

MODELO ILADT DE CONVENIO MULTILATERAL DE DOBLE IMPOSICIÓN PARA AMÉRICA LATINA

Addy Mazz
Antonio Hugo Figueroa
Heleno Taveira Torres
Jacques Malherbe
Natalia Quiñones Cruz
Pasquale Pistone

Catalogación en la fuente – Biblioteca ICDT

Instituto Colombiano de Derecho Tributario

Cuaderno tributario ICDT / Instituto Colombiano de Derecho Tributario.-- Bogotá:
Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2012.

40p.; 24cm – (Modelo ILADT de Convenio Multilateral de Doble Imposición para
América Latina)

ISBN: 978-958-98637-8-7

1. Impuestos - Tratados - Convenios (derecho) I. Título II. Serie.

CDD: 343.04

CUADERNO TRIBUTARIO ICDT
INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO
Bogotá, D.C., Colombia - Agosto de 2012
ISBN 978-958-98637-8-7

©Instituto Colombiano de Derecho Tributario
Calle 75 No. 8-29
Tel: (571) 317 04 03
Fax: (571) 317 04 36 - 317 1209
www.icdt.org.co
info@icdt.org.co

Los artículos firmados en esta publicación, son responsabilidad de sus autores y no comprometen de ninguna forma la opinión del ICDT, dicha información está protegida, por la legislación vigente de los derechos de autor.

Está prohibida la reproducción parcial o total de esta obra, por cualquier medio reprográfico o fónico, por fotocopia, microfilme, offset o mimeógrafo, sin previa autorización del INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO. Se permite incluir citas y transcribir partes del texto, siempre y cuando se cite la fuente en forma completa.

CUADERNO TRIBUTARIO ICDT

Carlos Mario Lafaurie Escorce
Presidente ICDT

Juan Rafael Bravo Arteaga
Vicepresidente ICDT

Catalina Hoyos Jiménez
Presidente Comisión Académica ICDT

José Alejandro Mejía Giraldo
Secretario Comisión Académica ICDT

César García Novoa (España)
Presidente ILADT

Fernando Zuzunaga (Perú)
Vicepresidente ILADT

José Luis Shaw (Uruguay)
Secretario General ILADT

Juan Manuel Albacete (Uruguay)
Secretario Adjunto ILADT

AUTORES

Addy Mazz
Antonio Hugo Figueroa
Heleno Taveira Torres
Jacques Malherbe
Natalia Quiñones Cruz
Pasquale Pistone

ICDT

Diego Fernando Garzón Otálora - Director Académico
Miguel Ángel Fandiño Zuluaga - Relator
Mauricio Sánchez Molina - Director Ejecutivo
Martha Yolanda Barajas Ibáñez - Diagramadora

CONTENIDO

Capítulo 1 - Ámbito de aplicación	
Artículo 1º - Ámbito subjetivo	
Artículo 2º - Ámbito objetivo	
Artículo 3º - Ámbito territorial y relación con el derecho interno.	
Capítulo 2 - Definiciones.	
Artículo 4º - Definiciones e interpretación	
Artículo 5º - Residencia	
Capítulo 3 - Cláusulas de repartición de la potestad impositiva	
Artículo 6º - Rentas inmobiliarias	
Artículo 7º - Rentas empresariales	
Artículo 8º - Rentas pasivas	
Artículo 9º - Rentas de trabajo y pensiones	
Artículo 10 - Artistas y deportistas.	
Artículo 11 - Otras rentas	
Artículo 12 -Capital	
Capítulo 4 - Reglas de procedimiento	
Artículo 13 - Eliminación de la doble imposición	
Artículo 14 - No Discriminación	
Artículo 15 - Aplicación de cláusulas internas contra la evasión y la elusión fiscal	
Artículo 16 - Resolución de conflictos del Convenio	
Artículo 17 - Cooperación entre autoridades tributarias.	
Artículo 18 - Miembros de misiones diplomáticas y consulares.	
Capítulo 5 - Disposiciones finales	
Artículo 19 - Entrada en vigor	
Artículo 20 - Accesión	
Artículo 21 - Duración y terminación	

MODELO ILADT DE CONVENIO MULTILATERAL DE DOBLE IMPOSICIÓN PARA AMÉRICA LATINA

CAPÍTULO 1 - ÁMBITO DE APLICACIÓN

Artículo 1º - Ámbito subjetivo

1. Este Convenio se aplicará a las personas de buena fe que sean residentes de uno o más Estados Contratantes y a todas las personas de buena fe que se encuentren en una situación objetivamente similar.
2. Para propósitos de la aplicación de este Convenio, se considerará que existe una situación objetivamente similar cuando:
 - a. Los individuos no residentes obtengan la mayor parte de sus ingresos en uno o más de los Estados Contratantes;
 - b. Las sociedades o empresas unipersonales no residentes tengan un establecimiento permanente en uno de los Estados Contratantes;
 - c. Cualquier otra situación en la que un tratamiento diferenciado basado en la residencia no esté justificado por razones imperativas.

Comentarios

Numeral 1º

1. Por causa de su estructura multilateral, el Convenio puede aplicarse tanto en las situaciones bilaterales, como en las multilaterales.
2. El criterio principal para determinar la aplicación personal es la residencia en uno o más Estados Contratantes, determinada según las pautas contenidas en el artículo 5º del presente Modelo.
3. Sin embargo, este artículo admite también la aplicación del Convenio a las personas de buena fe que se encuentren en una situación objetivamente similar, tal como están definidas en el numeral 2º de este artículo.
4. El hecho de admitir la aplicación del Convenio a los sujetos no residentes sin duda determina la extensión de este Modelo a las personas que son residentes en terceros Estados y permite lograr entre todos los países miembros del ILADT un espacio fiscalmente coordinado con dimensiones territoriales muy amplias, que podrían sin duda resultar de interés para los capitales internacionales.

5. De conformidad con la disposición del artículo 15 del presente Modelo, la existencia de una cláusula que limita la aplicación del Convenio a los supuestos de buena fe permite lograr este resultado sin privar a los Estados Contratantes del derecho de excluir la aplicación del mismo en posibles situaciones abusivas. Se trata de un camino alternativo a la previsión de cláusulas de limitación de beneficios, que permite aplicar las cláusulas nacionales antiabuso para contrarrestar las prácticas de treaty shopping, encaminadas a lograr la aplicación de menores retenciones en la fuente. En este sentido se deberá entender que no tendrán derecho a la aplicación del Convenio los sujetos residentes en terceros Estados que no se encuentren en los supuestos indicados por el artículo 1º apartado 2º, como por ejemplo las sociedades base que no cuentan con actividades económicas sustanciales en el Estado firmante. Al tratarse de un Convenio Multilateral, las retenciones en la fuente siempre estarán limitadas al mismo monto máximo, y por eso se vuelve innecesario incluir una cláusula de tipo limitación de beneficios (LOB). Cualquier situación de abuso será regulada por los Estados Contratantes a través de la aplicación de las cláusulas internas antiabuso como requisito de buena fe para otorgar beneficios del tratado.
6. La limitación a la aplicación del Convenio es también expresión de los criterios de aplicación que son propios de todo Convenio internacional, ya que el criterio de la buena fe es normalmente un elemento fundamental para la interpretación y aplicación de los convenios según la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. En este sentido, representa también un instrumento para asegurar que los Estados miembros conformen la aplicación del Convenio a dicho criterio, excluyendo la aplicación en presencia de prácticas abusivas.
7. No se excluye que la aplicación del Convenio multilateral a sujetos no residentes en los Estados Contratantes en situaciones objetivamente similares pueda suscitar algunos problemas de coordinación en la aplicación de los convenios bilaterales con el Estado de residencia del contribuyente en este tipo de situación triangular. Sin embargo, en la medida en que existan convenios de cada país latinoamericano con el Estado tercero de residencia, dichos problemas se podrían solucionar.

Numeral 2º

8. A pesar de la formulación amplia del literal c), los supuestos de situación objetivamente similar indicados en el artículo 1.2, no se deben interpretar como ejemplos, sino como supuestos taxativos en presencia de los cuales se admitirá el derecho a la aplicación del Convenio también para los sujetos no residentes.
9. El literal a) individualiza el supuesto en que la situación similar existe desde la perspectiva personal. Sin embargo, la aplicación del Convenio no debe permitir al sujeto lograr ventajas que no serían aplicables a los sujetos residentes en uno de los Estados Contratantes, ya que de otra forma podría faltar el requisito de buena fe.

10. La aplicación del Convenio por la existencia de un establecimiento permanente se basa en un aislamiento de las rentas que se pueden efectivamente atribuir al mismo, pero no implica un derecho a la aplicación del Convenio por cada otra categoría de renta del contribuyente no residente en un Estado Contratante.

Artículo 2º - Ámbito objetivo

Este Convenio se aplicará a cualquier tributo que se imponga en un Estado Contratante, sobre personas residentes de otro Estado Contratante, independientemente de la manera en que dichos tributos se recauden, excepto aquéllos que se impongan a nivel subnacional o que se excluyan de manera explícita en el Anexo A.

Comentarios

1. El ámbito objetivo de aplicación del Modelo es mucho más amplio que el de los convenios vigentes, así como de los modelos existentes, puesto que su formulación no lo limita solo a los impuestos sobre la renta y el capital, sino que también permite que los Estados extiendan la aplicación del Convenio a las situaciones transfronterizas relativas a otros tributos, como por ejemplo los impuestos sobre sucesiones y donaciones.
2. Este resultado se logra por efecto de la técnica de redacción abierta, restringida por efecto de la lista de exclusiones, que asegura la aplicación inmediata del Convenio para todos los tributos, excepto a los que cada Estado Contratante haya específicamente excluido en el Anexo A. De esta manera se protege el derecho efectivo de los contribuyentes a obtener la eliminación de la doble imposición en todos los supuestos que el Estado no haya explícitamente excluido. Así ya no será necesario discutir sobre la naturaleza del tributo, pues si no ha sido explícitamente excluido estará cubierto por el Convenio, independientemente de si se trata de un impuesto de sobre la renta o el capital, o si se trata de un tributo de otra tipología.
3. La estructura abierta de la cláusula sobre el ámbito objetivo no excluye que en el futuro el Modelo se pueda aplicar también a tributos que tengan estructura y conceptos no totalmente coincidentes con los que en este momento se encuentran en los siguientes capítulos del presente Modelo, como ocurre en el caso del IVA. En consecuencia, para permitir esta ampliación será necesario un protocolo específico que homologue el tratamiento de los distintos supuestos de hecho generador y base gravable.
4. La expresión “a nivel subnacional” se refiere a los impuestos aplicados por las entidades territoriales al interior del Estado Contratante.

