

NUEVA VERSIÓN DEL MODELO DE CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN DE LA OCDE

*Axel A. Verstraeten**

RESUMEN

El presente trabajo analiza los cambios introducidos recientemente al Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición preparado por la OCDE y sus Comentarios. Si bien el texto del Modelo no ha sufrido modificaciones sustanciales, excepto por el nuevo texto del artículo 7 referido a beneficios empresariales, los Comentarios a los artículos del Modelo sí lo hicieron. Los agregados y sustituciones a los Comentarios reflejan el resultado del análisis efectuado por distintos grupos de trabajo de la OCDE en años recientes y, en algunos casos, del consenso de los países miembro de la OCDE y los países no-miembro que participaron en su carácter de observadores. Con la proliferación de estos grupos dentro del seno de la OCDE, dedicados a tópicos específicos, las actualizaciones del Modelo y sus Comentarios se han vuelto recurrentes en la última década. Este trabajo se concentrará caprichosamente en las modificaciones, a nuestro criterio relevantes, efectuadas a la última versión del Modelo y sus Comentarios publicada en 2010.

* Abogado, Universidad de Buenos Aires. LL.M. in International Taxation, University of Florida.

I. INTRODUCCIÓN

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (“OCDE”) es una organización supranacional compuesta por las treinta y tres (33) economías más desarrolladas del planeta². Su antecesora, la OEEC³, publicó entre 1958 y 1961⁴ una serie de cuatro reportes que llevaron a la publicación, en 1963⁵, de la primera versión del Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición con relación a los Impuestos a la Renta y el Capital preparado por la OCDE (“Modelo OCDE”). En aquella oportunidad, el Modelo no contaba con una introducción como la versión actual, pero sí fue aprobada mediante una recomendación del Consejo de la OCDE⁶. El Modelo OCDE sirvió de base para que los países miembros y no miembros de la OCDE negociaran sus Convenios para Evitar la Doble Imposición (“CDI”), que desde entonces forman parte de una red global de más de 3.000 CDI⁷ ⁸. El Modelo OCDE fue actualizado en varias oportunidades, siendo la anterior en 2008.

La OCDE publica junto con su Modelo una serie de comentarios a cada uno de los artículos que componen el Modelo OCDE (“Comentarios”). Los Comentarios reflejan el espíritu del Modelo OCDE, ya que se contienen una interpretación que fue acordada entre expertos designados por los países miembros y observadores. Asimismo, los Comentarios contienen las reservas que realiza cada país –miembro o no miembro de la OCDE- con relación a la interpretación de alguna cláusula en particular.

Resulta importante aclarar que los Comentarios no son parte de los CDI (basado en el Modelo OCDE) que pudieran firmar dos países, y por lo tanto no resultan, en principio, obligatorios. Ahora bien, en el caso de los países miembros de la OCDE, los mismos se comprometen a utilizar los Comentarios como parámetro al momento de interpretar y aplicar un CDI, basado en el Modelo OCDE, por lo tanto sí serían

² Alemania, Australia, Austria, Bélgica, Canadá, Chile, Dinamarca, Eslovenia, España, Estados Unidos de América, Finlandia, Francia, Grecia, Hungría, Islandia, Irlanda, Israel, Italia, Japón, Corea del Sur, Luxemburgo, México, Holanda, Nueva Zelanda, Noruega, Polonia, Portugal, Reino Unido, República Checa, República Eslovaca, Suecia, Suiza y Turquía.

³ *Organization for European Economic Co-operation*, por sus siglas en inglés. Esta organización fue la antecesora del OCDE.

⁴ Corresponde agregar que en 1963 se publicó un Reporte Final al que se le anexó el primer Modelo y la primera versión de los Comentarios.

⁵ *OECD Draft Double Taxation Convention on Income and Capital* (1963).

⁶ Resolución del Consejo de la OECD (30 de julio de 1963).

