable, y
- Que dicho tratamiento fiscal favorable sea contrario al objeto y propósito de las disposiciones de que se trate.

26. Frecuentemente, estos dos elementos también se encontrarán de manera explícita o implícita, en las reglas generales antiabuso y doctrinas desarrolladas en varios países.

27. Con el fin de minimizar la inseguridad jurídica que puede resultar de la aplicación de dicho método, es importante que



*Reglas generales antiabuso contempladas en los tratados*

34. Existen pocos ejemplos de disposiciones de tratados que puedan considerarse reglas generales antiabuso. Una de estas disposiciones es el párrafo 2 del Artículo 25 del tratado entre Israel y Brasil, firmado en 2002:

Una autoridad competente de un Estado Contratante podrá negar los beneficios de este Convenio a cualquier persona, o en relación con cualquier transacción, si en su opinión el otorgamiento de dichos beneficios constituye un abuso al propósito acordado del Convenio. La aplicación de esta disposición deberá notificarse a la autoridad competente del otro Estado Contratante.

35. En algunos casos, los países únicamente confirman mediante el tratado, que los Estados Contratantes no pueden negar los beneficios de las disposiciones del mismo en casos de abuso. Sin embargo, en estos casos no puede decirse que la facultad de negar los beneficios del tratado surge de tal disposición. Un ejemplo de este tipo de disposiciones se encuentra en el párrafo 6 del Artículo 29 del tratado entre Alemania y Canadá firmado en 2001:

Nada de lo dispuesto en este Acuerdo se interpretará en el sentido de prohibir a un Estado Contratante negar los beneficios del Acuerdo cuando pueda de manera razonable concluirse que, de otra forma, resultaría en un abuso de las disposiciones del Acuerdo o de la legislación nacional del dicho Estado.

36. Un país que no confíe en que su legislación nacional y la interpretación de los tratados fiscales permitirá combatir de manera adecuada el uso indebido de sus tratados fiscales, podrá, sin duda, considerar incluir una regla general antiabuso en sus tratados. El principio rector a que nos referimos anteriormente podría ser la base para dicha regla, la cual podría ser redactada de la siguiente manera:

“Los beneficios establecidos en este Convenio no estarán disponibles cuando pueda de manera razonable considerarse que el principal propósito para celebrar dichas transacciones o acuerdos, ha sido el obtener dichos beneficios y el obtener los beneficios en dichas circunstancias sería contrario al objeto y propósito de las disposiciones de este Convenio.”

37. Sin embargo, muchos países considerarán que incluir dicha disposición en sus tratados podría interpretarse como un reconocimiento implícito de que en ausencia de dicha disposición, no podrían utilizarse otros métodos para tratar el uso indebido de los tratados fiscales. Esto sería particularmente problemático para los países que ya hayan concluido un gran número de tratados sin incluir dicha disposición. Por esa razón, el uso de dicha disposición probablemente sería considerado, principalmente, por países que han encontrado dificultades para combatir el uso indebido de tratados fiscales a través de otros métodos.

*La interpretación de las disposiciones de los tratados fiscales*

38. Otro enfoque que ha sido utilizado para combatir el uso indebido de los tratados fiscales, ha sido el considerar que pueden existir abusos al propio tratado y desestimar las transacciones abusivas mediante una interpretación apropiada de las disposiciones relevantes del tratado, considerando su contexto, el objetivo y el propósito del tratado, así como la obligación de interpretar estas disposiciones de conformidad con el principio de buena fe.<sup>4</sup> Como se mencionó anteriormente, ciertos países han utilizado por algún tiempo, un proceso de interpretación legal para combatir los abusos a sus legislaciones fiscales nacionales y parece totalmente apropiado, de manera similar, interpretar las disposiciones del tratado para combatir abusos a los tratados. Como se indica en el párrafo 9.3 del Comentario al Artículo 1 de la OCDE:

Otros Estados prefieren considerar algunos abusos como si fueran usos abusivos del propio convenio en contraposición a los abusos de la legislación nacional. No obstante estos Estados consideran entonces que una construcción adecuada del convenio tributario les permite obviar las operaciones abusivas, como las efectuadas con objeto de obtener beneficios no previstos en las disposiciones de estos convenios. Esta interpretación es consecuencia del objeto y propósito de los convenios tributarios, así



como de la obligación de interpretarlos de buena fe (véase el Artículo 31 del Convenio de Viena sobre el Derecho de los Tratados).

39. Los párrafos 23 a 27 proporcionan una guía sobre qué debe considerarse como abuso a los tratados fiscales. Dicha guía será obviamente relevante para efectos de la aplicación del presente enfoque.