Artículo 3º - Ámbito territorial y relación con el derecho interno

Este Convenio se aplicará únicamente dentro del territorio de los Estados Contratantes. Su aplicación íntegra o con las modificaciones necesarias podrá extenderse a cualquiera de los Estados. Cualquier aplicación territorial del Convenio

tendrá efectos a partir de la fecha de entrada en vigor, sujeta a las modificaciones y condiciones que se acuerden por parte de los Estados Contratantes en intercambio de notas a través de los canales diplomáticos o de cualquier otra manera acorde con sus procedimientos constitucionales.

En ningún caso un Estado Contratante o sus autoridades podrán invocar las disposiciones de su derecho interno, cualesquiera sean su jerarquía y fecha, como justificación del incumplimiento de este tratado. Esta disposición no afectará el derecho de los Estados Contratantes de aplicar el artículo 15 del presente Convenio.

Comentarios

1. En conformidad con la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, este Convenio no produce sus efectos más allá del ámbito territorial de los Estados Contratantes.
2. Sin embargo, por efecto de las cláusulas que permiten aplicar el Convenio en situaciones objetivamente similares a las de los sujetos residentes en los Estados Contratantes, dichos Estados se comprometen a interpretar y aplicar los convenios con los terceros países en forma compatible con las disposiciones de este Convenio, aún unilateralmente si fuera necesario.
3. El corolario de la aplicación territorial de este Convenio es que el sujeto no residente en uno de los Estados Contratantes no tendrá derecho a invocar la aplicación del mismo frente a su Estado no contratante de residencia.

CAPÍTULO 2 - DEFINICIONES

Artículo 4º - Definiciones e interpretación

1. Para propósitos del presente Convenio, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente:
 - a. el término “persona” comprende las personas físicas, las sociedades, los fideicomisos (*trust*) y cualquier otra agrupación de personas;
 - b. el término “sociedad” significa cualquier persona jurídica o entidad que se considere como tal para efectos impositivos;
 - c. el término “empresa” se aplica a la explotación de cualquier actividad o negocio o prestación de servicios por parte de unidades económicas, incluso por parte de personas físicas o sociedades unipersonales;
 - d. el término “empresa de un Estado Contratante” significa una empresa explotada por un residente de un Estado Contratante;
 - e. el término “nacional” de un Estado Contratante significa:

- (i) cualquier persona física que posea la nacionalidad o ciudadanía del Estado Contratante;
 - (ii) cualquier persona jurídica, sociedad de personas (*partnership*), fideicomiso (*trust*) o asociación constituida conforme a la legislación vigente de un Estado Contratante.
- f. el término “lugar de actividad principal” se refiere al lugar en el que efectivamente se encuentran la mayor parte de los elementos humanos y materiales necesarios para alcanzar los objetivos para los cuales se constituyó la empresa;
- g. el término “negocio” incluye la prestación de servicios profesionales y la realización de otras actividades de carácter independiente;
- h. el término “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de de negocios mediante el cual una empresa realiza, incluso a través de otra persona, toda o parte de su actividad. En el caso de las actividades de construcción, montaje, demolición y/o de supervisión, se puede admitir la existencia de un establecimiento permanente cuando la duración de las mismas sobrepase los seis meses. En ningún caso puede admitirse la existencia de un establecimiento permanente respecto a actividades de naturaleza preparatoria o auxiliar;
- i. el término “renta” deberá incluir cualquier tipo de ingreso o ganancia;
- j. el término “rentas inmobiliarias” comprende todo ingreso que se derive directa o indirectamente de los bienes inmuebles, incluyendo los bienes accesorios, el ganado, y los equipos utilizados en la actividad que se lleve a cabo sobre los inmuebles. Así mismo, el término incluye las rentas de la explotación agrícola y forestal, de hidrocarburos, minerales, recursos hídricos, marinos, de aguas internas, así como del espacio aéreo y del espectro electromagnético, y sus accesorios y equipos;
- k. el término “beneficios empresariales” significa rentas de una empresa de cualquier Estado Contratante y cualquier renta similar;
- l. el término “transporte internacional” significa todo transporte por buque, tren, aeronave o automotor, explotado por una empresa que tiene su lugar de actividad principal establecido en un Estado Contratante, excepto cuando dicho buque, tren, aeronave o automotor es explotado solamente entre lugares al interior de otro Estado Contratante;
- m. el término “rentas pasivas” incluye todos los dividendos, intereses, regalías, ganancias de capital y remuneraciones similares;
- n. El término “dividendos” incluye todo pago que realice la sociedad a los accionistas, que proceda del reparto de las utilidades de la misma;

- o. El término “ganancias de capital” incluye todo pago que reciba un inversionista de capital al momento de la enajenación de activos valorizados, que corresponde a la diferencia entre el valor de adquisición y el valor de enajenación;
- p. El término “interés” incluirá toda la remuneración de una inversión de capital o de la disponibilidad financiera del mismo, que pueda ser determinada con antelación y que corresponda a la ejecución de una obligación contractual por parte del pagador;
- q. El término “regalías” significa los pagos por el uso o explotación de bienes intangibles, así como a la remuneración por servicios técnicos, asistencia técnica y consultoría y los pagos por el uso de equipos y maquinaria industrial, comercial y científica;
- r. El término “salario” incluye cualquier remuneración del trabajo en forma directa o indirecta, aún cuando sea pagada por un sujeto distinto del empleador o en un momento posterior a la terminación del contrato de trabajo;
- s. El término “pensión” incluye cualquier renta que represente directa o indirectamente la remuneración de actividades de empleo ejercidas en el pasado, siempre que dichas actividades hayan cesado;
- t. El término “actividades artísticas y deportivas” incluye cualquier actividad cinematográfica, musical, televisiva, de radio, de artes escénicas y similares, así como de deporte atlético o no atlético, profesional o no profesional;
- u. el término “otras rentas” incluirá cualquier ingreso distinto a los ingresos descritos en una disposición específica de este Convenio;
- v. el término “capital” incluye la propiedad sobre bienes muebles e inmuebles, así como cualquier otro derecho que directa o indirectamente exista sobre los mismos;
- w. el término “sociedad matriz” se refiere a una sociedad que posee una participación no inferior al 25% del capital o de los derechos de voto en otra sociedad;
- x. el término “sociedad filial” se refiere a una sociedad cuyo capital o derechos de voto pertenecen en medida no inferior al 25% a otra sociedad;
- y. el término “autoridad competente” significa:
 - i. en Argentina:.....
 - ii. en Bolivia:.....
 - iii. en Brasil:.....

- iv. en Chile:.....
 - v. en Colombia:.....
 - vi. en Ecuador:.....
 - vii. en Guatemala:.....
 - viii. en México:.....
 - ix. en Paraguay:.....
 - x. en Perú:.....
 - xi. en Uruguay:.....
 - xii. en Venezuela:.....
2. Cualquier término contenido en el Convenio deberá ser interpretado, a menos que del contexto se infiera una interpretación diferente, a la luz de las definiciones establecidas en el Convenio, así como de su objeto y propósito, de conformidad con las disposiciones de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. La interpretación de acuerdo con la ley interna sólo será posible como un mecanismo suplementario de interpretación.
 3. Todo término o expresión no definido en el Convenio, o cuyo significado no pueda ser reconstruido a la luz del mismo, tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que en ese momento le atribuya la legislación del Estado de la fuente relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, prevaleciendo el significado atribuido por la legislación fiscal sobre el que resultaría de otras ramas del Derecho de ese Estado.

Comentarios

Numeral 1º

1. Este artículo es el verdadero fulcro del sistema de interpretación del Modelo de Convenio ILADT, que se propone el objetivo de lograr una interpretación tendencialmente autónoma de sus cláusulas tanto en presencia como en ausencia de definiciones, en la medida en que sea posible reconstruir una noción autónoma fundada en el objeto y el propósito del Convenio, y sólo subordinadamente admitiendo la interpretación según la ley tributaria nacional.
2. El artículo está estructurado en tres apartados, que contienen respectivamente: (i) el elenco de definiciones de los términos utilizados en el Convenio (en la mayoría de los casos siempre con un carácter muy amplio), (ii) los criterios de interpretación autónoma directa e indirecta, así como (iii) los límites dentro de los cuales se admite la interpretación según la ley nacional de los Estados Contratantes.

3. El literal a) define el término 'persona' y está formulado en forma muy amplia para permitir que se entienda como tal cualquier sujeto de imputación de derechos que sea sometido a imposición en forma separada de sus asociados, aún cuando no tenga personalidad jurídica.
4. El literal b) define el término 'sociedad' y está formulado en forma muy amplia para permitir que el mismo indique cualquier tipo de entidad que el derecho tributario considere como persona jurídica para someter su renta a imposición en forma separada de la de sus asociados.
5. En este sentido, las sociedades de capitales siempre se deben considerar como sociedades en el sentido del literal b), mientras que las sociedades de personas sólo serán tales cuando las mismas tributen y no se apliquen regímenes de transparencia fiscal que implicarían una tributación de la renta directamente en cabeza de sus socios.
6. Las demás entidades se pueden considerar sociedades en la medida en que queden sometidas al mismo régimen de imposición de las sociedades.
7. El literal c) se aplica a cualquier actividad económica profesional para la explotación de negocios en el sentido del literal g) del mismo artículo 4.1.
8. El literal d) define la empresa de un Estado Contratante en función del sujeto que tiene derecho a explotarla y por esto su localización territorial se refleja en la de dicho sujeto, según los criterios contenidos en la ley de los Estados Contratantes, así como en el artículo 5º del Modelo de Convenio.
9. El literal e) define el término 'nacional' de conformidad con los criterios formales aplicables a las personas físicas y a las personas jurídicas, en este último caso aplicando la ley vigente en el Estado de su constitución. Este último término se debe entender en forma muy amplia para permitir que la nacionalidad de la sociedad refleje los criterios sobre que se funda su misma existencia en el derecho nacional.
10. El literal f) define el término 'lugar de actividad principal', cuya importancia en el Modelo de Convenio del ILADT es fundamental para determinar el Estado Contratante de residencia de las sociedades. La definición de lugar de actividad principal se realiza con arreglo al lugar en que se encuentran los elementos humanos y materiales que son necesarios para alcanzar los objetivos en razón de los cuales se ha constituido la empresa. Este criterio permite excluir que dicha persona sea residente en un Estado en que no tenga la sustancia fundamental para realizar su actividad y admite que existan lugares adicionales de actividad cada vez que una porción de la empresa sea localizada en otro país. Pueden existir problemas cuando los elementos humanos y materiales se encuentren en más de un país; sin embargo, la referencia a la 'mayor parte' de dichos elementos permite alcanzar soluciones razonables con arreglo a los hechos y a la prevalencia de uno o ambos elementos en un Estado Contratante. Se entiende que el Modelo abandone el criterio de Key Entrepreneurial Risk Taking Functions-KERT por razones de simplificación y para permitir una fiscalización con arreglo a criterios sustanciales y fácilmente demostrables por el contribuyente.