⁷ Hay que tener en cuenta que si bien el Modelo OCDE es el más utilizado, existen otros, como el Modelo preparado por la Organización de Naciones Unidas (ONU), Estados Unidos de América, Comunidad Andina de Naciones, Comunidad del Caribe (CARICOM), Comecon o Asean, entre otros.

⁸ OCDE. *The granting of treaty benefits with respect to income of collective investment vehicles*. 2010. p. 7. [PDF] <http://www.oecd.org/dataoecd/59/7/45359261.pdf> [Consulta: 18 de noviembre 2010]

obligatorios para los mismos. Para el supuesto de países no miembros, la situación podría ser distinta, ya que dicho compromiso no existe. Una situación intermedia estaría constituida por los países que no son miembros de la OCDE pero participan como países observadores, de las discusiones del Modelo OCDE y sus Comentarios, y que tienen la oportunidad de incorporar sus reservas y posiciones respecto de los artículos del Modelo OCDE y sus Comentarios⁹.

Los Comentarios surgieron, no sólo como una suerte de guía (surgida del consenso) sobre cómo interpretar el Modelo, sino también porque los países miembros no querían lineamientos en el Modelo mismo¹⁰. Los Comentarios resultaron el lugar en donde los países miembros podían formular sus limitaciones y reservas, ya sea a un artículo del Modelo OCDE o a la forma en que el mismo debía ser interpretado¹¹.

Desde la publicación del primer Modelo OCDE y sus Comentarios, el Comité de Asuntos Fiscales ("CAF")¹² realizó cambios a los mismos en reiteradas oportunidades. En 1977 se publicó una versión revisada del Modelo OCDE y sus Comentarios¹³, sobre la base de la experiencia práctica¹⁴. Durante los años siguientes se produjeron varios reportes sobre cuestiones en particular que dieron origen a la nueva versión revisada del Modelo OCDE y sus Comentarios, publicada en 1992¹⁵. A partir de 1991, el Modelo OCDE y sus Comentarios fueron publicados en un formato de hojas móviles. La idea era que las modificaciones fueran más dinámicas, acorde a los nuevos tiempos¹⁶. Si consideramos que nuevas modificaciones fueron publicadas en 1992, 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008 y 2010, podríamos decir que el objetivo fue cumplido.

El Modelo OCDE no sufrió grandes modificaciones, pero los Comentarios sí lo hicieron. Asimismo, aumentaron el número de reservas¹⁷ y se implementó la figura de las observaciones¹⁸. Estas no manifiestan desacuerdo sino un lineamiento de cómo

⁹ VERSTRAETEN, Axel. *Los comentarios al modelo de convenio para evitar la doble imposición de la OCDE como medio de interpretación*, En: GARCÍA, Fernando (Ed.), *Convenios para evitar la doble imposición internacional: Aspectos controvertidos*, La Ley. 2010. p. 59.

¹⁰ VOGEL, Klaus. *On Double Taxation Conventions*. Munich: Kluwer Law Internacional. 1996. p. 18.

¹¹ VOGEL, Klaus. *Ibid.*

¹² Hasta 1971 se llamaba Comité Fiscal, cuando cambió su nombre a Comité de Asuntos Fiscales.

¹³ Aprobada por recomendación del Consejo de la OCDE de fecha 11 de abril de 1977.

¹⁴ VOGEL, Klaus. *Loc.cit*

¹⁵ Aprobada por recomendación del Consejo de la OCDE de fecha 23 de julio de 1992.

¹⁶ VOGEL, Klaus. *The influence of the OECD Commentaries on treaty Interpretation*, *IBFD Bulletin: Tax Treaty Monitor*. Septiembre, 2000. p. 612.

¹⁷ En 1963 los 20 países miembros en aquel momento, introdujeron 36 reservas. Hasta la versión publicada en 2008, los actuales 30 países miembros han incluido casi de 290 reservas.

