



GANANCIAS DE CAPITAL POR LA
ENAJENACIÓN DE ACTIVOS EXPLOTADOS
EN EL TRÁFICO INTERNACIONAL EN LOS
CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN*

*CAPITAL GAINS ON THE ALIENATION
OF ASSETS OPERATED IN
INTERNATIONAL TRAFFIC UNDER
DOUBLE TAXATION CONVENTIONS*

JOSÉ MANUEL CASTRO-ARANGO**

*Fecha de recepción: 15 de mayo de 2015
Fecha de aceptación: 6 de noviembre de 2015
Disponible en línea: 30 de noviembre de 2015*

PARA CITAR ESTE ARTÍCULO / TO CITE THIS ARTICLE

Castro-Arango, José Manuel, *Ganancias de capital por la enajenación de activos explotados en el tráfico internacional en los Convenios de Doble Imposición*, 27 *International Law, Revista Colombiana de Derecho Internacional*, 109-140 (2015). <http://dx.doi.org/10.11144/Javeriana.il15-27.gcea>

doi:10.11144/Javeriana.il15-27.gcea

* Este trabajo se enmarca dentro del proyecto *Repensando la estructura y conceptos de la fiscalidad internacional*, DER2013-47912-P, cuyo investigador principal es Juan Zornoza-Pérez, y dentro de la línea de investigación *Estudio de los problemas en el Derecho tributario, aduanero y del comercio exterior, derivados de la globalización económica*, del Centro de Estudios Fiscales de la Universidad Externado de Colombia.

** Docente investigador, Universidad Externado de Colombia. Contacto: jose.castro@uexternado.edu.co

RESUMEN

El presente texto analiza la tributación de las ganancias de capital obtenidas por la enajenación de activos, específicamente buques, naves y aeronaves, explotados en el tráfico internacional bajo la óptica de los convenios de doble imposición (en adelante, CDI). En particular, se estudia el artículo 13 del Modelo de convenio de la OCDE junto con sus respectivos comentarios, su historia y sus propuestas de reforma, el Modelo de convenio de Estados Unidos, las Decisiones de la Comunidad Andina de Naciones y el Informe de Partnerships. Además, de manera auxiliar se acude a la interpretación dada por la doctrina más especializada. A tal efecto, el texto muestra el resultado de investigación sobre los activos contenidos bajo la norma específica de ganancias de capital de bienes explotados en el tráfico internacional, la distribución del poder tributario que suelen realizar los CDI y las dificultades que se presentan cuando se sigue el MCOCDE y se asigna la potestad exclusiva de gravamen a la *sede de dirección efectiva*. El artículo finaliza destacando los conflictos de calificación que pueden surgir y las soluciones que pueden plantearse bajo el Informe de *partnerships* o bajo una aplicación sistemática de los artículos 3.2 y 23 del MCOCDE que se propone.

Palabras clave: Convenios de doble imposición, CDI; buques; naves; aeronaves; tráfico internacional; ganancias de capital; sede de dirección efectiva

ABSTRACT

This article analyzes the taxation of capital gains on the alienation of assets, particularly vessels, ships and aircrafts operated in international traffic from the perspective of double taxation conventions. Therefore, Article 13 of the OECD Model Convention is analyzed from its respective commentaries, the history of the Model and the proposed changes. The research also cover the comparison with the United States Model Convention and the treaty practice. Finally, as an auxiliary source, the interpretation and analysis given by the specialized doctrine is discussed in the paper. The text shows the results of the research on the taxation of capital gains from property operated in international transit, the distribution of the taxation power by double tax treaties (DTC's) and the difficulties that arise when followed the wording of the OECD Model. Under that Model, exclusive taxation power is allocated to the effective place of management. The article concludes by emphasizing the conflicts of interpretation that may arise, and possible interpretative solutions based on the Partnership Report or on a systematic application of Articles 3.2 and 23 of MCOECD.

Keywords: *Double Taxation Conventions, DTC; vessels; ships; aircrafts; international traffic; capital gains; effective place of management*

SUMARIO

INTRODUCCIÓN.- I. ACTIVOS COMPRENDIDOS.- A. *MCOCDE*.- 1. Buques o naves explotados en el tráfico internacional.- 2. Embarcaciones utilizadas en la navegación por aguas interiores.- 3. Propiedad mobiliaria afecta a los dos anteriores.- 4. Relación de los activos con la actividad.- B. *Otros modelos de convenios*.- 1. Contenedores (MCUSA).- 2. Otros vehículos.- II. DISTRIBUCIÓN DEL PODER TRIBUTARIO.- A. *Introducción*.- B. *MCOCDE*.- C. *Variaciones*.- III. CONFLICTOS DE CALIFICACIÓN.- A. *Artículo 13.2 vs. artículo 13.3*.- B. *Ausencia de regla específica para tales activos*.- C. *Aplicación del approach del informe de partnerships*.- CONCLUSIONES.- BIBLIOGRAFÍA.

INTRODUCCIÓN

El objeto de este trabajo es analizar el artículo 13.3 de los MC OCDE¹ y ONU², y sus variaciones en la práctica convencional. Este precepto contempla en una regla específica de distribución de la potestad tributaria para las ganancias que se obtengan por la enajenación de: a) buques o naves explotados en el tráfico internacional; b) embarcaciones utilizadas en la navegación por aguas interiores; o, c) propiedad mobiliaria afecta a tales buques, naves o embarcaciones. La práctica convencional incluye otros bienes explotados en el transporte internacional, como veremos más adelante. No son objeto de este trabajo los convenios específicos para evitar la doble imposición de rentas, ganancias y patrimonio para la explotación de aeronaves en el transporte aéreo internacional.