11. El literal g) define el término ‘negocio’ en forma muy amplia, para permitir que el mismo se aplique tanto a las actividades de empresa en el sentido propio, como a las que consisten en la prestación de servicios profesionales y de otras de carácter independiente.
12. El literal h) define el término ‘establecimiento permanente’ según una formulación similar a la que se encuentra en la mayoría de los convenios vigentes y modelos existentes, añadiendo un criterio temporal y uno cualitativo para excluir su existencia respectivamente en las actividades de construcción montaje, demolición y/o de supervisión de breve duración (es decir con presencia en el otro Estado Contratante inferior a seis meses) o de naturaleza auxiliar o preparatoria (como ocurriría para los depósitos o las demás situaciones en que no se concluyan los negocios que son la verdadera fuente de las rentas de las empresas).

La naturaleza fija del establecimiento permanente se entiende como tendencial, espacial y temporal. Sin embargo, no implica una permanencia mínima en un Estado Contratante distinto al de residencia. Se entiende que tengan naturaleza auxiliar o preparatoria las actividades que un sujeto realiza para lograr la conclusión de un negocio que genera un ingreso específico como actividad empresarial, sin que sean generadoras de ingresos de manera autónoma. Por ello, no tendrán naturaleza auxiliar o preparatoria aquellos negocios que sean objeto de una remuneración independiente.

No constituye establecimiento permanente la sola existencia de relaciones de carácter jurídico o económico que mantenga una empresa de un Estado Contratante con empresas de otro Estado Contratante que lleven a cabo operaciones de maquila, que procesen habitualmente en el país bienes o mercancías mantenidas en el país por la empresa, utilizando activos proporcionados, directa o indirectamente, por dicha empresa.

13. La formulación similar al artículo 5º del Modelo OCDE destaca la simplificación de este literal, que sin embargo postula su aplicación según un criterio de vinculación efectiva, que parece más adecuado en el contexto de atribución exclusiva del poder de imposición al Estado del establecimiento permanente para toda renta que se pueda atribuir al mismo, para evitar que la existencia de dicho establecimiento permanente pueda completamente excluir cualquier poder de imposición del Estado Contratante de residencia sobre las rentas de las empresas que se producen en los Estados en que se encuentren establecimientos permanentes.
14. El literal i) se refiere al significado amplio de la palabra “renta”, que se aplica a toda categoría de ingreso, incluidas las ganancias, objeto del capítulo tercero del Modelo y que en particular incluye las rentas inmobiliarias, las rentas empresariales, las rentas pasivas (de las inversiones de riesgo, así como los intereses y las regalías), las rentas del trabajo y pensiones, así como las otras rentas. A pesar de la necesidad que exista una renta según el derecho nacional, la aplicación de las cláusulas del capítulo tercero se realizará en principio con arreglo a los criterios brindados en el Modelo.

15. El literal j) define el término “rentas inmobiliarias” en forma muy amplia para asegurar que cualquier ingreso que se derive directa o indirectamente de los bienes inmuebles pueda quedar sometido a la imposición según la cláusula que regula esta tipología de renta en el Modelo de Convenio, incluyendo también en todo caso los accesorios y los equipos. La mención explícita de todos los recursos naturales tiene que interpretarse de modo que siempre que el fundamento de una renta sea la explotación de dichos recursos, se aplicará la cláusula sobre rentas inmobiliarias. La inclusión de dichas rentas implica un fortalecimiento aún mayor del criterio de la fuente que el que se lograría con el Establecimiento Permanente, en la medida en que permite gravar incluso actividades auxiliares y preparatorias relacionadas con explotaciones minerales, agrícolas, marinas o forestales. Se entiende que las explotaciones minerales comprenden los yacimientos minerales del subsuelo tanto en tierra en el mar territorial y aguas internas. Las explotaciones marinas incluyen las rentas derivadas de los recursos vivos del mar y de las aguas internas.
16. El literal k) define los “beneficios empresariales” como la renta que procede de la explotación de la empresa, así como cualquier renta similar, para asegurar la aplicación de la cláusula tanto a las rentas de las empresas en sentido estricto, como a las que proceden de los servicios realizados por los profesionales.
17. El literal l) define la expresión “transporte internacional” para asegurar que el régimen específico contenido en el artículo 7º se aplique en manera limitada a los casos en que puedan surgir dudas respecto a la correcta atribución del poder de imposición. En este sentido, incluye todos los posibles medios de transporte en la medida en que el transporte de bienes o personas se realice en más de un Estado Contratante.
18. El literal m) contiene la definición de “rentas pasivas” que hasta ahora no ha sido común en el derecho tributario internacional y que sin embargo agrupa las categorías de dividendos, ganancias (plusvalías) de capital, intereses, regalías, y rentas similares dentro de un solo grupo para asegurar a las mismas una completa neutralidad en el régimen fiscal aplicable a las situaciones transfronterizas. Las remuneraciones similares solo quedarán sometidas al artículo 8.3 en la medida en que se asimilen a intereses o regalías, como puede ocurrir con algunos instrumentos financieros atípicos o híbridos. Quedan fuera de la aplicación de dicho régimen las rentas que sean atribuibles a los establecimientos permanentes.
19. Los literales n) y o) contienen la definición de dividendos y ganancias de capital, respectivamente, que sirven para determinar si el poder de imposición del Estado de la fuente no está sujeto a la condición de la previa deducibilidad de la renta pasiva en cabeza del pagador, como ocurre en los supuestos de los literales p) y q).
20. El literal q) define las regalías con arreglo a los supuestos de uso de los bienes indicados en el mismo. En consecuencia, toda cesión de derechos sobre estos bienes no se gravará como una regalía sino como una renta de inversión

de riesgo o como beneficio empresarial. En todo caso quedarán fuera de la aplicación del artículo sobre regalías, las rentas que sean atribuibles a los establecimientos permanentes.

21. El término salario, objeto del literal r) se debe entender en sentido muy amplio, de manera que incluya cualquier remuneración del trabajo, incluso aquella que se derive de bonos de salida o de retiro.
22. El término pensión contenido en el literal s) incluye únicamente la renta que el sujeto recibe respecto de actividades de trabajo ejercidas en el pasado, siempre que dichas actividades hayan cesado de manera definitiva. El término no incluye rentas diferidas, sino únicamente rentas cuya función es asegurar una remuneración similar a la obtenida durante el empleo.
23. El término “actividades artísticas y deportivas” contenido en el literal t) incluye todas rentas que se perciban en función de este tipo de actividades independientemente de que su pago se realice al sujeto que ejerce dichas actividades o a otra persona. Lo relevante en este caso es que la renta se derive de este tipo de actividades.
24. El literal u) define la categoría residual de “otras rentas”, que tiene un significado autónomo al interior del Modelo de Convenio y cuya función es aplicarse sólo en forma residual, es decir, cuando las demás cláusulas del capítulo tercero no pueden ser aplicadas.
25. El literal v) está formulado en función residual del literal m). Tanto como para el literal m), como para los literales n), o), p)y q), también quedan fuera de la definición las rentas que sean atribuibles a los establecimientos permanentes. Los instrumentos financieros híbridos, derivados y demás negocios financieros complejos se calificarán como intereses, dividendos o ganancias de capital dependiendo de la posibilidad de determinar con antelación la remuneración.
26. El término “capital”, objeto del literal w), se debe entender en sentido muy amplio, de manera que no sólo incluya la propiedad de bienes muebles o inmuebles, sino también las situaciones, principalmente de derecho, equivalentes a los mismos en que el contribuyente disponga de una riqueza cuya posesión o disponibilidad pueda ser objeto de imposición.
27. Los literales w) y x) definen las sociedades matriz y filial para la aplicación de la exención contra la doble imposición económica, según el artículo 12 del Modelo ILADT.
28. El literal y) define el término “autoridad competente” en forma cerrada, es decir por efecto del conjunto de personas que cada uno de los Estados miembros del ILADT designará para efectos de la aplicación del Convenio.

Numeral 2º

29. La interpretación de los términos contenidos en el Modelo de Convenio ILADT es tendencialmente autónoma, es decir que excluye en principio cualquier influencia de la legislación nacional de los Estados Contratantes tanto respecto de los términos definidos por el Modelo, como respecto de las expresiones que, aún no siendo definidas en el Modelo, puedan ser objeto de una reconstrucción fundada en los elementos contenidos en el Modelo, interpretándolos a la luz de su objeto y propósito.
30. El apartado 2º del artículo 4º postula dicha autonomía interpretativa a la luz de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados (CVDT), de manera que la ley nacional únicamente podrá ser utilizada como un mecanismo suplementario de interpretación según el artículo 32 de dicha Convención.
31. La mención específica de la CVDT permite llevar a cabo la interpretación del Convenio según las pautas generales contenidas en su artículo 31, y agregar tanto los mecanismos suplementarios según el artículo 32, como los elementos adicionales (por ejemplo el artículo 33).
32. Sin embargo, es importante destacar que la interpretación de buena fe según la CVDT permite considerar la terminología del Convenio como expresión del significado ordinario de los términos que el mismo utiliza y no excluye que en esta misma función sea posible invocar también el comentario al Modelo.
33. La posibilidad de que del contexto se infiera una interpretación diferente no implica automáticamente la interpretación según el derecho nacional de los Estados Contratantes, puesto que la misma podría excluir una de las posibles interpretaciones según el Modelo. Por ello se considera preferible la reconstrucción indirecta según lo dispuesto por el artículo 4.3.