¹⁸ En 1977, cuando se introdujo la figura de la observación se introdujeron 35 observaciones, desde entonces, los países miembros han formulado 80 observaciones en los Comentarios. En la versión de 1963 no existían las observaciones pero sí una figura llamada posición especial (*special position*). Sólo se formularon 10 en la primera versión.

aplicará el país miembro el artículo en cuestión¹⁹.

A partir del año 1996, el CAF ha organizado reuniones anuales entre representantes de los países miembros y de algunos países no miembros²⁰ para que mantengan conversaciones sobre negociación, aplicación e interpretación de CDI. De esta manera, desde entonces se ha incluido una sección al Modelo OCDE y sus Comentarios, en la que figura la posición de los países no miembros con relación a los artículos del Modelo OCDE y sus Comentarios²¹. El objetivo final es buscar un compromiso global, más allá de los miembros de la OCDE. Este es, utilizar el Modelo OCDE como base para las negociaciones y los Comentarios como parámetro de interpretación.

Sin perjuicio de lo expuesto, la búsqueda de consenso, a través del Modelo OCDE y sus Comentarios, resulta una solución para lo que siempre fue y será el auténtico objetivo de la OCDE, un CDI multilateral²². Desde la época en que las cuestiones relacionadas con los CDI se encontraban lideradas por la Liga de Naciones siguiendo por OCDE, la preparación de un CDI multilateral ha sido un objetivo primordial. Así lo intentó la OCDE al preparar el Modelo OCDE en sus versiones de 1963 y 1977, pero desestimó la posibilidad²³. La dificultad de encontrar un consenso en cuanto a los términos de un CDI multilateral²⁴ tiene como consecuencia un modelo de CDI bilateral (que la OCDE entiende como una solución apropiada)²⁵ como el Modelo OCDE y un compromiso de parte de los países miembros en cuanto a cómo interpretar dicho Modelo OCDE. Este compromiso se encuentra plasmado en los Comentarios.

Este año, la OCDE decidió actualizar nuevamente el Modelo. El 21 de mayo pasado, la OCDE publicó los cambios proyectados como un borrador para su discusión. Países miembros y no miembros de la OCDE, entidades y organizaciones nacionales e

¹⁹ VOGEL, Klaus. *On Double Tax Conventions*, Kluwer Law Internacional. 1996. p. 18.

²⁰ Los países que han participado desde entonces son: Albania, Argentina, Armenia, Brasil, Bulgaria, República Popular de China, Estonia, India, Indonesia, Rumania, Filipinas, Tailandia, Túnez, Malasia, Ucrania, Rusia, Serbia, Vietnam, Marruecos, Sudáfrica, Gabón, Lituania, Latvia, Kazajstán, República Democrática del Congo, Bielorrusia, Croacia, Arabia Saudita, Hong Kong (China) y Costa de Marfil.

²¹ Desde entonces, los países no miembros invitados a sentar su posición han formulado cerca de 750 reservas a los artículos del Modelo y cerca de 30 a los Comentarios. La desproporción se debe a que sería reiterativo duplicar una reserva al Modelo y a los Comentarios.

²² ERASMUS-KOEN, Monica y DOUMA, Sjoerd. Legal status of the OECD Commentaries: In Search of the Holy Grail of International Tax Law, *Bulletin for International Taxation*. Agosto, 2007. p. 340.

²³ OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version*. Séptima Edición. 2008. *Introduction, Commentaries on the Articles*. párrafo 37, página 16.

²⁴ Por ejemplo, el CDI multilateral vigente entre los países nórdicos, no es otra cosa que un CDI con incontables reservas por parte de los estados signatarios. Considerando que sólo 5 países lo componen, imaginen lo que sería un CDI multilateral entre 192 países, los miembros de la ONU.

²⁵ OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version* (Julio 17, 2008), *Introduction, Commentaries on the Article*, párrafo 40, p. 16.

internacionales discutieron y aportaron sus comentarios al borrador.