Las descripciones de los activos y la asignación del poder tributario al Estado de la sede de dirección efectiva (en adelante, SDE) suelen ser idénticas y simétricas a las hechas en el artículo 8 que versa sobre las rentas derivadas de la explotación y en el artículo 22.3 en relación con los impuestos sobre el patrimonio. Todos estos artículos definen la renta, las ganancias o el patrimonio a partir de la *actividad* de explotación de naves, aeronaves u otros activos similares o relacionados, en el “tráfico internacional” o en la “navegación por aguas interiores”. Analizaremos en este trabajo la lógica que justifica la existencia de los citados artículos y si constituyen una excepción a la regla general de los beneficios empresariales y el establecimiento permanente. Si así

-
- 1 Salvo expresa mención, nos referiremos por defecto al Modelo y los comentarios más recientes que en la versión en inglés datan de 2014 y en la versión en español de 2012.
 - 2 Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD, The Model Convention with respect to Taxes on Income and on Capital. Disponible en: <http://www.oecd.org/publications/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version-9789264239081-en.htm>, versión en español: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada_9789264184473-es. Organización de Naciones Unidas, ONU, Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo (Naciones Unidas, Nueva York, 2013). Disponible en: http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_UpdateSp.pdf

lo fueran, es relevante ver cuál es la relación entre los apartados 2, 3 y 5 del artículo 13 MCOCDE y en qué caso se aplica cada uno en relación con la enajenación de activos relacionados con el transporte internacional.

Este trabajo se divide en tres partes, la primera destinada a analizar los bienes comprendidos por la regla de distribución de las ganancias de capital de lo que podríamos llamar, por ahora, activos explotados en el tráfico internacional, seguida por un apartado en el cual se describen las fórmulas de distribución del poder tributario sobre estas ganancias y, finalmente, comentaremos las posibles soluciones a los conflictos de calificación que puedan presentarse en relación con esta norma.

I. ACTIVOS COMPRENDIDOS

A. MCOCDE

Hay una simetría entre los artículos 8, 13.3 y 22.3 que supone que los activos y las actividades utilizadas para categorizar las rentas, ganancias y patrimonio deban definirse, en principio, de igual forma³. Una de las razones que justifican una regulación especial en esos tres artículos es el hecho de que bajo los sistemas de derecho civil los activos que mencionaremos pueden ser

3 Esta simetría se aprecia en la historia de los trabajos del Working Party 5 of The Fiscal Committee (Belgium-Sweden), WP 5, de la Organization for European Economic Cooperation, OEEC, que comprendió las rentas y el capital de empresas de transporte bajo la siguiente regla: "An Enterprise carrying on the international business of shipping or air transport is to be taxed, in respect of income from such business, and in respect of capital other than real property, only in the State in which territory its place of effective management is situated". Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD, Fiscal Committee, WP5, *Report on the Taxation of Income and Capital of Shipping and Air Transport Enterprises and of their Crews*, Paris, 2nd October 1956. Document Code: FC/WP5(56)1. Disponible en: www.taxtreatyhistory.org. Sin embargo, esta norma dejaba la duda de si las ganancias de capital sobre los activos de tales empresas quedaban incluidas o no bajo esa regla. Con posterioridad, esta norma fue incluida por el Comité Fiscal en el hoy artículo 13. Hans Pijl, *Capital Gains: The History of the Principle of Symmetry, the Internal Order of Article 13 and the Dynamic Interpretation of the Changes in the 2010 Commentary on "Forming Part" and "Effectively Connected"*, 5 *World Tax Journal*, 1, 3-98, 17-20 (18 February 2013). Disponible en: https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/World-Tax-Journal/collections/wtj/html/wtj_2013_01_int_4.html

considerados “propiedad inmobiliaria”⁴. Como es bien sabido, el MCOCDE le atribuye a esta última expresión el significado de la legislación interna del país donde se sitúa el bien, de forma que muchos buques y aeronaves podrían ser gravados ilimitadamente en el Estado donde estén situados. Este resultado presenta dos problemas respecto de los bienes muebles. De un lado, rompe la lógica conexión entre la localización y la jurisdicción que justifica que las rentas de bienes raíces sean primordialmente gravadas en la fuente. Las naves y aeronaves son por su naturaleza movibles, de manera que el vínculo no parece tan directo. De otra parte, esa misma naturaleza hace que el Estado de situación resulte ser indeterminado, pues la generación de la renta por medio de esos activos deriva de su propio movimiento, de forma que se situará en varias jurisdicciones.

1. Buques o naves explotados en el tráfico internacional

Los activos deben ser “buques” o “aeronaves” “explotados” en el “tráfico internacional”. Mientras que las tres primeras palabras no se definen en el propio tratado y procede interpretarlas de acuerdo con su sentido corriente, la última expresión cuenta con un significado especial⁵. En efecto, el artículo 3.1.e) MCOCDE indica que “La expresión “tráfico internacional” significa todo transporte efectuado por un buque o aeronave explotado por una empresa cuya sede de dirección efectiva esté situada en un Estado contratante, salvo cuando el buque o aeronave sea

4 El comentario 2 al artículo 6 MCOCDE expresamente indica que las naves, embarcaciones y aeronaves no son propiedad inmobiliaria, pero no evita que del texto del artículo se derive lo contrario; más aún si se tiene en cuenta que no existe unanimidad doctrinal ni jurisprudencial sobre el valor que tienen los comentarios al MCOCDE. Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD, The Model Convention with respect to Taxes on Income and on Capital. Disponible en: <http://www.oecd.org/publications/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version-9789264239081-en.htm>, versión en español: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada_9789264184473-es

5 Organización de Naciones Unidas, ONU, Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, suscrita en Viena (Austria), 23 de mayo de 1969, en vigor desde el 27 de enero de 1980, UN Doc A/CONF.39/27 (1969), 1155 UNTS 331, artículo 31. Disponible en: https://www.oas.org/dil/esp/Convencion_de_Viena_sobre_derecho_tratados_Colombia.pdf

explotado únicamente entre puntos situados en el otro Estado contratante”.