## ***2. Ejemplos del uso indebido de tratados fiscales***

40. Los siguientes párrafos ilustran la aplicación de los enfoques antes descritos en varios casos que involucran el uso indebido de las disposiciones de los tratados fiscales (sin embargo, estos ejemplos no tienen el objeto de prejuzgar el tratamiento fiscal de estas transacciones en la legislación nacional o de conformidad con tratados específicos).

### *Doble residencia y cambio de residencia*

41. Existen casos en donde los contribuyentes han cambiado su residencia principalmente para efectos de obtener beneficios de tratados fiscales. Los siguientes ejemplos ilustran algunos de estos casos.

- Ejemplo 1: El Sr. X es residente del Estado A y ha acumulado derechos significativos de pensión en dicho país. Bajo el tratado entre el Estado A y el Estado B, las pensiones y otros pagos similares son gravables únicamente en el Estado de residencia del receptor. Justo antes de su retiro, el Sr. X cambia su residencia al Estado B por 2 años y se convierte en residente de dicho país de conformidad con la legislación fiscal nacional del mismo. El Sr. X es cuidadoso en el uso de las reglas del párrafo 2 del Artículo 4 para asegurarse que sea residente de dicho país para efectos del tratado. Durante el periodo mencionado, sus derechos de pensión acumulados son pagados en la forma de un solo pago, mismo que no es gravable de conformidad con la legislación nacional del Estado B. Posteriormente, el Sr. X regresa al Estado A.

- Ejemplo 2: la sociedad X, residente del Estado A, está contemplando efectuar la venta de acciones de sociedades que también son residentes del Estado A. Dicha venta originaría ganancias de capital que estarían gravadas de conformidad con la legislación nacional del Estado A. Antes de la venta, la sociedad A acuerda que las reuniones de la junta directiva se lleven ahora a cabo en el Estado B, un país que no grava las ganancias derivadas de la venta de acciones de sociedades y en donde el lugar de celebración de las reuniones de los directores de las sociedades es determinante para efectos de establecer la residencia de las mismas. La sociedad X reclama que se ha vuelto residente del Estado B para efectos del tratado entre los Estados A y B, de conformidad con el párrafo 3 del Artículo 4 del tratado, que es idéntico al modelo de convenio. Así, vende las acciones y afirma que las ganancias derivadas de dicha venta no pueden gravarse en el Estado A conforme lo indica el párrafo 6 del Artículo 13 del tratado (el párrafo 5 de dicho Artículo no sería aplicable en virtud de que la sociedad X no detenta una participación sustancial en las compañías de las que se trata).

- Ejemplo 3: la Sra. X, residente del Estado A, detenta todas las acciones de una sociedad que es también residente del mismo Estado. El valor de estas acciones se ha incrementado de manera significativa a través de los años. Ambos Estados, A y B, gravan las ganancias de capital en acciones; sin embargo, la legislación nacional del Estado B establece que los residentes no domiciliados en dicho Estado estarán sujetos a imposición únicamente en virtud de sus ingresos derivados de fuentes extranjeras, en la medida en que dicho ingreso sea repatriado o remitido a dicho país. Al pretender vender sus acciones, la Sra. X se muda al Estado B por dos años y se convierte en residente no domiciliado del mismo. Entonces, vende sus acciones y reclama que las ganancias de capital no podrán estar sujetas a imposición en el Estado A, de conformidad con el párrafo 6 del Artículo 13 del tratado (el tratado

con una vivienda permanente o esté presente en otro Estado por extensos periodos de tiempo. Por ello, muchos países han encontrado que reglas específicas han sido el mejor enfoque para combatir este tipo de casos.

43. Un enfoque utilizado por algunos de estos países ha sido el incluir en sus tratados disposiciones que permitan al Estado, del que el contribuyente haya sido previamente residente, gravar ciertos tipos de ingresos, por ejemplo ganancias de capital sobre participaciones significativas en sociedades, pagos totales de derechos de pensiones obtenidos durante cierto periodo de tiempo después del cambio de residencia.

44. Los países también han lidiado con dichos casos mediante el uso de disposiciones denominadas “impuestos de salida” o “cargos de salida”, bajo las cuales el cambio de residencia origina la obtención de cierto tipo de ingresos, por ejemplo, ganancias de capital derivadas de acciones. Con el fin de evitar un conflicto entre las disposiciones de un tratado fiscal, dichas reglas nacionales pueden considerar que la obtención del ingreso tuvo lugar inmediatamente antes del cambio de residencia; también pueden ser combinadas con las disposiciones del tratado que permitan su aplicación.