La OCDE, por intermedio de su CAF, consideró las sugerencias y recomendaciones y finalmente el 22 de Junio aprobó la nueva versión del Modelo OCDE y sus Comentarios. Además de la participación de los 33 países miembros, las discusiones contaron con la colaboración de 31 países no miembros en carácter de observadores, que pudieron opinar y formular reservas a las modificaciones propuestas. El 22 de Julio de 2010, el Consejo de la OCDE aprobó la nueva versión del Modelo OCDE y sus Comentarios que fue publicado en agosto pasado²⁶.

II. LAS MODIFICACIONES

La nueva versión del Modelo OCDE contempla un solo cambio en el texto de los artículos del Modelo de CDI. El artículo 7, referido a las utilidades empresariales, fue sustituido. No obstante, los Comentarios con relación a la casi totalidad de los artículos del Modelo OCDE sufrieron alguna modificación. Este trabajo se abocará exclusivamente a los cambios, a nuestro criterio, sustanciales.

El Modelo y sus Comentarios, en su nueva versión, es el resultado de distintas investigaciones realizadas a lo largo de varios años, pero cuyos resultados fueron solo conocidos en tiempos recientes. Estos son: (a) el reporte sobre atribución de ganancias a los establecimientos permanentes²⁷, (b) el reporte sobre atribución de beneficios de tratados a los fondos comunes de inversión²⁸, (c) el borrador sobre aplicación de tratados a fondos de soberanos de inversión²⁹, (d) el borrador sobre la aplicación de tratados a las telecomunicaciones³⁰, (e) el reporte de cambios propuestos a los comentarios al párrafo segundo del artículo 15³¹, y (f) el reporte de avance en materia de intercambio de información³².

²⁶ La nueva versión del Modelo y sus Comentarios fue publicada en la página web de la OCDE (disponible en: www.oecd.org).

²⁷ OCDE. *2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments* (22 de julio de 2010) que es una versión revisada del mismo informe que fuera publicado en el 2008.

²⁸ OCDE. *Report on Granting of Treaty Benefits with respect to the Income of Collective Investment Vehicles* (23 de abril de 2010).

²⁹ OCDE. *Discussion draft on the application of tax treaties to state-owned entities, including sovereign wealth funds* (25 de noviembre de 2009).

³⁰ OCDE. *Discussion draft on tax treaty issues related to common telecommunications transactions* (25 de noviembre de 2009).

³¹ OCDE. *Revised draft changes to the commentary on paragraph 2 of article 15* (12 de marzo de 2007).

³² OCDE. *The global forum on transparency and exchange of information for tax purposes – A background information brief* (19 de octubre de 2010).

2.1. Utilidades empresariales³³

Como ya fuera mencionado, el artículo 7, referido a las utilidades empresariales, fue sustituido. La nueva versión, no sólo simplifica su redacción, reduciendo los apartados de siete a cuatro, sino que también su aplicación práctica. Las modificaciones realizadas al artículo y sus comentarios reflejan las conclusiones del Informe sobre atribución de ganancias a los establecimientos permanentes preparado por la OCDE³⁴.

El apartado 1 mantiene el espíritu histórico del Modelo OCDE, respetando el principio que rige al derecho internacional tributario desde el informe sobre doble imposición publicado por la Liga de Naciones en 1923. La renta activa de las empresas se encuentra gravada exclusivamente por el estado de residencia de quien obtiene la renta, salvo que tenga un establecimiento permanente en el estado de fuente. Qué es considerado un establecimiento permanente no es discutido en el artículo 7 del Modelo OCDE, sino en el artículo 5.

El nuevo artículo 7 viene a zanjar una discusión de varios años sobre cuál es el método que debía aplicarse al momento de atribuir las ganancias a un establecimiento permanente. Históricamente se discutía debía aplicarse el principio de fuerza atracción o de conexión efectiva.