De esta forma, toda vez que un buque o aeronave de una empresa cuya SDE o residencia está en el Estado A, desarrolla actividades entre el Estado B (con el cual tiene convenio), el Estado A y terceros Estados, se tratará de una operación de “tráfico internacional”. También lo serán, aunque parezca extraño, aquellos casos en que las operaciones se realicen entre puntos del Estado A y los tiquetes o fletes se venden en B o un tercer Estado, siendo la operación en estos últimos países constitutiva o no de un Establecimiento Permanente, EP. Lo dicho se explica en el comentario 6 al artículo 3 MCOCDE al indicar que la “definición de la expresión ‘tráfico internacional’ tiene mayor alcance del que normalmente se reconoce a esta expresión. Con ello se pretende preservar el derecho del Estado de la sede de dirección efectiva a gravar tanto el tráfico puramente interior como el tráfico internacional entre terceros Estados y permitir al otro Estado contratante gravar el tráfico realizado exclusivamente dentro de sus fronteras”⁶.

No obstante, si la operación se limita al transporte entre dos puntos del Estado B, que no hagan parte de un desplazamiento más largo que incluya el punto de salida o llegada en otro Estado⁷, no hay razón para aplicar la excepción a las reglas generales, de manera que se considerará que no hay tráfico internacional y, por lo tanto, las ganancias de capital se sujetarán a los apartados 2 o 5 del artículo 13, según si dichas operaciones dan lugar a la existencia o no de un establecimiento permanente, EP, sito en el Estado B. Es evidente que en tal caso no es difícil vincular los

6 Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD, *Proposed Changes to the OECD Model Tax Convention Dealing with the Operation of Ships and Aircraft in International Traffic*, parr. 7 (Public Discussion Draft, 15 November 2013-15 January 2014). Disponible en: <http://www.oecd.org/tax/treaties/Discussion-draft-international-traffic.pdf>

7 Comentario 6.1 al artículo 3 MCOCDE. Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD, *The Model Convention with respect to Taxes on Income and on Capital*. Disponible en: <http://www.oecd.org/publications/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version-9789264239081-en.htm>, versión en español: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada_9789264184473-es

activos y las actividades con el Estado B, aunque ello se deberá determinar por las reglas generales, de forma que si los tiquetes o fletes fuesen vendidos en un tercer Estado y no existiese un lugar fijo de negocios o un agente, podría no haber un EP y con ello las ganancias tributarían exclusivamente en el Estado A.

La propuesta de modificación al Modelo (OECD 2013) pretendió cambiar el literal e) del artículo 3, pero finalmente no fue aceptada por el Comité y su discusión se pospuso gracias a los comentarios públicos al borrador de modificación. En cualquier caso, dado que esta propuesta puede ser retomada en el futuro, es importante destacar que mediante la misma se pretendió señalar que “la expresión “tráfico internacional” significa todo transporte efectuado por un buque o aeronave ~~explotado por una empresa cuya sede de dirección efectiva esté situada en un Estado contratante~~, salvo cuando el buque o aeronave sea explotado únicamente entre puntos situados en ~~el otro~~ un Estado contratante y la empresa que opera las naves o aeronaves no es una empresa de ese Estado”.

Bajo la regla propuesta habría cambios en el caso que hemos mencionado. Supongamos que en el Estado C hubiese un establecimiento permanente al cual se le atribuyen las rentas y los buques y naves para el transporte entre dos puntos del Estado B por una empresa cuya residencia o SDE se encuentra en el Estado A. Bajo la redacción del MCOCDE 2010 (que se mantiene en 2014), el Convenio entre A y C podría impedir a C gravar las rentas del transporte y de las ganancias por enajenación de las naves o aeronaves, sin importar que sean atribuibles a un EP sito en dicho Estado. Sin embargo, la respuesta cambiaría bajo la norma propuesta, pues para el Tratado entre A y C el transporte desarrollado en B no es “tráfico internacional” de manera que se aplicarían las reglas del artículo 7 y 13.2.

Por otra parte, bajo el MCOCDE 2014 aparentemente no quedan incluidos los navíos dedicados a la pesca, el dragado o el arrastre en altamar, pues el comentario 17.1 al artículo 8 del MC indica que también podría acordarse comprenderlo en este artículo. Si bien la pesca y el dragado no tienen la naturaleza

de “tráfico” o transporte, el arrastre sí que podría serlo desde una interpretación amplia. En cualquier caso, esta aclaración tiene razón de ser en la medida en que se trata de operaciones en altamar que, salvo expresa disposición, quedarían comprendidas en el artículo 7 MCOCDE⁸.