Numeral 3º

34. La función de este apartado es de fortalecer la interpretación autónoma del Modelo de Convenio ILADT aún cuando un término no sea objeto de una definición específica, permitiendo la interpretación según el derecho nacional del Estado Contratante sólo si no es posible reconstruir el significado a la luz del Convenio, y si no se infiere del contexto una interpretación diferente.
35. En este caso, como ya normalmente ocurre en los convenios vigentes y modelos existentes, el significado resultante de la legislación tributaria prevalece sobre el que procede de otras ramas del derecho.
36. Los conflictos entre la legislación doméstica de dos o más estados contratantes, se resolverán con la adopción del significado que un término o Convenio tenga en la legislación del Estado de la fuente, puesto que este criterio corresponde a los objetivos del Modelo ILADT, es más fácil en su aplicación y permite evitar conflictos hermenéuticos. Se entiende que los conflictos de interpretación y

aplicación relativos a la determinación del Estado de la fuente se deben solucionar por el procedimiento de resolución contenido en el artículo 16 del Modelo.

Artículo 5º - Residencia

1. Para propósitos de este Convenio, el término “residente de un Estado Contratante” significa cualquier persona que se considere residente en al menos uno de los Estados Contratantes bajo la ley tributaria de ese Estado.
2. En ausencia de un concepto de residencia bajo la ley tributaria interna, o cuando una persona sea residente de un Estado Contratante y de otro Estado (Contratante o No Contratante), una persona se considerará residente para propósitos del Convenio con base en los criterios indicados en el numeral 3º del presente artículo.
3. Una persona se considerará residente del país donde surja la conexión personal más cercana. La conexión personal más cercana se determinará como sigue:
 - a. Para los individuos:
 - i. con base en la existencia de una vivienda permanente a su disposición en un Estado Contratante o, si el individuo tuviera vivienda permanente a su disposición en ambos Estados o en ninguno de ellos, se considerará residente sólo del Estado en el que se encuentre su centro de intereses vitales;
 - ii. si no fuera posible determinar su centro de intereses vitales, el individuo se considerará residente sólo del Estado en que posea una vivienda habitual;
 - iii. si el individuo tuviera una vivienda habitual en más de un Estado Contratante o en ninguno de ellos, se considerará residente sólo del Estado del que sea nacional;
 - iv. si el individuo es un nacional de más de un Estado Contratante o de ninguno, las autoridades competentes decidirán la cuestión por el procedimiento de mutuo acuerdo.
 - b. Para todas las demás personas:
 - i. con base en el lugar de la actividad principal;
 - ii. si el lugar de actividad principal no puede ser determinado, se aplicará a este fin el criterio del lugar de incorporación y, en el caso que ese criterio no pudiera aplicarse de manera concluyente, se aplicará subsidiariamente el lugar de dirección efectiva y, si con ese criterio aún no fuera posible determinar un único lugar de residencia, el mismo se determinará por las autoridades competentes, quienes decidirán la cuestión por mutuo acuerdo, acudiendo al procedimiento regulado por el artículo 16 de este Convenio.

Comentarios

Numeral 1º

1. La definición base de residencia en el Modelo de Convenio ILADT se identifica con la que se encuentra en el derecho nacional de los Estados Contratantes, puesto que normalmente la misma representa también el criterio para que el contribuyente pueda quedar sometido a la imposición sobre su renta global en dicho Estado.

Numeral 2º

2. Sin embargo, cuando no exista una definición de residencia en un Estado Contratante, el Modelo de Convenio ofrece la posibilidad de llegar al mismo resultado por medio de los criterios que el Modelo utiliza para solucionar los problemas de doble residencia fiscal.

Numeral 3º

3. La solución de los conflictos de doble residencia en el Modelo de Convenio ILADT acoge los criterios comunes en uso en los convenios vigentes y modelos existentes, pero con algunas modificaciones que no afectan a los individuos.
4. La aplicación de los cuatro criterios suplementarios para los individuos es en principio correspondiente a la estructura de los Modelos de la OCDE y de la ONU, puesto que se aplican en orden de precedencia las referencias a la vivienda permanente a disposición, el centro de intereses vitales, la vivienda o morada habitual, la nacionalidad y la determinación por mutuo acuerdo como última ratio.
5. Sin embargo, esto no implica necesariamente que los mismos criterios sean interpretados en la misma manera de la que se aplicaría en los Modelos de la OCDE y de la ONU.
6. El criterio de la vivienda permanente a disposición implica por un lado que no sea necesaria la propiedad de la vivienda y por el otro que no sea necesaria la presencia constante en la misma. En consecuencia, se admitirá la existencia de una vivienda permanente a disposición también cuando la persona disponga de la misma por efecto de un contrato o también de hecho, siempre que la administración pueda ofrecer la prueba de esa situación. Además, se tiene que excluir dicho elemento cuando la persona alquile la vivienda a un tercero y por esto no tenga la disponibilidad material de la misma, así como cuando se trate de una habitación no permanente, como por ejemplo en el caso de las habitaciones de veraneo.
7. El criterio del centro de intereses vitales debe entenderse como el lugar en el que las relaciones personales y económicas del individuo sean más estrechas. En este sentido, se entiende que cada vez que las relaciones personales y económicas se encuentren en dos o más Estados Contratantes distintos,

las primeras serán más importantes para determinar la residencia del sujeto. Sin embargo, cuando las relaciones personales no sean localizadas en forma exclusiva en un Estado Contratante, este criterio no podrá utilizarse para solucionar el problema de doble residencia.

8. El criterio de la vivienda o morada habitual representa una especificación de los criterios precedentes y pone el enfoque sobre las costumbres específicas de la vida del contribuyente para averiguar el lugar de su estadía habitual, es decir en el que habitualmente conduce su vida. Este criterio tiene que interpretarse no sólo con arreglo a las costumbres de vida de la persona, sino también de los miembros de su familia, de manera que sea posible llegar a determinar el lugar en que la familia reside. Además, especialmente en el caso de los trabajadores dependientes, muchos ordenamientos piden que la persona establezca su morada habitual en el mismo lugar de la actividad. Por estas razones, su aplicación normalmente permite solucionar los problemas de doble residencia, excepto para las personas con un nivel muy elevado de movilidad y sin fuertes vínculos con la familia.
9. Para esta categoría de personas no queda otro remedio que definir la residencia con base en la nacionalidad y, en caso - no infrecuente en Latinoamérica - de personas con más de una nacionalidad, es necesario determinar la residencia por efecto de un mutuo acuerdo.
10. El Modelo de Convenio para Latinoamérica adopta dos criterios para solucionar los problemas de doble residencia de las demás personas. Se trata de una solución con estructura distinta y que aplica criterios distintos de los que se encuentran en los Modelos de la OCDE y de la ONU.
11. El criterio principal es representado por la determinación de la residencia con base en el lugar de la actividad principal, que, según la especificación del literal f) del artículo 4º, indica el lugar en que se encuentra la mayor parte de los elementos humanos y materiales que son necesarios para alcanzar los objetivos de la sociedad o otro tipo de persona a la que se aplique el literal b). En este sentido, la aplicación del criterio depende de la interpretación del término que se incluye en el artículo 4.1.f del Modelo, sin admitir que el concepto pueda ser interpretado con base en la fuente de la renta, ni excluir la posibilidad que el lugar se encuentre más de un Estado Contratante.
12. Subsidiariamente, se aplicará el criterio de la incorporación, puesto que ese criterio refleja mejor la realidad de los sistemas jurídicos latinoamericanos. Se entiende que la incorporación permite, especialmente en el caso de las sociedades, determinar con precisión la jurisdicción que regula la actividad de dichos entes y solucionar el conflicto surgido de la doble residencia en términos de la aplicación del Convenio.
13. Sin embargo, es posible que ese criterio no pueda lograr sus objetivos, como por ejemplo en el caso de sociedades incorporadas en un Estado no contratante, que se encuentren en una situación similar a las sociedades que tendrían derecho a

la aplicación del Convenio. En este caso el criterio del lugar de dirección efectiva, aplicable de manera subsidiaria a los que se han indicado anteriormente, permite al Modelo determinar la residencia de la sociedad.

14. Si ninguno de los criterios anteriores permitiera determinar la residencia a los fines del Convenio, se admite la posibilidad de solucionar el problema por el procedimiento de mutuo acuerdo.

CAPÍTULO 3 - CLÁUSULAS DE REPARTICIÓN DE LA POTESTAD IMPOSITIVA

Artículo 6° - Rentas inmobiliarias

Las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga directa o indirectamente de los bienes inmuebles sólo podrán someterse a imposición en el Estado en el que dichos bienes inmuebles están situados.

Comentarios

1. Este artículo atribuye el poder de imposición en forma exclusiva al Estado en que se encuentra el bien inmueble.
2. Por efecto de la definición de los términos renta y renta inmobiliaria del literal j) del artículo 4° del Modelo ILADT, es necesario entender que el ámbito de aplicación de esta disposición es muy amplio y en principio abarca toda renta que proceda directa o indirectamente de los bienes inmuebles, es decir, incluyendo las rentas de explotaciones agrícolas o forestales.
3. El artículo 7.4 del Modelo ILADT requiere que el artículo 6° se aplique también cuando la renta inmobiliaria sea parte de los beneficios empresariales atribuibles a un establecimiento permanente.
4. El artículo 8.5 del Modelo ILADT requiere que el artículo 6° se aplique también cuando dichos inmuebles se posean a través de sociedades u otros vehículos no corporativos como las fiducias.
5. No es necesario que el sujeto que recibe la renta sea el titular o dueño de la tierra o inmueble, sino sólo que tenga derecho a recibir dicha renta.

Artículo 7° - Rentas empresariales

1. Las rentas de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a menos que la empresa realice su actividad en uno o más Estados Contratantes por medio de un establecimiento permanente situado en dichos Estados.
2. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición solamente en el Estado del establecimiento permanente, pero solo en la medida en que sean efectivamente imputables a ese establecimiento permanente.