A los fines de explicar brevemente el alcance de cada principio, formulamos el siguiente ejemplo, una empresa del país A obtiene del país B, donde tiene un establecimiento permanente, varios tipos de rentas (utilidades empresariales por venta de maquinaria, intereses de un préstamo, dividendos de una subsidiaria y regalías por una licencia). El establecimiento permanente es una oficina de representación con autoridad para concluir ventas de maquinaria en representación de la empresa del país A. El establecimiento permanente no tiene ninguna relación con los demás tipos de renta.

Bajo el principio de fuerza de atracción el país B intentará gravar toda la renta que obtiene la empresa del país A. También existe un principio de fuerza de atracción total que implicaría atribuir al establecimiento permanente las ganancias obtenidas por la casa matriz en terceros países³⁵. La aplicación del principio de fuerza de atracción ha sido rechazada por el derecho tributario internacional³⁶. Sí subsiste un principio de

³³ En inglés, "Business profits"

³⁴ OCDE. 2010 *Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*, (22 de julio de 2010).

³⁵ GOTLIB, Gabriel y VAQUERO, Fernando. Aspectos Internacionales de la Tributación. Buenos Aires: La Ley, 2004. p. 92.

³⁶ OCDE. *The 2010 Update to the Model Convention Report* (22 de julio de 2010). Comentario al artículo 7, párrafo 12, p. 22.

fuerza de atracción limitado en muchos CDI vigentes que apuntan a atribuir al establecimiento permanente las ganancias que obtiene la casa matriz por actividades similares en las que el establecimiento permanente no participa. Siguiendo con el ejemplo, si la empresa del país A obtiene, además, utilidades empresariales por venta de repuestos para maquinaria, dichas rentas podrían ser atribuidas al establecimiento permanente, aún cuando éste no participe en dicha actividad, si el país A y B tuvieran un CDI con una cláusula que prevea el principio de fuerza de atracción limitado. Esta cláusula suele tener un propósito de cláusula anti-abuso. Sin perjuicio de lo expuesto, la OCDE parece recomendar la no utilización del principio de fuerza de atracción, sea en su versión limitada o no.

Bajo el principio de conexión efectiva, el país B sólo gravará la renta atribuible al establecimiento permanente, es decir, las utilidades empresariales por venta de maquinaria. Por ende, la OCDE ratifica y confirma su recomendación de que los estados utilicen este método para atribuir las ganancias a los establecimientos permanentes.

La nueva redacción del artículo 7 elimina cualquier referencia a la deducción de gastos a los efectos de determinar la ganancia del establecimiento permanente, cuestión que se menciona expresamente³⁷.

Antes, el artículo 7 incluía un apartado 3 en el que se estipulaba que debía ser permitida la deducción de gastos incurridos a los fines del establecimiento permanente, incluyéndose los gastos de dirección y generales de administración, a los fines de la determinación de la ganancia del establecimiento permanente.

Este apartado era considerado por la OCDE como limitativo. Por ello, se eliminó cualquier referencia. La idea es que los establecimientos permanentes gocen de todas las deducciones como si fueran un sujeto local. En este sentido, los comentarios al artículo 7 remiten al artículo 24, apartado 3, que regula el principio de no discriminación, por el cual se establece que un establecimiento permanente de una empresa extranjera podrá deducirse los mismos gastos que una empresa del país donde esta situado. Esto quiere decir que un gasto deducido por un establecimiento permanente no puede recibir un trato más perjudicial que el mismo gasto deducido por una empresa local.

En este sentido, se aclara que cualquier gasto que el establecimiento permanente pague a un sujeto relacionado, deberá ser *arm's length*, es decir, debería ser el mismo precio que acordarían sujetos no relacionados e independientes.

El nuevo artículo 7 también incluye en su apartado 3 un mecanismo para evitar la doble imposición. Recurriremos a un ejemplo para explicar la aplicación del apartado.