45. Una interpretación apropiada de las disposiciones de los párrafos 2 y 3 del Artículo 4 también podrá ser útil al tratar con casos similares a los de los ejemplos. Los conceptos como “centro de intereses vitales” y “sede de dirección efectiva” requieren una fuerte relación entre el contribuyente y un país. El hecho de que un contribuyente tenga una vivienda disponible en un país donde permanezca frecuentemente no es suficiente para afirmar que dicho país es su centro de intereses vitales; asimismo, el sólo hecho de que las reuniones de una junta de directores se lleve a cabo en un país no es suficiente para concluir que ahí es donde la sociedad es efectivamente dirigida. Asimismo, algunos países han reemplazado el párrafo 3 del Artículo 4, que trata los casos de doble residencia de personas morales sobre la base de su sede de dirección efectiva, por una regla que deja dichos casos de doble residencia para que se decidan de conformidad con el procedimiento de acuerdo mutuo.

El ejemplo 3 trata la potencial elusión fiscal derivada de la tributación basada en la remisión de ingreso que es parte de la base gravable. Este tema es abordado en el párrafo 26.1 del Comentario al Artículo 1 del Modelo OCDE y sugiere que, con el fin de lidiar con dichas situaciones, los países podrán incluir disposiciones específicas antiabuso en sus tratados fiscales con países que permitan esa forma de gravamen:

26.1 En virtud de la legislación nacional de ciertos Estados, a las personas que cumplen los requisitos para ser residentes pero que carecen de lo que se considera un vínculo permanente con el Estado (a veces, designado con el calificativo de domicilio), sólo se les gravan las rentas obtenidas de fuentes ajenas al Estado si dichas rentas son efectivamente repatriadas u objeto de remesa hacia él. Por tanto, dichas personas no están sujetas a una doble imposición potencial en la medida que la renta extranjera no es remitida a su Estado de residencia y puede considerarse inadecuado concederles los beneficios establecidos en las disposiciones del Convenio sobre dicha renta. Los Estados contratantes, que acuerden restringir la aplicación de las disposiciones del Convenio a la renta que es efectivamente gravada cuando está en poder de estas personas, lo pueden hacer añadiendo la siguiente disposición al Convenio:

“Cuando, en virtud de una disposición de este Convenio, la renta obtenida en un Estado contratante se beneficia de una exención total o parcial de impuestos en dicho Estado, y en virtud de la legislación vigente en el otro Estado, una persona está sometida al impuesto sobre la renta por la cuantía de la renta que es remitida a dicho Estado o recibida en el mismo y no por la suma total, toda desgravación prevista por las disposiciones del Convenio sólo se aplica a la parte de dicha renta ya gravada en el otro Estado contratante.

En algunos Estados, la aplicación de dicha disposición podría crear dificultades administrativas si transcurriera un largo lapso de tiempo entre el momento en que se genera la renta en un Estado contratante y el momento en que se grava en el otro Estado cuando llega a manos del residente de dicho segundo Estado. Los Estados que están preocupados por estas dificultades podrán prever que la regla establecida en la última parte de la disposición referida anteriormente, a saber, que la renta en cuestión sólo dará derecho a disfrutar de los beneficios aplicables en el primer





tributarios, que no es otro que evitar la doble imposición. Ahora bien, por diferentes motivos, el Modelo de Convenio no recomienda la utilización de una disposición general de este tipo. Aunque esto pueda parecer apropiado en el marco de una relación internacional normal, muy posiblemente un enfoque del tipo “sujeción a impuesto” se adoptaría ante una situación típica de uso instrumental del Convenio. Una disposición de salvaguardia como la aquí propuesta podría tener el siguiente contenido:

“En los casos en que una renta que se ha generado en un Estado contratante sea percibida por una sociedad residente en otro Estado contratante y una o más personas no residentes en este último

- a) posean directa o indirectamente, o a través de una o más sociedades, ya sean estas o no residentes, un interés sustantivo en dicha sociedad en forma de participación en la misma o de cualquier otra, o
- b) ejerzan directa o indirectamente, de forma individual o conjuntamente, la dirección o el control de dicha sociedad

las disposiciones del Convenio que prevean una exención o una reducción de impuestos serán de aplicación exclusivamente en el caso de las rentas sujetas a impuesto en el segundo Estado arriba indicado, de conformidad con las normas ordinarias de su legislación tributaria”.

Cabe la posibilidad de delimitar aún más el concepto de “interés sustantivo” en el momento de elaborar el borrador de convenio bilateral. Los Estados contratantes pueden, por ejemplo, expresarlo en forma de porcentaje del capital o de derechos de voto dentro de la sociedad.