3. La atribución de beneficios al establecimiento permanente se hará con arreglo a las condiciones que se hubiesen convenido entre partes independientes. En consecuencia, los Estados Contratantes estarán obligados a efectuar ajustes para adecuar el ejercicio de su potestad de imposición dichas condiciones.
4. Los beneficios procedentes del transporte internacional obtenidos por empresas de transporte aéreo, terrestre, marítimo, fluvial o lacustre sólo pueden someterse a imposición en el Estado Contratante de residencia de la empresa.
5. Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de aquéllos no quedarán afectadas por las del presente artículo, excepto cuando esto esté previsto de forma específica.

Comentarios

Numeral 1º

1. Este artículo atribuye el poder de imposición sobre las rentas de la empresa en forma exclusiva al Estado de residencia, puesto que es en este Estado que se encuentra la organización de factores productivos que permite producir este tipo de renta.
2. Sin embargo, el Estado de residencia no tiene ningún derecho de imposición respecto a aquella renta de la empresa que sea efectivamente imputable al establecimiento permanente situado en otro Estado Contratante.
3. En este sentido el Modelo ILADT radicaliza la atribución de renta de las empresas en cada uno de los Estados Contratantes, prohibiendo que el otro pueda gravar la renta que procede de una sección de la empresa que no esté arraigada sobre su territorio.
4. Por esta razón no hace falta que el Modelo ILADT contemple cláusulas especiales para regular la explotación de los recursos naturales, puesto que estas actividades implican necesariamente la existencia de un establecimiento permanente, por lo cual la renta que procede de la explotación es sin duda atribuible al mismo.

Numeral 2º

5. La presencia del establecimiento permanente, así como la posibilidad de imputar efectivamente las rentas de la empresa al mismo son fundamentales para delimitar los poderes de imposición entre los Estados Contratantes.
6. El Modelo ILADT rechaza la fuerza de atracción limitada o ilimitada en favor de la conexión o vinculación efectiva, para evitar que la presencia del establecimiento permanente pueda totalmente privar al Estado de residencia de cualquier poder de imposición sobre la renta de la empresa producida en el Estado de la fuente.

7. Por esta razón es fundamental que la atribución de la renta entre establecimiento permanente y matriz se haga con arreglo a los datos contables separados y que los mismos reflejen la situación efectiva.
8. Se entiende que la existencia de un establecimiento permanente permite al Estado de la fuente gravar la renta atribuible a dicho establecimiento permanente desde el inicio de su actividad, aún cuando, como en el caso de las actividades de construcción, montaje, demolición y/o supervisión, exista un período mínimo de 6 meses para la existencia del establecimiento permanente.
9. El sistema de atribución exclusiva en el Modelo ILADT es completo, es decir que las rentas de las empresas sólo se gravan una vez y en el Estado en que se encuentra aquella porción de la empresa a la cual sean imputables, puesto que en este modo el Estado de la empresa será responsable de sus decisiones fiscales respecto al régimen aplicable a la empresa misma. Así, el contribuyente tendrá la posibilidad de beneficiarse de las reducciones fiscales concedidas por el Estado del establecimiento permanente sin que el Estado de residencia pueda compensarlas por efecto del mecanismo de alivio de la doble imposición jurídica, como por ejemplo a través del crédito.

Numeral 3º

10. La relevancia del criterio de atribución de utilidades al establecimiento permanente según las condiciones que hubiesen pactado partes independientes surge por la necesidad de encontrar un criterio objetivo para repartir el poder de imposición sobre la renta de las empresas, evitando cualquier forma de atribución arbitraria por las partes del negocio tendientes a lograr un ahorro tributario no accesible a partes independientes. El criterio se adapta a las cláusulas de precios de transferencia que se encuentran en la mayoría de convenios existentes.
11. El numeral 3º regula la necesidad de realizar ajustes bilaterales cuando un proceso de precios de transferencia en uno de los Estados Contratantes concluye que los precios declarados por el contribuyente no corresponden a los precios y condiciones que hubiesen pactado sujetos independientes. En caso de procesos de precios de transferencia que se realicen por parte de dos Estados Contratantes sobre la misma operación, en caso de diferir en el resultado se deberá resolver el ajuste a través del procedimiento de mutuo acuerdo.

Numeral 4º

12. Este apartado del comentario abarca la especificidad de las rentas de empresas en el sector del transporte internacional. Su formulación es muy amplia (más amplia de la que se encuentra en los Modelos de la OCDE y de la ONU), para asegurar que cualquier renta se obtenga de cualquier tipo de transporte entre dos o más Estados sea gravada exclusivamente en el Estado Contratante de residencia de la empresa.

13. La noción de Estado de residencia tiene que interpretarse a la luz del artículo 4.1.d) y del artículo 5º, que para los sujetos distintos a las personas físicas puede implicar según el artículo 5.3.b)i) la imposición exclusiva en el Estado Contratante en donde se encuentra el lugar de la actividad principal.

Numeral 5º

14. Este apartado tiene una función de coordinación con las restantes disposiciones contenidas en el Capítulo 3 y permite la imposición según los otros artículos, excepto cuando esté previsto lo contrario, como por ejemplo para las rentas atribuibles a los establecimientos permanentes.

Artículo 8º -Rentas pasivas

1. Las rentas pasivas pagadas por un residente de un Estado Contratante a un residente de otro Estado Contratante pueden ser gravadas en ese otro Estado, excepto cuando dichas rentas sean atribuibles a un establecimiento permanente.
2. No obstante, dichas rentas también podrán gravarse en el Estado Contratante de residencia del pagador, pero dicho impuesto, en el caso de que el beneficiario efectivo sea residente en un Estado Contratante, no podrá exceder del 15% del monto bruto de dicho pago.
3. En el caso de los intereses y regalías, calculados de acuerdo con las condiciones que se hubiesen pactado entre partes independientes, el Estado Contratante en el que surge dicho ingreso tendrá derecho a gravarlo en la medida en que haya permitido la deducción del gasto correspondiente por parte del pagador.
4. Siempre que dicho pago esté efectivamente asociado con un establecimiento permanente, el artículo 7º se aplicará a dichos ingresos.
5. Siempre que dicho pago esté efectivamente asociado, en forma directa o indirecta, con un bien inmueble, el artículo 6º se aplicará a dichos ingresos.

Comentarios

Numeral 1º

1. El objeto de este artículo incluye toda renta pasiva de acuerdo a lo definido en el artículo 4º (dividendos, ganancias de capital, intereses, regalías y rentas similares), pero el numeral 3º establece condiciones distintas para que el Estado de la fuente pueda ejercer su poder de imposición respecto de los intereses y regalías.
2. Se realiza de esa manera una simplificación radical en la imposición de las rentas pasivas para fines del Convenio y se elimina cualquier diferencia entre los distintos supuestos de rentas pasivas, asegurando la neutralidad en el tratamiento y transparencia en el poder de imposición.

3. Este artículo permite la imposición compartida entre el Estado de residencia y el Estado de la fuente, lo que resulta un elemento innovador para las ganancias de capitales y de las regalías en comparación con el Modelo de la OCDE, en el que quedan sometidas a imposición aún en forma exclusiva en el Estado de residencia.
4. Por efecto de la simplificación entre las rentas pasivas, que se someten a imposición compartida con derecho para el Estado de la fuente de aplicar una retención en la fuente hasta 15%, muchas cláusulas contenidas en los Modelos de la OCDE y de la ONU no son necesarias.
5. Eso no impide que sea importante diferenciar entre las rentas pasivas no deducibles (dividendos y ganancias de capital) y las deducibles (intereses y regalías), ya que las últimas sólo admiten la retención en cuanto se haya permitido deducir el pago. En este sentido, en presencia de reglas de subcapitalización (thin capitalization), la no-deducción del pago de interés se justifica por razones anti-abuso, ya que normalmente se trata de caracterizar el dividendo como interés, para aprovechar tanto de los menores tipos de retención en la fuente, como de la deducción de los intereses mismos.

Numeral 2°

6. La imposición en el Estado de la fuente se hará por medio de retención en la fuente aplicada por parte del pagador de la renta.
7. Se entiende como Estado de la fuente el Estado de residencia del sujeto que paga dichas rentas.
8. La posibilidad de aplicar la retención hasta el 15% no implica que el Estado de la fuente tenga que aplicar este tipo máximo, sino que tiene la posibilidad hacerlo y que está prohibido aplicar tipos superiores. Naturalmente, si la tarifa de retención contemplada en la legislación interna es menor al 15%, se aplicará dicha tarifa.
9. La limitación de la retención bajo el apartado 2° está sujeta a la posibilidad de aplicarse únicamente al beneficiario efectivo del pago, puesto que de otra forma se facilitarían supuestos de treaty shopping.
10. Por efecto del artículo 12.2 del Modelo ILADT, el Estado de residencia deberá desgravar la doble imposición jurídica otorgando un crédito de 15%, aún cuando en el Estado de la fuente se hayan aplicado retenciones más bajas para gravar dividendos, intereses, regalías y ganancias (plusvalías) del capital.

Numeral 3°

11. En el caso de intereses y regalías sólo se admite aplicar la retención hasta el 15% en el Estado de la fuente cuando el mismo permita al sujeto que pague ambos tipos de rentas de deducir dichos pagos. Esta conexión entre deducción e imposición sirve para evitar toda forma de doble imposición económica que sería incompatible con la estructura del Modelo ILADT.

12. En el caso de falta de deducción de intereses en aplicación de las reglas fiscales de subcapitalización, la no-deducción del pago de interés se justifica por razones anti-abuso, ya que normalmente se trata de caracterizar el dividendo como interés, para aprovechar tanto de los menores tipos de retención en la fuente, como de la deducción de los intereses. En el sistema del ILADT esas rentas tienen que someterse a retención según el artículo 8º en la medida en que el derecho nacional pida su re-calificación como dividendos.

Numeral 4º

13. Este apartado permite la aplicación del artículo 7º cuando el pago de este tipo de renta esté efectivamente asociado a un establecimiento permanente. En consecuencia, en caso de atribución efectiva, las rentas quedarán sometidas a imposición en forma exclusiva en el Estado de la fuente, o sea del establecimiento permanente.