2. Embarcaciones utilizadas en la navegación por aguas interiores

La inclusión de las embarcaciones utilizadas en la navegación por aguas interiores en los artículos 8, 13.3 y 22.3 no suele ser común en los CDI. De hecho, la propuesta de la OCDE de 2013 propone eliminarla⁹. En España, solo el CDI con Portugal lo incluye por “obvias razones” geográficas según el profesor Francisco Alfredo García-Prats¹⁰. Sin embargo, no parece absurdo que el reparto de esta renta se haga con países con los cuales no se tienen aguas interiores colindantes, pues no se requiere la imposición fuente-residencia para su aplicación y bastaría con que haya una doble imposición por la aplicación simultánea de los criterios de SDE y residencia. Además, tal como lo indica el párrafo 16 de los comentarios al artículo 8 MCOCDE: “La disposición se aplica no solo al transporte por vías navegables entre dos o más países, sino igualmente al transporte por vías

8 Guglielmo Maisto, *Shipping, Inland Waterways Transport and Air Transport*, en *Source versus Residence*, 21-57, 28 (Michael Lang, Pasquale Pistone, Joseph Schuch & Claus Staringer, eds., Wolters Kluwer, The Hague, 2008).

9 Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD, *Proposed Changes to the OECD Model Tax Convention Dealing with the Operation of Ships and Aircraft in International Traffic*, 9 (Public Discussion Draft, 15 November 2013-15 January 2014). Disponible en: <http://www.oecd.org/tax/treaties/Discussion-draft-international-taffic.pdf>

10 Francisco Alfredo García-Prats, *Artículo 13 MC OCDE 2000. Ganancias de capital, en Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*, 743-785, 778, 779 (José Ramón Ruiz-García & José Manuel Calderón-Carrero, coords., Fundación Pedro Barrié de la Maza, Instituto de Estudios Económicos de Galicia, A Coruña, 2004). España-Portugal, Instrumento de ratificación, del Convenio entre el Reino de España y la República Portuguesa para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y protocolo, firmado en Madrid el 26 de octubre de 1993, 266 *Boletín Oficial del Estado*, BOE, 7 de noviembre de 1995. Disponible en: <http://www.boe.es/boe/dias/1995/11/07/pdf/A32163-32171.pdf>

navegables efectuado por una empresa de un país determinado entre dos puntos situados en otro país”.

3. Propiedad mobiliaria afecta a los dos anteriores

La propiedad mobiliaria afecta se refiere a aquellos bienes muebles con una relación funcional con las embarcaciones, buques, naves o aeronaves. No se incluyen los bienes inmuebles utilizados para el transporte internacional, como pueden ser los puertos y depósitos. Tampoco se comprenden los bienes muebles utilizados para el desarrollo de las actividades principales o secundarias del transporte internacional, si estos no están afectos a las naves o aeronaves. Los comentarios 4 a 4.3 al artículo 8 incorporados en el MC de 2005 reconocen que el transporte internacional ha evolucionado para exigir a las compañías realizar “actividades para permitir facilitar o apoyar sus operaciones de transporte internacional”. La OCDE entiende entonces que hay actividades “relacionadas principalmente” con el transporte que obviamente resultarían comprendidas (4.1) y “las secundarias”, que serían aquellas no necesarias en la explotación para el tráfico internacional, pero que se comprenden dentro de la misma si no suponen una “contribución relativamente poco significativa”. Para el desarrollo de las actividades principales y secundarias se requieren diversos tipos de activos que de ser enajenados solo entrarían en la regla del artículo 13.3 si existe algún grado de afección con las naves o aeronaves.

El Modelo de Convenio de Estados Unidos (MCEUA)¹¹ no comprende dentro del artículo equivalente al 13.3 MCOCDE la propiedad mobiliaria afecta a la explotación de los buques, naves o embarcaciones. Sin embargo, se ha entendido que están comprendidas en la *catch-all clause* del artículo 13.6 no representando una diferencia en la práctica, pues en ese MC, bien sea

11 Estados Unidos, Departamento del Tesoro, Modelo de Convenio de Estados Unidos, MCEUA. Disponible en: <https://www.treasury.gov/press-center/press-releases/Documents/hp16801.pdf>, <https://www.irs.gov/Individuals/International-Taxpayers/The-U.S.-Model-Income-Tax-Convention-and-Model-Technical-Explanation>

bajo el artículo 13.4 o el artículo 13.6, las ganancias tributan en el Estado de la residencia¹².

4. Relación de los activos con la actividad

Los comentarios son precisos en indicar que lo que define los activos sometidos a la regla del artículo 13.3 es que sean *explotados* en el tráfico internacional o en la navegación de aguas interiores, bien sea directamente por la empresa de transporte, o indirectamente, pero únicamente cuando sean alquilados completamente armados, tripulados y equipados. Por el contrario, no se comprenden bajo la norma, y habrá que calificar las ganancias conforme el apartado 1, 2 o 5 del artículo 13, si se trata de buques o aeronaves destinados al arrendamiento a casco desnudo, salvo que la actividad califique como secundaria para una empresa dedicada a la explotación internacional de buques o aeronaves y se encuentre afecta a las naves o aeronaves¹³. Lo mismo se ha entendido bajo el MCEUA¹⁴.

B. Otros modelos de convenios

1. Contenedores (MCUSA)

A diferencia de los Modelos ONU y OCDE, el MCEUA y algunos CDI incluyen los contenedores explotados en el tráfico in-

12 Klaus Vogel, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions: A Commentary to the OECD, UN, and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital, with Particular Reference to German Treaty Practice*, Art. 13, No. 67, 834 (Kluwer Law International, Amsterdam, 1997).