16. El enfoque de la sujeción a impuestos parece tener ciertas ventajas. Se puede utilizar en el caso de los Estados que tienen una estructura económica bien desarrollada y una legislación tributaria compleja. No obstante, habrá que completar dicha disposición incorporando al convenio unas disposiciones de buena fe que permitan la necesaria flexibilidad (véase párrafo 19 más adelante); además, este enfoque no aporta una protección adecuada contra las pautas más recientes de elusión fiscal tales como las “estrategias de piedra de paso” *“stepping-stone strategies”* .

18. Una disposición de este tipo parece constituir el único medio efectivo para combatir las estrategias de “piedra de paso” “*stepping-stone*” . Encontramos una disposición semejante en los tratados bilaterales suscritos entre Suiza y Estados Unidos y el principio en el que se sustenta parece ser el mismo que subyace detrás de las disposiciones adoptadas por Suiza contra el uso indebido de los convenios tributarios por determinado tipo de sociedades suizas. Los Estados que se planteen la incorporación de una disposición de este tipo en sus convenios deben tener en cuenta que puede afectar a operaciones empresariales normales, por lo que conviene completarla con una disposición de buena fe.

19. Las soluciones que acabamos de describir son de índole general y, para asegurarse de que los beneficios previstos en los convenios se concedan en los casos en los que prevalece la buena fe, es necesario completarlas con disposiciones específicas, pudiendo estas adoptar la forma siguiente:

*a) Disposición general de buena fe*

“Las disposiciones anteriores no serán de aplicación cuando la sociedad establezca que su principal objetivo, así como la marcha de sus negocios y la adquisición o mantenimiento por la misma sociedad de sus acciones u otros bienes de los que se deriva la renta en cuestión están motivados por la buena fe empresarial y no tienen como objetivo primordial la obtención de ninguno de los beneficios previstos en el presente Convenio”.

*b) Disposición de actividad*

“Las disposiciones anteriores no serán de aplicación cuando la sociedad lleve a cabo operaciones empresariales de envergadura en el Estado contratante en el que tiene fijada su residencia y la desgravación impositiva que solicita al otro Estado contratante atañe a unas rentas vinculadas con dichas operaciones”.

*c) Disposición de la cuantía del impuesto*

“Las disposiciones anteriores no serán de aplicación cuando la reducción impositiva solicitada no exceda del impuesto que corresponde pagar en el Estado contratante en el que tiene fijada su residencia la sociedad”.

*d) Disposición de cotización en mercado de valores reconocido*

“Las disposiciones anteriores no serán de aplicación en el caso de una sociedad residente de un Estado contratante, si la categoría principal de sus acciones está admitida a cotización en un mercado de valores reconocido en un Estado contratante, o si la sociedad en cuestión es propiedad en su totalidad –ya sea directamente o a través de una o más sociedades, residentes todas ellas del Estado mencionado en primer lugar– de una sociedad residente en el Estado mencionado en primer lugar y cuya categoría principal de acciones cotiza como se indica más arriba”.

*e) Disposición de desgravación alternativa*

Cuando una disposición antiabuso haga referencia a personas no residentes de un Estado contratante, se podrá especificar que «no se entenderá [que dicho término] incluya a los residentes de terceros países que tengan suscritos con el Estado contratante al que se reclama una desgravación impositiva convenios vigentes en materia de impuesto sobre la renta, estipulando dichos convenios una desgravación no inferior a la que se tiene derecho al amparo del presente convenio”.

Las disposiciones anteriores ilustran diferentes enfoques alternativos. La redacción concreta de las disposiciones que se van a incorporar a un determinado convenio dependerá del enfoque que se adopte en el mismo y convendría que fuese objeto de negociaciones bilaterales. Por otra parte, si las autoridades competentes de los Estados contratantes tienen la facultad de aplicar disposiciones discrecionales, quizás resulte conveniente la incorporación de una regla

adicional que confiera a la autoridad competente del Estado de la fuente la discrecionalidad para conceder los beneficios fiscales previstos en el Convenio a los residentes de un tercer Estado, incluso cuando estas personas no cumplan los requisitos de las disposiciones descritas más arriba.