Numeral 5º

14. Este apartado permite la aplicación del artículo 6º cuando el pago de este tipo de renta esté efectivamente asociado a los inmuebles, como por ejemplo en el caso de los dividendos o ganancias del capital procedentes de una sociedad inmobiliaria, que quedaran sometidos a imposición exclusivamente en el Estado del inmueble.

Artículo 9º - Rentas de trabajo y pensiones

1. Las rentas obtenidas por un residente de un Estado Contratante por razón de un empleo ejercido en cualquier Estado Contratante, sólo pueden someterse a imposición en el Estado en el que se ejerce la actividad, a no ser que la actividad tenga una naturaleza meramente temporal, al no sobrepasar en conjunto una presencia de 183 días en un año, o cuando la persona preste un servicio a su Estado de residencia o nacionalidad (así como a las subdivisiones políticas o administrativas), en cuyo caso las rentas pueden someterse a imposición sólo en el Estado de residencia del trabajador.
2. Para efectos de los numerales 1º y 2º, cuando la actividad se ejerza en uno o más Estados Contratantes, cada Estado Contratante tendrá derecho a ejercer su potestad impositiva en proporción al salario que remunere la actividad ejercida en el territorio nacional así como la obligación de permitir las deducciones correspondientes al salario gravado.
3. Las pensiones pagadas en razón de empleos pasados en razón de otras actividades, o rentas vitalicias o anualidades, podrán ser sometidas a imposición solamente en el Estado de residencia.
4. Sin embargo, las pensiones pagadas en razón de empleos pasados o pagos similares en razón de otras actividades, no podrán ser sometidas a imposición en el Estado de residencia cuando la persona pruebe que no ha deducido

las contribuciones utilizadas para financiar dicha pensión en el Estado en el que se ejerció la actividad. En este caso las pensiones deberán quedar exentas de la imposición.

Comentarios

Numeral 1º

1. Este artículo contiene el régimen fiscal de las rentas del trabajo y de las pensiones, que por causa de sus conexiones - en cuanto rentas directa e indirectamente obtenidas del trabajo - en muchos sistemas nacionales están incluidas en la misma categoría de rentas. A pesar de que los convenios incluyan dos cláusulas diferentes para tratarlas, el Modelo ILADT las une para permitir una conexión inmediata también en la atribución de los poderes de imposición sobre ambas formas de renta.
2. Este artículo también establece una atribución exclusiva del poder de imposición para evitar la fuerte exposición a la doble imposición jurídica internacional que normalmente ocurre en los convenios cuyas cláusulas siguen los Modelos de la OCDE y de la ONU.
3. La atribución se realiza normalmente al Estado de la actividad, que tiene el poder exclusivo de gravar rentas del trabajo ejercidas sobre su territorio en la medida en que no tengan en el mismo un carácter sólo temporal (inferior a 183 días). En este último supuesto, el poder de imposición radica en el Estado de residencia del trabajador para permitir que los impuestos se apliquen a su renta global, y se calcule así la progresividad de la imposición. Sin embargo, esto no ocurre cuando este sujeto ejerza una actividad de trabajo en forma estable en un Estado distinto al Estado de su residencia.
4. La noción de actividad temporal representa el eje para determinar al ámbito de aplicación de la primera excepción que se encuentra en este artículo y que permite invertir la atribución del poder exclusivo de imposición en favor del Estado de residencia. En general, para que la actividad no sea temporal es necesaria una permanencia menor de la que sería relevante en las correspondientes disposiciones del Modelo OCDE.
5. La noción se tiene que entender a la luz de las características propias de cada actividad, pero en ningún caso se deberá entender que sea temporal una actividad de trabajo de duración superior a seis meses. En las actividades de breve duración por su propia naturaleza (como por ejemplo las actividades de trabajo estacional) esta condición se interpretará en forma diversa de lo que ocurre en los demás casos y eso puede ocurrir también respecto a sectores específicos, como por ejemplo los profesores y docentes que permanezcan en otro Estado Contratante respecto al de su propia residencia.
6. La segunda importante excepción es para los servicios al Estado de residencia o nacionalidad. A pesar de que ya los Modelos de la OCDE y de la ONU permiten que el Estado que recibe servicios pueda pagar retenciones en la fuente al Estado

de la actividad respecto de la mano de obra local, el Modelo ILADT ha guardado en parte mínima el poder de imposición con el Estado (así como sus subdivisiones políticas y administrativas) que recibe los servicios de función pública cuando los mismos sean prestados por un residente o un nacional de dicho Estado.

7. El hecho de que se trate de servicios relativos a funciones públicas excluye que las mismas se encuentren cuando el Estado recibe servicios relativos a actividades empresariales, que quedarán sometidas al artículo 7º (renta de las empresas) e implicarán el pago del impuesto en el Estado de la actividad para los trabajadores según la disposición base del mismo artículo 10.

Numeral 2º

8. Esta disposición se requiere para permitir que en el caso de un trabajador que ejerza su actividad en forma no temporal en más Estados Contratantes, los mismos puedan guardar su poder de imposición pro rata parte. Se trata en sustancia de una forma de splitting para asegurar que el pago de los impuestos refleje la fuente territorial de la renta que dichos sujetos producen. En estas situaciones, todavía limitadas en Latinoamérica, es posible que surjan costos fiscales de cumplimiento para el empleador.

Numeral 3º

9. Esta es una de las pocas cláusulas del Modelo ILADT que permite imposición exclusiva en el Estado de residencia. Su justificación se funda en la necesidad de evitar complicaciones en la determinación de la repartición del poder impositivo en función de los países en que el sujeto ha ejercido su actividad de trabajo en el pasado.
10. Por estas razones el mismo régimen se aplica también a las rentas vitalicias, aún cuando la fuente de las mismas no haya sido un pago de contribuciones relacionadas a la actividad del trabajo.
11. La aplicación de esta disposición supone que el sujeto reciba una pensión respecto a su actividad como trabajador, mientras que no cabrían en este artículo todas las otras pensiones (por ejemplo de los profesionales, a menos que no fueran rentas vitalicias), que en principio deberían ser objeto de la cláusula residual del artículo 10 y en consecuencia ser gravadas también en forma exclusiva en el Estado de residencia del sujeto.
12. La aplicación de esta cláusula no necesita que el Estado de residencia del sujeto sea el mismo en que era residente durante la actividad de trabajo.

Numeral 4º

13. La imposición exclusiva de las pensiones en el Estado de residencia está sometida a una importante excepción para asegurar que el sujeto que la recibe no tenga exposición a fenómenos de doble imposición económica.

14. En consecuencia, el poder exclusivo de imposición en el Estado de residencia del sujeto que recibe la pensión está permitida sólo cuando el mismo sujeto haya tenido derecho a deducir las contribuciones durante su propia actividad de trabajo.
15. La carga de la prueba es sobre el contribuyente, puesto que no sería justo obligar a su Estado de residencia a soportarla respecto a actividades que pueden haber sido ejercidas en muchos países.
16. Por supuesto, no es posible excluir que los Estados puedan prohibir, por efecto de esta cláusula, la deducción de contribuciones de la renta del trabajo. Sin embargo, eso no se podría realizar sólo para los trabajadores no residentes, ya que, en presencia de una imposición exclusiva de todo trabajador en el Estado de la actividad, eso implicaría una discriminación que no estaría permitida por el Modelo ILADT.

Artículo 10 - Artistas y deportistas

En el caso de rentas obtenidas como remuneración de actividades artísticas o deportivas, dichas rentas quedarán sometidas a tributación exclusivamente en el Estado donde se realiza la actividad.

Comentario

Problemas específicos se encuentran también en el caso de las actividades de los artistas y deportistas, que por su propia naturaleza son de breve duración y ocasionales, y que quedarán gravadas exclusivamente en el Estado de la actividad.

Artículo 11 - Otras rentas

1. Las rentas no mencionadas en los artículos anteriores de este Convenio obtenidas en cualquier Estado Contratante, sólo podrán someterse a imposición en el Estado Contratante de la residencia de la persona que obtenga dichas rentas.
2. La disposición del numeral 1º no se aplicará a ingresos efectivamente vinculados a un establecimiento permanente, los cuales se gravarán de manera exclusiva en el Estado donde se encuentra situado dicho establecimiento permanente.

Comentarios

Numeral 1º

1. Este artículo otorga poder de imposición exclusivo al Estado de residencia y se aplica como cláusula residual en el sistema del Modelo ILADT, sin arreglo de la clasificación como otra renta en el derecho nacional de los Estados Contratantes.

2. Por efecto de esa función residual, el artículo no puede concurrir con ninguna otra cláusula del Modelo y sólo se aplicará cuando ninguna entre ellas pueda ser aplicable.

Numeral 2º

3. Esta disposición permite guardar la coherencia en la imposición del establecimiento permanente con el principio de vinculación efectiva adoptado por el Modelo ILADT, de forma que toda renta atribuible a dicho establecimiento permanente quedará sometida a la imposición exclusivamente en dicho Estado independientemente de su naturaleza, y sólo por efecto de la conexión con el mismo.

Artículo 12 - Capital

1. El capital poseído por un residente de un Estado Contratante que esté representado en bienes inmuebles deberá someterse a imposición únicamente en el Estado en el que se sitúan dichos inmuebles.
2. El capital poseído por una empresa residente de un Estado Contratante que esté representado en bienes muebles que hagan parte de la empresa podrán someterse a imposición únicamente en dicho Estado, excepto en el caso en que hagan parte de su establecimiento permanente, en cuyo caso se podrán someter a imposición únicamente en el Estado del establecimiento permanente.
3. El capital de las empresas del transporte internacional sólo puede someterse a imposición en el Estado Contratante de residencia de dichas empresas.
4. El capital de cualquier otra naturaleza será gravado únicamente en el Estado de Residencia del contribuyente salvo en el caso en que forme parte de su establecimiento permanente, en cuyo caso se podrán someter a imposición únicamente en el Estado del establecimiento permanente.

Comentarios

Numeral 1º

1. Este artículo establece la imposición exclusiva del capital según distintas modalidades, que corresponden a los criterios aplicados en el capítulo 3 respecto a los distintos tipos de renta. Estos criterios podrán aplicarse para los demás tributos que no se hayan excluido explícitamente en el Anexo A.
2. En la falta de disposiciones específicas que lo excluyan en el Anexo A, este artículo puede aplicarse también a los aspectos dinámicos del capital, es decir a los impuestos sobre sucesiones y donaciones.
3. El apartado 1º establece el criterio de la imposición exclusiva en el Estado en que están situados los bienes inmuebles.