Una empresa ubicada en el país A, le entrega a su establecimiento permanente, ubicado en el país B, cierta mercadería para su venta. Esta transacción deberá tener un

³⁷ OCDE. *The 2010 Update to the Model Convention Report* (22 de julio de 2010). Comentario al artículo 7, párrafo 30, p. 27.

precio *arm's length*. Puede ocurrir que el país A y B no estén de acuerdo sobre cuál es el precio. En efecto, el precio que uno y otro país determinen podría constituir un supuesto de doble imposición. Por ejemplo, el país A entiende que el precio correcto es 110, pero el país B cree que es 90. Debemos tener en cuenta que para la empresa ubicada en el país A el precio de la transacción determinara la ganancia que deba declarar, pero para el establecimiento permanente el precio fijara el valor del costo que tendrá sobre dicha mercadería. En este ejemplo, existiría un supuesto de doble imposición, que no podría ser resuelto por los métodos tradicionales incluidos en el artículo 23 del Modelo.

Por ello, el apartado 3 establece, como lo hace en el artículo 9 referido a empresas asociadas, que los países deben ponerse de acuerdo y realizar los ajustes que sean necesarios.

Por último, el apartado 4 es idéntico al anterior apartado 7 del viejo artículo 7 del Modelo.

2.2. Fondos comunes de inversión

Los comentarios al artículo 1 del Modelo OCDE se han convertido con el tiempo en el espacio utilizado para determinar el alcance de la aplicación del Modelo. Originalmente, como ya fuera mencionado, el Modelo OCDE tenía como objetivos principales evitar la doble imposición y evitar la evasión fiscal internacional. Este último ha cobrado especial relevancia con el correr de los años, a tal punto que muchos de los objetivos secundarios del Modelo OCDE tienen una relación directa con él. El intercambio de información, la asistencia en la recaudación, los métodos anti-abuso, apuntan a atenuar las posibilidades de que los CDI sean utilizados por los contribuyentes para generar situaciones de doble no imposición. También apuntan a que los Estados no utilicen su red de CDI para atraer capitales y personas (mayormente personas jurídicas) con el fin de generar situaciones de doble no imposición.

Los cambios introducidos a los comentarios al artículo 1 del Modelo OCDE, en su versión 2010, representan un paso más en este sentido. Estos cambios son el resultado del informe titulado sobre el reporte sobre atribución de beneficios de tratados a los fondos comunes de inversión ("CIV" por sus siglas en inglés)³⁸.

El informe plantea que para que un CIV goce de los beneficios de un CDI debe ser una persona, residente de uno de los estados y, con respecto a rentas como dividendos (artículo 10), intereses (artículo 11) y regalías (artículo 12), el beneficiario

³⁸ OCDE, *Report on Granting of Treaty Benefits with respect to the Income of Collective Investment Vehicles* (23 de abril de 2010).

efectivo de dichas rentas.

En relación a este punto, cabe destacar que, de alguna forma, la OCDE zanja alguna discusión que existía en la doctrina sobre si el requisito de que quien recibe la renta sea el beneficiario efectivo de la misma, se aplica solo a los artículos en cuestión (10, 11 y 12) o a todas las rentas incluidas en un CDI.

Asimismo, el informe explica que el problema esencial relacionado con la calificación de CIV como una "persona", a los fines de la aplicación de un CDI, derivan del hecho que de acuerdo con la forma en que un CIV se estructure. Es decir, dependiendo de cada país un CIV puede sea una sociedad, un fideicomiso o un contrato.

Respecto de su calificación como residente de uno de los estados, el informe describe que dependerá, no de su status legal, sino de su consideración impositiva. Y esto se relaciona con si el CIV será considerado transparente o no, sujetos a impuesto a o no.

El último requisito representa quizás el escollo más difícil de superar, si uno busca que un CIV goce de los beneficios de un CDI. Esto se debe a que por su naturaleza, en principio, un CIV no es el beneficiario efectivo de la renta. Por ende, si un CIV solo obtiene rentas que exigen este requisito (dividendos, intereses y regalías), como normalmente ocurre, probablemente habría que analizar quienes son los sujetos detrás del CIV.