20. Aunque los párrafos anteriores presentan diferentes enfo

3. a) Una persona residente de un Estado contratante podrá disfrutar de los beneficios del Convenio en relación con un elemento de su renta procedente de otro Estado, con independencia de que dicha persona reúna o no las condiciones necesarias, siempre y cuando participe activamente en un negocio en el Estado mencionado en primer lugar (negocio que no podrá consistir en la realización o la gestión de inversiones por cuenta del residente, salvo cuando se trate de actividades relacionadas con la banca, los seguros o con valores y cuando las lleve a cabo una entidad ba





*Disposiciones que atañen a determinados tipos de renta*

21.3 La siguiente disposición tiene por objeto impedir que los beneficios fiscales del Convenio puedan aplicarse a las rentas sujetas a una tributación baja o nula al amparo de un régimen fiscal preferencial:

“1. Los beneficios del presente Convenio no serán de aplicación a las rentas que, con arreglo a otras disposiciones del mismo Convenio, puedan estar sujetas a gravamen en un Estado contratante y que procedan de actividades cuyo resultado no requiera una presencia sustantiva en dicho Estado, entre ellas las siguientes:

- a) aquellas actividades en las que intervengan operaciones bancarias, financieras, navieras o de seguros, así como las actividades de comercio electrónico; o
- b) actividades en las que intervenga una sede central o un centro de coordinación u otros manejos similares que proporcionen a la sociedad o al grupo servicios de administración, financiación u otro tipo de asistencia; o
- c) actividades que generen una renta pasiva, tales como dividendos, intereses y regalías cuando, de conformidad con las leyes o las prácticas administrativas de dicho Estado, la renta en cuestión esté sujeta a un régimen tributario preferencial y, por consiguiente, los datos referentes a esta estén sometidos a un régimen de confidencialidad que impide un intercambio efectivo de información.

2. A los efectos del apartado 1, la renta será objeto de un tratamiento fiscal preferente en un Estado contratante si, por motivos que no sean los expuestos en los anteriores artículos de este Convenio, un elemento de renta:

- a) está exento de impuesto; o
- b) está sujeto a impuesto una vez que pasa a manos del contribuyente, pero le corresponde una tasa impositiva inferior a la que correspondería aplicar a un elemento equivalente de renta si estuviese en manos de unos contribuyentes similares y estos fueran residentes de ese Estado; o
- c) se beneficia de un crédito, una rebaja u otra concesión o ventaja, habiendo sido estos obtenidos directa o indirectamente en relación con dicho elemento de renta y no tratándose de un crédito para el pago de un impuesto extranjero”.

*Normas antiabuso relacionadas con la imposición en la fuente de determinados tipos de renta*

21.4 La siguiente disposición tiene por objeto impedir que los beneficios fiscales previstos en determinados artículos del convenio, cuyo fin es restringir la imposición en la fuente, puedan aplicarse a operaciones en las que se participa con el objetivo principal de beneficiarse de dichos beneficios. Los artículos re

58. En relación con los tratados fiscales, la frase “casos triangulares” se refiere a la aplicación de tratados fiscales en situaciones en donde tres Estados se encuentran involucrados. Un caso de triangulación típico que constituye un uso indebido de un tratado fiscal es uno en el que:

- existen dividendos, intereses o regalías provenientes del Estado F obtenidos por un residente del

ahora incluyen reglas sobre precios de transferencia para combatir dichos casos. Estas reglas están específicamente autorizadas en el Artículo 9 de los Modelos ONU y OCDE. Sin embargo, esta es un área compleja, como se demuestra en la extensa guía producida por la OCDE<sup>9</sup> sobre cómo pueden operar estas reglas.

*ii) Capitalización delgada*

64. En la mayoría de los países, los intereses son un gasto deducible, mientras que los dividendos, al ser una distribución de beneficios, no son deducibles. Una sociedad extranjera que quiera proporcionar financiamiento a una subsidiaria podrá, en virtud lo anterior, encontrar beneficioso para efectos fiscales, proporcionar dicho financiamiento a través de una deuda en lugar de capital accionario, dependiendo del impuesto total que se pague por intereses. Una subsidiaria podría entonces, obtener todo su financiamiento siendo proporcionado en forma de deuda, en lugar de en forma de capital accionario, una práctica conocida como “capitalización delgada”.

65. De conformidad con el reporte de la OCDE sobre Capitalización Delgada<sup>10</sup>, distintos países han desarrollado enfoques diversos para combatir este problema. Estos enfoques pueden, de manera amplia, ser divididos entre aquellos que están basados en la aplicación de reglas generales antiabuso o el principio de plena competencia y aquellos que involucran el uso de proporciones fijas de deuda-capital.

66. La primera categoría se refiere a reglas que requieren una revisión de los hechos y circunstancias de cada caso con el fin de determinar si la naturaleza real del financiamiento es el de deuda o capital. Esto puede implementarse a través de reglas legislativas específicas, reglas generales antiabuso, doctrinas judiciales o la aplicación de legislación sobre precios de transferencia basada en el principio de plena competencia.

67. El enfoque sobre una proporción fija generalmente se implementa a través de reglas legislativas específicas antiabuso; bajo dicho enfoque, si el total de la proporción deuda/capital de una sociedad en particular excede una determinada proporción, el interés sobre las deudas en exceso no será deducible, será diferido o tratado como un dividendo.