13 Comentario 5 artículo 8 MCOCDE Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD, *The Model Convention with respect to Taxes on Income and on Capital*. Disponible en: <http://www.oecd.org/publications/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version-9789264239081-en.htm>, versión en español del año 2012: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada_9789264184473-es

14 Friedhelm Jacob, Martin Schiessl, John G. Rienstra, Andreas Perdelwitz, Richard Resch, Stephan Eilers, Hermann-Josef Tries, Martin Klein, Hengeler Mueller, Freshfields Bruckhaus Deringer & IBFD, *Commentary on US-German Income Tax Convention*, article 13: gains, par. 243-259 (International Bureau of Fiscal Documentation, IBFD, IBFD Online Books, Amsterdam, 2010). Disponible en: http://www.ibfd.org/IBFD-Products/Commentary-US-German-Income-Tax-Convention#tab_0

ternacional dentro de los tipos de activos¹⁵. Esta inclusión puede ser entendida como una aclaración, ya que para el comentario 9 al artículo 8 MCOCDE los contenedores están, por lo general, directamente relacionados con la actividad de la empresa dedicada al transporte internacional o son secundarios a la explotación de buques o aeronaves en el tráfico internacional. Aunque el comentario sea cierto respecto de vinculación de los contenedores con la actividad del transporte internacional, la verdad es que el artículo 13.3 exige que, además, la propiedad mobiliaria esté afecta a naves o aeronaves. Así, por ejemplo, bajo el Modelo OCDE los contenedores que, por ejemplo, pertenezcan y sean explotados (por medio de arrendamiento) por una empresa distinta a la que los transporta internacionalmente, podrían no quedar sujetos a la regla del artículo 13.3. Por el contrario, bajo el MCEUA las ganancias por la enajenación de los contenedores obtenida por quien fuese arrendador de los mismos, pero no quien los transporta, estarán sometidas a la regla del apartado cuarto del artículo 13 y, en consecuencia, exentas en el Estado de la fuente.

2. Otros vehículos

La dificultad de vincular de forma objetiva a una jurisdicción con las rentas del transporte internacional también se ha considerado que se extiende a aquel desarrollado por medio de otros vehículos. De ahí que aquellos “vehículos terrestres utilizados en el transporte internacional” sean incluidos de forma excepcional en la regla del artículo 13.3 de los CDI, como ocurre por ejemplo en los de España con Bulgaria, Hungría, Rumanía y Turquía¹⁶. Por su parte, la Decisión 578 de la Comunidad Andina

15 Klaus Vogel, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions: A Commentary to the OECD, UN, and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital, with Particular Reference to German Treaty Practice*, Art. 13, No. 72 (Kluwer Law International, Amsterdam, 1997).

16 España-Bulgaria, Instrumento de ratificación del Convenio entre España y la República Popular de Bulgaria para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y el protocolo que forma parte integrante del mismo, hecho en Sofía el 6 de marzo de 1990, 166 *Boletín Oficial del Estado, BOE*, 12 de

(CAN) comprende las ganancias por la enajenación de naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte¹⁷. De forma más amplia, el Tratado entre España y la URSS cobija a todos los medios de transporte empleados en tráfico internacional y bienes afectos a los mismos¹⁸.

II. DISTRIBUCIÓN DEL PODER TRIBUTARIO

A. Introducción

No resulta fácil establecer una regla lógica para conectar económicamente a una jurisdicción las rentas, el patrimonio y las ganancias de capital que se derivan de los activos que se explotan en el tráfico internacional. Usualmente, este tráfico se ejerce en dos o más países, pero mayormente fuera de estos, pues es usual atravesar aguas internacionales o el espacio aéreo internacional. De ahí que, desde el origen de los modelos, se haya decidido que los CDI incorporen una regulación independiente a la de los beneficios empresariales y el establecimiento permanente.

julio de 1991. Disponible en: <http://www.boe.es/boe/dias/1991/07/12/pdfs/BOE-S-1991-166.pdf>. España-Hungría, Convenio entre el gobierno de España y el gobierno de la República Popular de Hungría para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y protocolo, hecho en Madrid el 9 de julio de 1984, 166 *Boletín Oficial del Estado*, *BOE*, 24 de noviembre de 1987. Disponible en: <http://www.boe.es/boe/dias/1987/11/24/pdfs/A34888-34893.pdf>. España-Rumanía, Instrumento de ratificación de 17 de junio de 1980, del Convenio entre el gobierno del Reino de España y el gobierno de la República Socialista de Rumanía para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, firmado en Madrid el 24 de mayo de 1979, 237 *Boletín Oficial del Estado*, *BOE*, 2 de octubre de 1980. Disponible en: <http://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1980-21211>. España-Turquía, Convenio entre el Reino de España y la República de Turquía para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho en Madrid el 5 de julio de 2002, 28 *Boletín Oficial del Estado*, *BOE*, 19 de enero de 2004. Disponible en: <http://www.boe.es/boe/dias/2004/02/02/pdfs/A04371-04380.pdf>

17 Comunidad Andina, Decisión 578, Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal, Lima, Perú, 4 de mayo de 2004. Disponible en: <http://www.sice.oas.org/trade/junac/Decisiones/DEC578s.asp>

18 España-URSS, Instrumento de ratificación del Convenio entre el gobierno de España y el gobierno de la Unión de Repúblicas Socialistas Soviéticas para evitar la doble imposición sobre la renta y el patrimonio, hecho en Madrid el 1 de marzo de 1985, 227 *Boletín Oficial del Estado*, *BOE*, 22 de septiembre de 1986. Disponible en: <http://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1986-25055>

Para Guglielmo Maisto, la dificultad de atribuir los beneficios entre la fuente y la residencia, que en los comentarios al artículo 8 MCOCDE se muestra como justificación para crear una norma especial frente a la regla de los beneficios empresariales, contrasta con los comentarios al artículo 7 que no se han alejado de sus reglas generales en los casos de actividades aeroespaciales, comercio electrónico y seguros. Además, afirma ese autor, que si esa fuera la razón, no quedaría claro por qué someter a la misma regla un tipo de renta que no tendría tantos problemas de localización como la de la explotación de embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores, o por qué excluir el transporte férreo o por carretera, para los que no habría una explotación en zonas internacionales¹⁹.