2.3. Fondos soberanos de inversión

Los Comentarios al artículo 4, que describen las reglas sobre residencia, incorporan las conclusiones del informe sobre aplicación de los tratados a los fondos soberanos de inversión³⁹.

En este sentido, se aclara que si la aplicación de los beneficios de un tratado a los fondos soberanos de inversión dependerá de cada caso en particular. En el informe se explica que si un fondo soberano de inversión es una parte integral de un estado, resultaría razonable sostener que se encontrarían comprendidos en la expresión "incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales" que forma parte del apartado 1 del artículo 4 del Modelo OCDE.

Ahora bien, si este no fuera el caso, entonces cobraría relevancia la regla de que el sujeto pueda ser considerado una "persona" y que debe estar "sujeto a imposición" en uno de los Estados por las rentas que obtenga (*liable to tax*).

³⁹ OCDE, *Discussion draft on the application of tax treaties to state-owned entities, including sovereign wealth funds* (25 de noviembre de 2009).

2.4. Establecimiento permanente

Los Comentarios al artículo 5 del Modelo, referido a los establecimientos permanentes, también fueron modificados. En particular, los agregados intentan clarificar algunas situaciones que presentaban dudas.

Uno de los casos es el referido a los satélites en órbita. Los nuevos Comentarios explican que ningún país podría pretender que los satélites en órbita se encuentran sujetos a su tributación, ya que de acuerdo a los principios del derecho internacional el espacio no forma parte de su territorio y, por lo tanto, ningún país podría reclamar soberanía.

Otro supuesto es el de los acuerdos de *roaming* entre compañías de telecomunicaciones. Este sería el caso de un operador de una compañía celular del país A que contrata con un operador de una compañía celular del país B, para que le preste sus servicios de telecomunicaciones a los clientes de la compañía del país A, cuando se encuentren en el país B. En este caso, los Comentarios aclaran que no se trataría de un supuesto de establecimiento permanente, ya que se trataría de una prestación de servicios.

Por último, los Comentarios se refieren al supuesto de un cable o gaseoducto u oleoducto. La pregunta es si dicha instalación puede constituir un establecimiento permanente para el dueño extranjero de la mercadería transportada (información, gas o petróleo). La OCDE entiende que no sería un caso de establecimiento permanente, ya que el dueño extranjero de la mercadería estaría simplemente contratando los servicios de transporte y no realizando actividad en el otro país.

2.5. Rentas del trabajo dependiente

La nueva versión del Modelo OCDE incorpora modificaciones a los Comentarios al artículo 15 referido a rentas del trabajo dependiente.

Este artículo estipula en su apartado 1 que los sueldos salarios y otras remuneraciones similares obtenidas por un residente de un estado serán sólo gravables en dicho estado, a no ser que el trabajo dependiente se desarrolle en el otro estado, en cuyo caso, las rentas podrán ser sometidas a imposición en este último estado.

Por su parte, el apartado 2 explica que sin perjuicio de lo expuesto en el apartado 1, las rentas obtenidas por un residente de un estado, en virtud de un trabajo dependiente realizado en otro estado, solo podrán someterse a imposición en el primer

estado (es decir, en el estado de residencia del trabajador), en la medida que: (i) el trabajador permanezca en el otro estado (el de fuente) por menos de 183 días en cualquier periodo de doce meses, (ii) que las remuneraciones sean pagadas por, o en nombre de, un empleador que no sea residente del otro estado (el de fuente), y, (iii) las remuneraciones no sean soportadas por un establecimiento permanente que el empleador tenga en el otro estado (el de fuente).