68. En la medida en que las reglas de capitalización delgada de un país apliquen a pagos de intereses a no residentes, pero no a pagos similares que se hubieran hec

69. El párrafo 3 del Comentario al Artículo 9 de la OCDE, mismo que se reproduce en el párrafo 6 del Comentario a dicho Artículo del presente Modelo, aclara que el párrafo 1 del Artículo 9 permite la aplicación de reglas nacionales sobre capitalización delgada, en la medida en que su efecto sea asimilar los beneficios del deudor a un monto que corresponda a los beneficios que se hubieran acumulado en una situación de plena competencia. Mientras esto típicamente sería el caso de las reglas de capitalización delgada basadas en el principio de plena competencia, un país que haya adoptado reglas de capitalización delgada basadas en una proporción fija, encontraría difícil establecer que sus reglas de capitalización delgada, que no hacen referencia a lo que las partes independientes hubieran hecho, satisfacen ese requisito.

70. Por dicha razón, los países que han adoptado reglas de capitalización delgada basadas en el enfoque de la proporción fija generalmente consideran que necesitan incluir en sus tratados disposiciones que expresamente permitan la aplicación de dichas reglas. Por ejemplo, el Artículo 13 del Protocolo del tratado celebrado entre Francia y Estonia establece lo siguiente:

Las disposiciones del Convenio no impedirán a Francia la aplicación de las disposiciones del Artículo 212 de su código fiscal (code general des impots) relacionadas con capitalización delgada o con cualquier disposición sustancialmente similar que modifique o remplace las disposiciones de dicho Artículo.

*iii) El uso de sociedades controladas*

71. Las sociedades controladas situadas en jurisdicciones de baja imposición pueden ser utilizadas para efectos de desviar el ingreso a un país en donde el ingreso estaría sujeto a impuestos sustancialmente menores que los que se hubieran tenido que pagar si el ingreso se hubiera originado directamente por los accionistas de dicha sociedad.

72. Varios enfoques han sido utilizados para combatir este tipo de acuerdos. Por ejemplo, una sociedad “de papel”, que no cuenta con empleados, ni realiza actividades económicas sustanciales, puede, en algunos países,

explica más adelante, en los párrafos 10.1 del Comentario al Artículo 7 y 37 del Comentario al Artículo 10 del Modelo):

23. La utilización de sociedades controladas ha de ser combatida con una legislación sobre transparencia fiscal internacional –CFC–. Un número significativo de países miembros y no miembros ha adoptado recientemente dicha legislación. Aunque la concepción de esta clase de legislación varía considerablemente entre los distintos países, un rasgo común de estas normas –consideradas ahora, en el ámbito internacional, como instrumento legítimo para proteger la base imponible nacional– radica en que permiten que un Estado contratante grave a sus residentes por la renta atribuible a su participación en determinadas entidades extranjeras. A veces se ha argumentado, basándose en cierta interpretación de determinadas disposiciones del Convenio, tales como el apartado 1 del Artículo 7 y el 5 del 10, que el citado rasgo común de las legislaciones sobre transparencia fiscal internacional –CFC– va en contra de dichas disposiciones. Por las razones dadas en el párrafo 10.1 de los Comentarios al Artículo 7 y en el 37 de los Comentarios al Artículo 10, la mencionada interpretación no es conforme al texto de las disposiciones. Tampoco puede mantenerse esta interpretación cuando se leen estas disposiciones en su contexto. Por ello, aunque algunos países hayan considerado que es útil precisar expresamente en sus convenios que la legislación sobre transparencia fiscal internacional –CFC– no era contraria al Convenio, dicha precisión es innecesaria. Se reconoce que la legislación sobre transparencia fiscal internacional –CFC– que sigue este enfoque no entra en conflicto con las disposiciones del Convenio.

*iv) Remuneración de directores de alto nivel*

74. De conformidad con el Artículo 16 (Remuneraciones de los miembros de juntas directivas), los honorarios de los miembros de juntas directivas y la remuneración de ejecutivos de alto nivel en una sociedad, podrán gravarse en el Estado de residencia de la sociedad, sin importar el lugar donde estas personas presten sus servicios. Un acuerdo de “división de salarios” podría ser utilizado para reducir los impuestos que se pagarían en dicho Estado, de conformidad con tal Artículo. Por ejemplo, supongamos, que la sociedad A, residente del Estado A, tiene dos subsidiarias, las sociedades B y C residentes de los Estados X e Y, respectivamente. El Sr. D, residente del Estado X, es un director y ejecutivo de alto nivel en la subsidiaria B. El Estado X establece un impuesto sobre la renta a una tasa progresiva de hasta el 50%. El Estado Y tiene un impuesto sobre la renta similar, pero con una tasa muy baja. Los países X y Y tienen un tratado fiscal que establece que el Estado X aplicará el método de exención al ingreso que pueda estar sujeto a imposición en el Estado Y. Para reducir la carga impositiva del Sr. D, la sociedad A puede nombrarlo director y funcionario de alto nivel en la sociedad C y arreglar que la mayor parte de su remuneración sea atribuida a estas funciones.