En los MCOCDE y MCONU, el poder de imposición sobre las ganancias derivadas de la enajenación de los citados activos se asigna de forma exclusiva al Estado de la sede de dirección efectiva de la empresa, de manera que el Estado de la residencia tendrá que declarar exenta la ganancia sin que resulte aplicable el artículo 23 MC. Sin embargo, en algunos CDI, el Estado de la residencia del enajenante²⁰, el de registro de la propiedad o el de domicilio del “propietario”, es el que puede gravar de forma exclusiva. Finalmente en otros casos, la tributación es compartida, con un gravamen ilimitado en la sede de dirección efectiva y con la autorización a la residencia de gravar, pero concediendo la medida para eliminar la doble imposición pactada en el CDI, es decir, crédito fiscal.

19 Guglielmo Maisto, *Shipping, Inland Waterways Transport and Air Transport*, en *Source versus Residence*, 21-57, 27 ss. (Michael Lang, Pasquale Pistone, Joseph Schuch & Claus Staringer, eds., Wolters Kluwer, The Hague, 2008).

20 Ello se ha propuesto como modificación al MCOCDE. Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD, *Proposed Changes to the OECD Model Tax Convention Dealing with the Operation of Ships and Aircraft in International Traffic* (Public Discussion Draft, 15 November 2013-15 January 2014). Disponible en: <http://www.oecd.org/tax/treaties/Discussion-draft-international-taffic.pdf>

B. MCOCDE

El MCOCDE del año 2010 indica en los artículos 8, 13.3 y 22.3 que el Estado con el poder de gravar los beneficios, las ganancias y el patrimonio de los activos explotados en el tráfico internacional es el Estado de la SDE de forma exclusiva, criterio que cuenta con varias reservas²¹. La vinculación de la renta del transporte internacional con la jurisdicción de la SDE se encuentra desde el Modelo de 1927, que asignaba a la renta derivada del transporte marítimo al Estado donde estuviera el “verdadero centro de administración” (artículo 5). Este concepto evolucionó en el borrador de Convenio de 1963 a la “sede de dirección efectiva”.

La SDE se ha mantenido en el Modelo por dos razones. De un lado, había muchos CDI anteriores a 1963 que así lo disponían y al ser el borrador de Modelo de 1963 un resultado de la experiencia convencional de los Estados miembros, era pertinente mantener hasta donde fuera posible, los principios de imposición que resultaran comunes o mayoritarios. Por otro lado, se pretendía evitar que los beneficios fueran gravados en aquellos estados que tenían un concepto formal de residencia, como el criterio de constitución, y que, por tanto, se gravaran las rentas y ganancias sin ninguna vinculación²². Así, la SDE aparece como un criterio para justificar un grado de vinculación con la renta, de algún modo alternativo al del Establecimiento Permanente que como se sabe opera para los beneficios empresariales pero cuya práctica en el transporte internacional podría dar problemas. Además, se buscaba tratar de forma similar a individuos y sociedades, pues los primeros se ven sujetos a un criterio más

21 Comentario 31 y ss. al art. 8 MCOCDE; se destaca la reserva de Grecia, en el comentario 35. Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD, *The Model Convention with respect to Taxes on Income and on Capital*. Disponible en: <http://www.oecd.org/publications/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version-9789264239081-en.htm>, versión en español del año 2012: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada_9789264184473-es

22 Sobre estas razones, con las fuentes ahí citadas, Guglielmo Maisto, *Shipping, Inland Waterways Transport and Air Transport*, en *Source versus Residence*, 21-57, 44 ss. (Michael Lang, Pasquale Pistone, Joseph Schuch & Claus Staringer, eds., Wolters Kluwer, The Hague, 2008).

material de residencia (el artículo 4.2 MCOCDE) mientras que las sociedades no, o al menos no siempre²³.

Lo dicho puede plantear la duda de si el criterio de SDE es el mismo contenido en el artículo 4.3 MCOCDE como regla de desempate para entidades con doble residencia o si se trata de un criterio diferente. A nuestro juicio, nada parece impedir que el entendimiento dado a este término sea el previsto en el comentario 24 al artículo 4 MCOCDE, según el cual “es el lugar donde se toman de hecho las decisiones comerciales clave y las decisiones de gestión necesarias para llevar a cabo el conjunto de las actividades empresariales o profesionales de la entidad”. Se entiende que cuando la SDE de la empresa de transporte marítimo o de una empresa de transporte por aguas interiores estuviera a bordo de un buque o embarcación, la misma será la del puerto de base, o ante la falta de este, la residencia de la persona que explota el buque o embarcación (artículo 8.3 MCOCDE²⁴).