Numeral 2º

4. Este apartado contiene reglas que reflejan la imposición de la renta de las empresas, incluyendo también las disposiciones específicas relativas al establecimiento permanente.
5. En consecuencia, el Estado de residencia de la empresa tendrá poder exclusivo de imposición sobre el capital de la empresa, mientras que el Estado del establecimiento permanente tendrá poder exclusivo de imposición sobre el capital atribuible a dicho establecimiento permanente. Por tanto, el Estado de residencia en ningún caso podrá gravar de manera residual el capital asociado al establecimiento permanente en otro Estado.

Numeral 3º

6. Este apartado contiene reglas que reflejan la imposición de la renta de las empresas de transporte y establece la imposición exclusiva del capital en el Estado de residencia de las mismas.

Numeral 4º

7. Este apartado es la cláusula residual sobre la imposición del capital y establece el poder de imposición exclusivo del Estado de residencia sobre el capital, tal como el artículo 11 hace respecto a las otras rentas.

CAPÍTULO 4 - REGLAS DE PROCEDIMIENTO

Artículo 13 - Eliminación de la doble imposición

1. Toda persona dentro del ámbito de este Convenio tendrá derecho a la eliminación de la doble imposición jurídica y económica.
2. Cuando un residente de un Estado Contratante obtenga rentas que, de acuerdo con las disposiciones de este Convenio, puedan ser gravadas también en otro Estado Contratante, el primer Estado gravará dichas rentas y otorgará un crédito por los impuestos recaudados en el segundo Estado, siempre considerando que dichos impuestos hayan sido pagados a la tarifa máxima permitida por este Convenio.
3. Así mismo, el Estado de residencia del beneficiario de dividendos deberá otorgar alivio frente a la doble imposición económica otorgando una exención equivalente a los impuestos a los que fueron sometidas las rentas de las que se distribuyeron los dividendos a nivel societario.

Comentarios

Numeral 1º

1. Este artículo es mucho más que una cláusula sobre la eliminación de la doble imposición, puesto que funda un verdadero derecho efectivo a la eliminación de la misma, tanto en la forma de doble imposición jurídica, como en aquella de doble imposición económica.
2. Los convenios vigentes y los modelos existentes normalmente no afirman este tipo de derecho, ni abarcan la doble imposición económica fuera de los supuestos de las operaciones vinculadas entre empresas asociadas.

Numeral 2º

3. El Modelo ILADT normalmente previene la doble imposición internacional, en lugar de eliminarla. Sin embargo, en el artículo 8º sobre rentas pasivas, así como en las posibles situaciones de conflicto de imposición se necesita un mecanismo efectivo de solución de la doble imposición jurídica.
4. El Estado de la residencia, bajo el Modelo ILADT, tiene un poder de imposición muy limitado y, en contraste, tiene obligaciones de desgravación muy fuertes, puesto que este apartado establece un mecanismo de crédito nocial para aliviar la doble imposición jurídica sin afectar las decisiones de política fiscal de cada Estado Contratante de la fuente.
5. En ese sentido, cada vez que el Estado de residencia tenga el poder de imposición y que el mismo no le competa en forma exclusiva, dicho Estado está obligado a conceder la desgravación no según el impuesto efectivamente aplicado en el Estado de la fuente, sino tomando en cuenta el tipo máximo que el mismo hubiera podido aplicar para gravar la renta de acuerdo con el Convenio.

Numeral 3º

6. La obligación de desgravar la doble imposición económica establecida por el artículo 13.1 encuentra su especificación en este apartado respecto a la imposición de los dividendos inter-societarios, puesto que es necesario otorgar una exención equivalente a los impuestos que fueron aplicados sobre las rentas de las empresas filiales que han distribuido los dividendos.

Artículo 14 - No discriminación

1. Los nacionales de un Estado Contratante no estarán sometidos en los otros Estados Contratantes a ningún tributo ni 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 una situación objetivamente similar para los propósitos de este Convenio, teniendo en cuenta también lo dispuesto en el artículo 1.2 y sin excluir la posibilidad de comparar las situaciones de los residentes y de los no residentes respecto a la aplicación de una específica medida fiscal, excepto en presencia de una justificación coherente con los objetivos de este Convenio.

2. Los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado Contratante tenga en el otro Estado Contratante no estarán sometidos a imposición en ese Estado de manera menos favorable que las empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades.

Comentarios

Numeral 1º

1. La afirmación del principio de no discriminación en esta disposición es muy general y por efecto de la mención del artículo 1.2 aún más de lo que normalmente se encuentra en los convenios vigentes y modelos existentes, ya que no excluye la posible existencia de una discriminación aún cuando el no residente es tratado en manera menos favorable del régimen que se aplica a uno o más residentes.
2. Esencial para la aplicación de este artículo es la comparación en forma específica respecto a la aplicación de la norma, más que respecto a los contribuyentes en forma general. En este sentido, el Modelo trata de reflejar los estándares de comparación llevados a cabo por el Tribunal Europeo de Justicia, puesto que ellos permiten una mejor protección de los derechos de los contribuyentes en las situaciones transfronterizas de lo que resultaría posible aplicando el artículo 24 de los Modelos de la OCDE y de la ONU.
3. A pesar de que no se mencione en forma expresa, el principio de no discriminación no impide que en algunas situaciones pueda ser legítimo tratar las situaciones transfronterizas en manera menos favorable, como por ejemplo por efecto de la necesidad de luchar efectivamente contra las prácticas abusivas ante la ausencia de un adecuado intercambio de información.

Numeral 2º

4. La cláusula sobre la no discriminación de los establecimientos permanentes refleja lo dispuesto tanto el artículo 24.3 del Modelo de Convenio de la OCDE y de la ONU, como en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Justicia y sirve para evitar que el hecho de producir renta empresarial por medio de un establecimiento permanente pueda implicar condiciones menos favorables en dicho Estado respecto a la que se aplicarían si la renta fuera producida por un sujeto residente en el mismo.

5. Por efecto de la imposición exclusiva en el Estado del establecimiento permanente, la importancia de dicha cláusula en el Modelo OCDE es aún mayor de lo que sería en los demás convenios, puesto que es muy difícil encontrar situaciones en que la renta atribuible al establecimiento permanente podría ser legítimamente tratada en manera menos favorable de la renta de un sujeto residente en dicho Estado.

Artículo 15 - Aplicación de cláusulas internas contra la elusión y la evasión fiscal

El Convenio no afecta el derecho de los Estados Contratantes de aplicar las disposiciones nacionales para contrarrestar la elusión y la evasión fiscal.

Comentarios

1. El derecho de los Estados Contratantes de aplicar sus normas nacionales contra la elusión y la evasión fiscal no se ve perjudicado por la aplicación del Convenio a las situaciones de buena fe, reguladas en el artículo 1°. Tampoco impide la aplicación de cláusulas antielusión y antievasión contenidas en acuerdos internacionales.
2. De conformidad con el artículo 15, el derecho de los Estados Contratantes de aplicar sus normas nacionales contra la elusión y la evasión fiscal deberá ejercerse sin que se apliquen a las situaciones reguladas por este Convenio en condiciones menos favorables a las que se aplican en un contexto puramente interno.
3. Las normas relativas a las sociedades extranjeras controladas (CFC) se deberán aplicar por los países de manera que se garantice el derecho efectivo a la eliminación de la doble imposición. Para ello los Estados Contratantes deberán acudir al mutuo acuerdo, y en caso de ausencia de acuerdo, la distribución de la tributación por dichos regímenes se decidirá por arbitraje de acuerdo con lo previsto en el artículo 16.

Artículo 16 - Resolución de conflictos del Convenio

1. Siempre que uno o más Estados Contratantes interpreten y/o apliquen el Convenio de manera que surja o pueda surgir una doble imposición, el contribuyente podrá someter el caso a la autoridad competente del Estado Contratante de su residencia (o de nacionalidad en caso de discriminación según el artículo 13) dentro del año siguiente contado desde el momento en que el contribuyente haya tenido conocimiento de dicha interpretación o aplicación.
2. La autoridad competente del Estado Contratante de la residencia o nacionalidad del contribuyente está obligada a resolver los casos de doble imposición que se encuentren bajo su jurisdicción dentro del ámbito de este Convenio. En el caso de no poder aceptar la petición del contribuyente deberá indicar las razones y permitir que el mismo pueda reclamar en la sede contenciosa según el derecho tributario nacional del Estado Contratante. Hasta que no resuelva los casos la autoridad competente estará obligada a suspender la ejecución

o el recaudo de los impuestos en discusión según las modalidades aplicables en su derecho interno.

3. Cuando la autoridad competente no pueda resolver el caso por sí misma, está obligada a informar prontamente a la autoridad competente del otro(s) Estado(s) Contratante(s) para resolver el conflicto por mutuo acuerdo dentro de los dos años siguientes al momento en que el caso haya sido presentado por el contribuyente.
4. Si, dentro de los dos años a partir de la presentación del caso por el contribuyente, las autoridades competentes de los Estados Contratantes no logran alcanzar un acuerdo que elimine la doble imposición, las mismas deberán someter la disputa a arbitraje obligatorio si el contribuyente así lo solicita. El tribunal arbitral estará integrado por un representante de cada estado contratante y encabezado por un presidente elegido de acuerdo entre los estados contratantes y el contribuyente. El procedimiento arbitral asegurará el derecho tanto para los estados contratantes como para el contribuyente de exponer sus argumentos. Se concluirá con una decisión obligatoria para los Estados Contratantes que eliminará la doble imposición. Los costos del arbitraje quedarán a cargo de la parte cuyas pretensiones sean denegadas.
5. Cualquier solución deberá ser implementada en los Estados Contratantes y, de ser necesario, dará derecho al contribuyente al reembolso de impuestos indebidamente pagados, independientemente de los límites temporales contenidos en la ley interna de los Estados Contratantes.