75. El párrafo 1 del Artículo 16 aplica a las remuneraciones de directores que una persona reciba en su capacidad de director de una sociedad y el párrafo 2 aplica a los salarios, sueldos y remuneraciones similares que dicha persona reciba en su capacidad de ejecutivo de alto nivel en una sociedad. Por ello, además del hecho de que dicho acuerdo pudo haber sido cuestionado exitosamente de conformidad con las reglas generales antiabuso o las doctrinas judiciales, también podría combatirse a través de un análisis adecuado de los servicios proporcionados por el Sr. D a cada una de las sociedades de las que recibe su ingreso, así como un análisis de los honorarios y remuneraciones pagadas a otros directores y administradores de alto nivel en la sociedad C, con el fin de determinar en qué medida los honorarios de un miembro de junta directiva y remuneraciones recibidas por el Sr. D de dicha sociedad, pueden razonablemente ser consideradas como derivadas de actividades desarrolladas como director o como ejecutivo alto nivel de esa sociedad.

*v) Atribución de intereses a una entidad gubernamental o exenta de impuestos*

76. De conformidad con el párrafo 13 de los Comentarios

<http://www.oecd.org/dataoecd/36/32/38236197.pdf>) El Comité deberá decidir si desea apoyar el enfoque incluido en el borrador de discusión. Podrá también decidir no incluir este tema en los cambios propuestos al Comentario al Artículo 1]

### *Artistas y deportistas*

81. Un gran número de tratados fiscales antiguos no incluyen el párrafo 2 del Artículo 17 (Artistas y deportistas), que trata con el uso de las llamadas “sociedades de deportistas”. Con el fin de evitar la posible aplicación de las disposiciones basadas en el párrafo 1 de ese Artículo, los residentes de países que hayan concluido dichos tratados pueden estar tentados a acordar que el ingreso derivado de sus actividades como artistas o deportistas, o como parte del mismo, sea pagado a una sociedad establecida para tal efecto.

82. Como se indica en el Comentario al Artículo 17, que reproduce el párrafo 11 del Comentario de la OCDE a dicho Artículo, tales acuerdos pueden ser tratados de conformidad con las disposiciones legales nacionales que atribuirían dicho ingreso a los artistas o deportistas:

El tercer supuesto se refiere a determinados mecanismos de elusión fiscal en virtud de los cuales la remuneración por la actuación del artista o del deportista no es pagada a este sino a otra persona, por ejemplo, a una de las denominadas sociedades de artistas, de forma que la renta no se grava en el Estado donde se realiza la actividad, ni como renta obtenida en la prestación de los servicios personales del artista o del deportista, ni como utilidades de la empresa, por no existir un establecimiento permanente. Algunos países aplican el principio del “levantamiento del velo” respecto de dichos mecanismos en su legislación interna y tratan las rentas como si las obtuviera el propio artista o deportista; en este caso, el apartado 1 les permite gravar las rentas derivadas de las actividades realizadas en su territorio.

83. El párrafo 11.2 del Comentario de la OCDE, adicionado en 2003, aclara que un Estado también puede depender de sus reglas generales antiabuso o doctrinas judiciales para tratar con acuerdos abusivos que involucran sociedades de artistas.

11.2 No obstante, conviene destacar como norma de uso general que, independientemente del Artículo 17, el Convenio no impedirá la aplicación de reglas antielusión de la legislación nacional del Estado de la fuente que permiten que este grave tanto al artista/deportista o a la sociedad de promoción de artistas en caso de uso abusivo, como se reconoce en el párrafo 24 de los Comentarios al Artículo 1.”