Cabe preguntarse si la SDE se predica de la actividad de transporte internacional vista como una empresa o unidad de negocio independiente o de la persona titular de empresa. Ello es relevante cuando una empresa realiza otra u otras líneas de negocios diferentes a las del transporte internacional. El comentario recién citado contiene una última parte que puede dar un poco de claridad en este punto, al indicar que “una entidad puede tener simultáneamente más de una sede de gestión, pero tendrá una única sede de dirección efectiva”. Gracias a este comentario, Guglielmo Maisto afirma que la SDE se predica de la persona y

23 Guglielmo Maisto, *Shipping, Inland Waterways Transport and Air Transport*, en *Source versus Residence*, 21-57, 44 ss. (Michael Lang, Pasquale Pistone, Joseph Schuch & Claus Staringer, eds., Wolters Kluwer, The Hague, 2008). Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD, *Proposed Changes to the OECD Model Tax Convention Dealing with the Operation of Ships and Aircraft in International Traffic*, parr. 2 (Public Discussion Draft, 15 November 2013-15 January 2014). Disponible en: <http://www.oecd.org/tax/treaties/Discussion-draft-international-taffic.pdf>

24 Comentario 28, artículo 13 MCOCDE. Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD, *The Model Convention with respect to Taxes on Income and on Capital*. Disponible en: <http://www.oecd.org/publications/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version-9789264239081-en.htm>, versión en español del año 2012: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada_9789264184473-es

no de la unidad de negocio. Tal autor agrega otros argumentos, como el hecho de que los comentarios 18 y siguientes al artículo 8 MCOCDE versen sobre empresas que no se dedican exclusivamente al transporte marítimo, lo cual resultaría innecesario si la SDE se predicase de la rama de empresa dedicada al transporte internacional, o que en ciertos casos, como en las situaciones triangulares, el artículo 8 y en general todo el CDI no sería aplicable si la SDE de la unidad de negocio fuera distinta al Estado de Residencia de su titular²⁵. Sin embargo, el artículo 8.3 MCOCDE, que ya citamos arriba, podría ser contrario a estos argumentos, ya que se refiere a la “sede de dirección efectiva de la empresa de transporte...” y la distingue de la de residencia de quien explota el buque o embarcación.

A nuestro juicio, la posición del autor tiene sentido pues el artículo 8 obliga a los establecimientos permanentes a distinguir entre los beneficios y activos de la “navegación marítima, por aguas interiores o aérea” y los demás beneficios empresariales o activos. La atribución al establecimiento permanente significa que este está dirigiendo la unidad de negocios de transporte internacional, lo que sería entonces algo similar a tener la SDE de tal negocio. Por ello, si a los establecimientos permanentes que operan como SDE del negocio de transporte internacional se les obliga a diferenciar tales rentas a efectos de que las mismas tributen en el Estado de su casa central, no tendría sentido decir que la SDE es la de la línea de negocios y no de la entidad en su conjunto. La cuestión sin embargo no está zanjada debido a la literalidad del artículo 8.3 MCOCDE y a las razones históricas que justifican la SDE como criterio material opuesto a la residencia formal (domicilio fiscal por el criterio de constitución).

25 Guglielmo Maisto, *Shipping, Inland Waterways Transport and Air Transport*, en *Source versus Residence*, 21-57, 40-43 (Michael Lang, Pasquale Pistone, Joseph Schuch & Claus Staringer, eds., Wolters Kluwer, The Hague, 2008).

C. Variaciones

En la historia de los Modelos, no siempre la SDE ha sido el Estado autorizado a gravar, pues en los Modelos de México de 1943 y Londres de 1946 se varió al Estado de registro de la nave o aeronave y al país donde la empresa tenía su domicilio fiscal, respectivamente. Inspirado en el Modelo de México, el CDI entre Alemania y Argentina contempla que el Estado donde esté registrada la nave, aeronave o vehículo de motor tendrá derecho a gravarlo²⁶. En este caso, la doble imposición la elimina el Estado de residencia al otorgar un crédito en los términos del artículo 23²⁷.

Los comentarios 2 y 3 al artículo 8 (y correlativamente el 28 al artículo 13) dan opciones para atribuir el poder de imposición. Mientras el primero de ellos sugiere sustituir la SDE por la residencia, el segundo propone una combinación de ambos criterios de manera que el Estado de la SDE grave ilimitadamente y el de la residencia elimine la doble imposición. Los CDI utilizan con mayor frecuencia el criterio de la residencia en comparación con el de la SDE, lo cual hace parecer extraño que el Modelo siga incorporando esto último mientras que el primero aparezca escondido dentro de los comentarios²⁸.

En la línea del citado comentario 2, el MCEUA, algunos CDI en particular y la propuesta de Modificación al MCOCDE de 2013 asignan el poder de imposición de las ganancias de capital sobre los activos utilizados para el transporte internacional, y las rentas de este, al Estado de residencia y no al Estado de la SDE.

26 Alemania-Argentina, Ley 22025/1979, apruébase un Convenio entre la República Federal de Alemania y la República Argentina para evitar la doble imposición con respecto a los impuestos sobre la renta y el capital, Buenos Aires, 3 de julio de 1979, *Boletín Oficial, BO*, 14 de noviembre de 2000. Disponible en: <http://www.infoleg.gov.ar/infolegInternet/anexos/60000-64999/64932/norma.htm>

27 Klaus Vogel, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions: A Commentary to the OECD, UN, and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital, with Particular Reference to German Treaty Practice*, Art. 13, No. 76 (Kluwer Law International, Amsterdam, 1997).

28 Guglielmo Maisto, *Shipping, Inland Waterways Transport and Air Transport*, en *Source versus Residence*, 21-57, 36 ss. (Michael Lang, Pasquale Pistone, Joseph Schuch & Claus Staringer, eds., Wolters Kluwer, The Hague, 2008). Ello cambiaría de aprobarse los cambios sugeridos por el Draft de 2013. OCDE.