Conforme se discute en el informe sobre cambios propuestos al artículo 15,⁴⁰ existen muchas situaciones en las que el estado de fuente no quiere otorgar el beneficio del apartado 2 del artículo 15 porque existen argumentos para sostener que el empleado tiene una relación de empleo con la empresa para la que presta servicios en el estado de fuente.

A los fines de entender acabadamente el caso, lo explicaremos con un ejemplo. Juan es residente del país A y empleado de una empresa ubicada en el país A. Su empleador, acuerda prestar servicios a una empresa en el país B. Para cumplir con el objeto del contrato, envía a Juan al país B a prestar los servicios. Juan permanece por menos de 183 días en el país B, en cualquier periodo de doce meses. Si no se cumplen los requisitos mencionados en (ii) y (iii) arriba mencionados, la remuneración de Juan solo se encontrara gravada en el país A.

Esta situación pueden tener muchas variables que podrían determinar que Juan es en realidad un empleado de la empresa del país B o del país A. Este caso adquiere aun mayor complejidad si, por ejemplo, la empresa del país B es subsidiaria de la empresa del país A.

El objetivo de los nuevos Comentarios es incorporar parámetros que los países pueden seguir a los fines de determinar si, siguiendo nuestro ejemplo, Juan es realmente empleado de la empresa del país A o B.

Los conceptos sugeridos son: (i) quien tiene la autoridad para dar instrucciones al empleado acerca de la forma en que el trabajo debe ser llevado adelante, (ii) quien controla y tiene responsabilidad por el lugar en el que el trabajo es desarrollado, (iii) quien provee los materiales necesarios para desarrollador el trabajo, (iv) quien determina la cantidad y calidad de los empleados necesarios para el trabajo, (v) quien tiene el derecho de seleccionar el individuo que desarrollara el trabajo, (vi) quien tendrá derecho de terminar los contratos de trabajo, (vii) quien tiene derecho de imponer sanciones disciplinarias al empleado, y, (viii) quien determina las vacaciones y el horario de trabajo del empleado.

⁴⁰ OCDE, *Revised draft changes to the commentary on paragraph 2 of article 15* (12 de marzo de 2007).

2.6. Posiciones de las economías no-OCDE

Otro cambio en la nueva versión del Modelo OCDE y sus Comentarios está dado por las posiciones de las economías no-OCDE. En primer lugar, cabe mencionar que anteriormente se denominaba a este grupo como países no miembro de la OCDE (*non-OECD member countries*), pero ahora –llamativamente– se los llama economías no-OCDE (*non-OECD economies*). Esto se debe a que con esta nueva versión se incorporó la opinión de Hong Kong (China) que no es un estado soberano sino una región administrativa especial de China.

Asimismo, otro cambio sustancial es que las posiciones y reservas de Chile y Eslovenia transferidas al cuerpo de los Comentarios al Modelo OCDE. Esto se debe a que este año Chile⁴¹ y Eslovenia⁴² se convirtieron en miembros plenos de la OCDE. Israel también se convirtió en miembro pleno este año⁴³, pero sus reservas y posiciones aun permanecen en la sección para no-miembros, considerando que su incorporación ocurrió con posterioridad a la publicación de la nueva versión del Modelo OCDE y sus Comentarios.

III. CONCLUSIONES

La nueva versión del Modelo y sus Comentarios es la respuesta a la dinámica y cambiante economía mundial y al desarrollo tecnológico. Con las modificaciones introducidas se intenta cubrir situaciones no previstas en las anteriores versiones del Modelo y sus Comentarios. El objetivo de dichas modificaciones es, no sólo servir de guía para los CDI que se negocien y firmen en el futuro, sino también para facilitar la interpretación de los CDI que ya se encuentran en vigencia. Descartamos que la OCDE, a través de su CAF, siga revisando y publicando nuevas versiones del Modelo y sus Comentarios en el futuro.

⁴¹ A partir del 7 de mayo de 2010.

⁴² A partir del 21 de julio de 2010.

⁴³ A partir del 7 de septiembre de 2010.