84. Finalmente, respecto a la regla antiabuso encontrada en el párrafo 2 del Artículo 17, las administraciones fiscales deben tener en cuenta que la regla resulta aplicable sin importar si la sociedad de artistas es o no un residente del mismo Estado del artista o deportista. Esta aclaración también se añadió al Comentario de la OCDE en 2003:

11.1 La aplicación del apartado 2 no está limitada a situaciones en las que el artista o el deportista y la tercera persona a quien se le imputa la renta, por ejemplo, una sociedad de promoción de artistas o deportistas, son residentes en el mismo Estado contratante. El apartado autoriza al Estado en que se desarrollan las actividades del artista o deportista a gravar la renta proveniente de esas actividades que se obtengan por otra persona sin tener en cuenta otras disposiciones de u53600.02815]; ea395601. a)3(9a)cion24 e. El del Convenio que pudieran ser en otro caso aplicables. Así pues, a pesar de las disposiciones del Artículo 7, el apartado







94. Los contribuyentes pueden celebrar acuerdos con el fin de obtener los beneficios de dichas disposiciones en circunstancias en las que no se tuvo la intención de proporcionarlos. Por ejemplo, un accionista no residente que



101. El párrafo 5 del Artículo 13 incluye otro límite que los contribuyentes pueden intentar violar. Esto podría hacerse mediante la división de la transferencia de una tenencia accionaria sustantiva a través de un número de transferencias menores de tenencia accionaria. Supongamos, por ejemplo, que la sociedad A, residente del Estado R, es propietaria de todas las acciones en la sociedad B, residente del Estado F. La sociedad A desea vender todas sus acciones a la sociedad Y, residente del Estado F. El tratado entre los Estados A y B permite al Estado F gravar la enajenación de acciones que representan una participación de más del 25% del capital de una sociedad residente en ese Estado. Para evitar dicho gravamen, las sociedades A e Y podrían realizar diversas ventas, cada una menor al 25% del capital de la sociedad B. Este tipo de acuerdo, tal como el anterior, puede ser tratado a través de la aplicación de las reglas generales antiabuso o doctrinas judiciales de un país. Los países que no cuenten con dichos medios podrían también considerar modificar el párrafo 5 en apropiadamente.

[Nota por el subcomité: Con el objeto de reducir el riesgo de que los contribuyentes celebren dichas transacciones, el subcomité invita al Comité a considerar la modificación del párrafo 5 del Artículo 13, como se muestra a continuación:

“Las ganancias obtenidas por un residente de un Estado Contratante de la enajenación de acciones en una sociedad, que sea residente del otro Estado Contratante, podrán estar sujetas a imposición en dicho otro Estado si el enajenante, durante cualquier periodo de 12 meses incluyendo momento de dicha operación, enajena al menos \_\_\_\_\_ por ciento (el porcentaje se establecerá a través de negociaciones bilaterales) del capital de una sociedad.”

rlt/s en unaa -24.047 -la6ferdo,ncir e/-ían r,. 24.04imer-6(-5(form47 OrTc 0.10o,n)-6f91813)-6-ieera6ulo 13, der pa169 Tc 0  
A

104. Mientras que las reglas antiabuso son importantes para prevenir el uso indebido de los tratados, la aplicación de ciertas reglas antiabuso puede ser difícil para los administraciones fiscales, especialmente en los países en desarrollo. Por ejemplo, mientras que la aplicación efectiva de las reglas sobre precios de transferencia ayudan a los países a tratar con ciertos usos indebidos de las disposiciones de los tratados, los países que tienen una experiencia limitada en el área de precios de transferencia pueden estar en desventaja. Adicionalmente, los países que tienen una experiencia inadecuada en el combate al uso indebido de los tratados pueden sentir inseguridad sobre cómo aplicar las reglas generales antiabuso, especialmente cuando se trata de La prueba del objeto (*“purpose-test”*). Esto incrementa la necesidad de contar con mecanismos apropiados para asegurar una interpretación adecuada de los tratados fiscales.

105. Los países en desarrollo pueden dudar en adoptar o aplicar reglas generales antiabuso si creen que estas reglas pueden generar un nivel inaceptable de inseguridad que podría inhibir la inversión extranjera en sus territorios. Mientras que un sistema que permita a los contribuyentes conocer rápidamente si las reglas antiabuso serían aplicadas a transacciones prospectivas, puede ayudar a reducir dichas dudas, es importante que dicho sistema salvaguarde la confidencialidad de las transacciones y, al mismo tiempo, evite interpretaciones discrecionales (que en algunos países pueda llevar riesgos de corrupción). Claramente, un sistema judicial sólido e independiente ayudará a proporcionar a los contribuyentes la seguridad de que las reglas antiabuso sean aplicadas de manera objetiva. Similarmente, una aplicación efectiva del procedimiento de acuerdo mutuo, combinado con el arbitraje para tratar casos que las autoridades competentes no puedan resolver, asegurará que las controversias relacionadas con la aplicación de reglas antiabuso sean resueltas de conformidad con principios internacionalmente aceptados, con el objeto de mantener la integridad de los tratados fiscales.

---