Comentarios

Numeral 1º

1. Este artículo establece un procedimiento común a las autoridades competentes de los Estados Contratantes para solucionar todo conflicto en la interpretación y aplicación del Convenio cuando el contribuyente afectado por dichas medidas lo solicite.
2. Este procedimiento amistoso comienza por iniciativa del contribuyente en su Estado de residencia cuando éste considere que las medidas fiscales hayan desembocado o puedan desembocar en una situación de doble imposición internacional que no es compatible con este Convenio.
3. Se trata de una forma tradicional de asegurar la solución de conflictos y que sin embargo ha sido estructurada en manera que sea posible lograr una efectiva protección de los derechos de los contribuyentes.

Numeral 2º

4. La formulación del apartado 2º establece una verdadera obligación de resolver el caso de doble imposición cuanto antes, si fuera posible sin convocar la autoridad competente del/de los otro(s) Estado(s) contratante(s).

5. Diversamente de lo que ocurre en otros convenios, aquí se afirma el derecho del contribuyente a una protección jurisdiccional de su petición en la medida en que la autoridad competente no esté en favor de aceptar el asunto.

Numeral 3º

6. Si la autoridad competente del Estado de residencia (nacionalidad) no puede solucionar el caso - y esto puede ocurrir también porque, en su opinión, ha aplicado correctamente su derecho, así como el Convenio - debe informar a la/s autoridad/es del/de los otros Estados Contratantes para resolver el problema dentro de dos años del momento en que el contribuyente ha levantado la cuestión.
7. En este sentido, se entiende que el término de dos años - en este Modelo desde el momento en que el contribuyente ha levantado la cuestión - sea una garantía cierta de que el problema tenga que buscar su solución en un lapso de tiempo razonable.

Numeral 4º

8. Ante la falta de una solución al conflicto, el contribuyente tiene el derecho de pedir y obtener que el problema de interpretación o aplicación del Convenio se resuelva por arbitraje.
9. El arbitraje vinculará a todas las partes tanto privadas como públicas, es decir al/ a los contribuyente(s) y a los Estados Contratantes.
10. Eso implica que sea necesario para las partes de renunciar a cualquier posible solución jurisdiccional que se haya intentado con antelación en cada Estado Contratante.
11. La solicitud del contribuyente implica la obligación tanto suya como de los Estados Contratantes a efectuar dicha renuncia.

Numeral 5º

12. Las soluciones del arbitraje se implementarán prontamente en los sistemas tributarios nacionales de los Estados Contratantes sin arreglo de los límites temporales previstos por la ley interna y otorgarán el derecho al reembolso de los tributos que hayan sido aplicados indebidamente.

Artículo 17 - Cooperación entre autoridades tributarias

1. Las autoridades tributarias de los Estados Contratantes cooperarán intercambiando cualquier información previsiblemente relevante para la interpretación y aplicación de este Convenio, así como para el efectivo cumplimiento de la normativa tributaria nacional de cada Estado Contratante. Los Estados Contratantes se asistirán mutuamente respecto de la recaudación de los impuestos, independientemente del alcance de los artículos 1º y 2º de este Convenio.

2. Los Estados Contratantes podrán suscribir protocolos bilaterales para la asistencia mutua en un plazo máximo de dos años. En todo caso los Estados Contratantes deberán otorgar las mismas garantías procesales disponibles para los contribuyentes en los procesos tributarios internos de ejecución.
3. Cualquier información recibida bajo los numerales 1º y 2º del presente artículo por parte de un Estado Contratante deberá ser tratada como secreta de la misma manera que la información obtenida por las leyes internas de ese Estado y solo podrá ser revelada a personas o autoridades (incluyendo Cortes y entes administrativos) que se ocupen de la determinación o recaudo, del cobro coactivo, de la determinación de apelaciones o reclamaciones con relación a los impuestos mencionados en el numeral 1º de este artículo, o de la supervisión de los mismos. Dichas personas o autoridades deberán utilizar la información únicamente para esos propósitos, y podrán revelar la información en procesos judiciales.
4. En ningún caso las disposiciones de los numerales 1º y 2º del presente artículo pueden 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, y;
 - c. Suministrar información que revele un secreto empresarial, industrial, comercial o profesional o un proceso industrial, o información cuya comunicación sea contraria al orden público.

Comentarios

Numeral 1º

1. El Modelo apoya un intercambio de informaciones entre las autoridades tributarias de cada Estado Contratante en forma amplia, según los estándares internacionales, aún sin vulnerar los principios fundamentales en cada Estado miembro.
2. En este sentido el ámbito de aplicación subjetivo y objetivo del Modelo ILADT no limita el marco dentro del cual las autoridades tendrán que intercambiar informaciones, postulando que las mismas hagan eso respecto de toda información de la que dispongan.
3. A pesar de que el Modelo postule una repartición del poder de imposición que privilegia principalmente el Estado de la fuente, el intercambio de información representa un elemento fundamental para asegurar que cada Estado pueda aplicar sus impuestos correctamente y evitar toda forma de elusión, evasión o fraude fiscal por parte de los contribuyentes en el plano internacional.

4. Sin embargo, el Modelo ILADT no postula un intercambio automático, sino más bien un intercambio a demanda.
5. Además, el Modelo ILADT quiere evitar que el intercambio de información pueda representar un instrumento para obtener de uno u otro Estado Contratante toda información que debería obtenerse con sus propios órganos de verificación tributaria, puesto que de otra forma se realizaría una externalización indebida de los costos relativos a las actividades de verificación.
6. El derecho de la autoridad de un Estado Contratante de obtener informaciones relevantes para la aplicación del Convenio, así como del derecho nacional, no implica que se puedan efectuar expediciones de pesca. Por esta razón, se entiende que no se pueden pedir informaciones de carácter general y en todo caso se rechazan peticiones en que falte una previa investigación por el órgano de verificación tributaria del Estado que pide las informaciones, puesto que de otra forma se realizaría una externalización indebida de los costes relativos a las actividades de verificación.
7. También se podrá adicionar en el protocolo que las solicitudes de asistencia en el recaudo deben ir acompañadas de sentencia judicial doméstica o declaración juramentada afirmando que se ha surtido el debido proceso.

Numeral 2º

8. El Modelo entiende que la confidencialidad de la información relativa a las situaciones tributarias de los contribuyentes no debe ser afectada por efecto del intercambio de información, y así impone límites específicos para el uso de dicha información por parte de las autoridades del Estado que la recibe.
9. “Los Estados Contratantes deberán regular la participación de sus residentes en el proceso de intercambio según lo que resulte más apropiado en el marco de las leyes internas, puesto que este artículo del Convenio solo se ocupa de la cooperación entre autoridades”.

Numeral 3º

10. El Modelo ILADT no permite solicitar, ni obliga a transmitir aquellas informaciones que no estén disponibles de conformidad con la propia legislación interna de los Estados Contratantes. En este sentido, a pesar de la oportunidad de lograr los objetivos del forum global sobre la transparencia fiscal, el Modelo ILADT reconoce que es apropiado que el intercambio se realice en el marco legal de los sistemas nacionales de los Estados Contratantes.

Artículo 18 - Miembros de misiones diplomáticas y 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 las normas generales del Derecho Internacional o en virtud de las disposiciones de acuerdos especiales.

Comentario

1. La exención subjetiva de los miembros de las misiones diplomáticas y consulares representa un elemento común a todos los sistemas tributarios, así como a los convenios vigentes y modelos existentes, puesto que por un lado su función se encuentra en la necesidad de lograr el objetivo de permitir la representación diplomática en los otros Estados (*ne impediatur legatio*) y por el otro, siendo ejercida primariamente en las Embajadas y Consulados, la actividad estaría ausente de una verdadera territorialidad.

CAPÍTULO 5 - DISPOSICIONES FINALES

Artículo 19 - Entrada en vigor

1. Este Convenio será ratificado por los Estados Contratantes tan pronto como sea posible. Los instrumentos de ratificación se depositarán en [...]
2. Este Convenio entrará en vigor el primer día del tercer mes después del mes en el que se deposite el instrumento de ratificación por los (posiblemente al menos 5) Estados Contratantes.

Comentarios

Numeral 1º

1. La naturaleza multilateral del Modelo de Convenio ILADT implica que el mecanismo más apropiado para permitir la entrada en vigor sea el depósito de las ratificaciones.

Numeral 2º

2. El número de ratificaciones mínimo para permitir su entrada en vigor es posiblemente al menos 5.
3. Después del depósito de la quinta ratificación, el Convenio multilateral entrará en vigor entre los países que lo hayan ratificado.

Artículo 20 - Adhesión

1. Otros Estados de América Latina podrán acceder a este Convenio ratificándolo, depositando la ratificación, y notificándola a los otros Estados Contratantes.
2. El Convenio entrará en vigor respecto de los Estados que ratifiquen la adhesión, el primer día del tercer mes después de lo que ocurra más tarde entre el depósito y la notificación de ratificación.

Comentarios

Numeral 1º

1. La adhesión de nuevos Estados produce efectos por efecto del depósito de su ratificación, pero supone la notificación del mismo a los demás Estados Contratantes.
2. A pesar de que este Modelo de Convenio haya sido concebido para América Latina, no parece necesario limitar su marco de aplicación a priori por efecto de criterios geográficos.

Numeral 2º

3. Esta cláusula indica los efectos temporales de la adhesión.

Artículo 21 - Duración y terminación

El Convenio permanecerá en vigor indefinidamente. Sin embargo, cualquier Estado Contratante puede denunciar el Convenio a través de una notificación por escrito al Ministerio del Exterior de todos los demás Estados Contratantes a más tardar el 31 de diciembre de cualquier año calendario que comience después de un período de cinco años contados a partir de la fecha en que este Convenio entre en vigor. Si el plazo para dar la notificación ha sido cumplido, el Convenio dejará de tener efectos en la relación entre el Estado que ha notificado el denuncia y los demás Estados Contratantes.

Comentarios

1. A pesar de que algunos convenios limitan sus efectos temporales, este Convenio permanecerá en vigor indefinidamente, puesto que su duración es importante para que el mismo realice sus objetivos de aproximación del derecho tributario internacional de los Estados Contratantes.
2. Sin embargo, cada Estado Contratante queda libre de denunciar el Convenio, lo que produce su terminación desde el fin del año en que dicha denuncia ocurre y se ha notificado a todos los demás Estados Contratantes.

Anexo A - Impuestos excluidos del ámbito de este Conveni