La Decisión 578 de la CAN por su parte asigna el poder tributario de las ganancias de capital por la enajenación de “naves, aeronaves, autobuses y otros vehículos de transporte” al país miembro donde estuviere domiciliado el propietario, exceptuando así la regla general de que “las ganancias de capital solo podrán gravarse por el país miembro en cuyo territorio estuviesen situados los bienes al momento de su venta...”. A pesar de la ambigüedad que puede generar el término propietario, pues podría depender de si su condición se determina de forma anterior o posterior a la enajenación que causa la ganancia, lo más lógico sería inclinarnos por la primera opción y así afirmar entonces que el criterio de la normativa andina sería también el de la residencia del enajenante.

El MCONU incluye dos versiones del artículo 8. La versión b representa una variación al MCOCDE en el sentido de permitir al Estado de la fuente gravar las rentas de buques que realicen operaciones de tráfico internacional en ese Estado de forma “más que casual”²⁹, cuya aceptación en la práctica convencional ha sido aislada y cada vez en menor porcentaje³⁰. Bajo la referida versión, los beneficios serán determinados por el Estado SDE y se pactarán las condiciones de reparto de la imposición fiscal entre ambos Estados. Lo particular es que esta regla no mantiene la simetría con el artículo 13.3, ya que no contempla una versión alternativa con esta misma lógica de tributación compartida.

En definitiva, en la historia de los Modelos, se observa que el criterio preponderante de asignación del poder tributario es el de la SDE de forma exclusiva. Sin embargo, en la práctica, muchos CDI prefieren el de la residencia y el MCOCDE incorporaría en los próximos años esta misma solución, no solo en los comentarios sino en el texto mismo del Modelo.

29 Comentarios 13 y siguientes del artículo 8 MCONU 2011.

30 Sobre la aplicación de esta cláusula y sus variaciones en la práctica convencional, Wim Wijnen & Jan de Goede resaltan que mientras en 1997 solo el 15% de los CDI analizados tenía cláusulas similares a la 8B MCONU, actualmente solo el 6% las tiene y el 0% de los celebrados entre miembros de la OCDE. Wim Wijnen & Jan de Goede, *The UN Model in Practice 1997-2013*, 68 *Bulletin for International Taxation*, 3, 118-146, 2.10.2 (2014). Disponible en: http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/11/9STM_Final_PublishedVersionIBFD.pdf

III. CONFLICTOS DE CALIFICACIÓN

Artículo 13.2 vs artículo 13.3

Si los activos para el transporte internacional resultan atribuibles a un establecimiento permanente podría pensarse que la regla aplicable es el apartado 2 y no el 3 del artículo 13. Sin embargo, el convenio ha sido diseñado para que de forma general las rentas, las ganancias y el patrimonio del transporte internacional sean una excepción a las categorías generales a las que pertenecerían de no existir una *lex specialis*. De esta manera, el apartado tercero tendría en cualquier caso prevalencia sobre el segundo, lo que obligaría al establecimiento permanente a distinguir las rentas y activos vinculados con el transporte internacional para aplicarles a estos el régimen fiscal correspondiente³¹.

A. Ausencia de regla específica para tales activos

Se suele entender que si los CDI no contienen alguno de los activos referidos por el artículo 13.3 o simplemente no contienen un apartado equivalente al tercero del MCOCDE, serán aplicables los artículos 13.2 y 13.5, ya que se trataría de propiedad mobiliaria u otro bien distinto de los referidos en los numerales del art. 13. De esta forma, si los activos forman parte de un establecimiento permanente que una empresa tenga en el otro Estado contratante, tributarán en el Estado donde esté situado este establecimiento permanente; de lo contrario, la ganancia calificaría en la *catch-all clause* (artículo 13.5 MCOCDE)³². Esta conclusión partiría de la asunción de que los buques, aeronaves y embarcaciones son propiedad mobiliaria y atendiendo al sentido ordinario de la expresión, pues precisamente estos bienes se

31 Comentarios 20 y 21 al artículo 8 MC. El comentario 28 al artículo 13 MCOCDE expresamente considera el apartado tercero una excepción al segundo.

32 Klaus Vogel, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions: A Commentary to the OECD, UN, and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital, with Particular Reference to German Treaty Practice*, Art. 13, No. 69 (Kluwer Law International, Amsterdam, 1997).

pueden desplazar o pueden ser trasladados de un lugar a otro, a diferencia de la propiedad inmobiliaria que no puede.

Sin embargo, es posible que tales activos sean considerados como propiedad inmobiliaria cuando los CDI expresamente lo señalan o cuando en virtud del artículo 6 el derecho interno del Estado de la fuente así lo sugiere. Bajo el derecho civil de países del sistema de *civil law*, los buques, naves o aeronaves son considerados bienes inmuebles. En tal caso, el artículo 13.1 es la regla aplicable para las ganancias de capital de estos activos. La cuestión estará entonces en determinar cuál es el Estado donde está situada la propiedad. En Alemania se ha entendido que será el Estado donde se encuentre registrada³³, lo cual tiene sentido desde una perspectiva de derecho internacional privado, pues es donde se pueden ejercer los derechos sobre la propiedad³⁴. En cualquier caso, el artículo 6 no siempre contiene una remisión tan amplia al Estado de la fuente y se puede limitar a que se trate de bienes raíces, excluyendo así a los buques, aeronaves y embarcaciones³⁵.

En el evento de que no exista un artículo equivalente al 13.3 y tampoco uno similar al 13.5, las ganancias estarán sujetas sin restricción alguna a la legislación interna³⁶.

33 Klaus Vogel, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions: A Commentary to the OECD, UN, and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital, with Particular Reference to German Treaty Practice*, Art. 13, No. 74 (Kluwer Law International, Amsterdam, 1997).

34 Malcolm Gammie, *The Relationship of Situs and Source Rules for Tax Purposes*, en *Studies in the History of Tax Law*, Vol. 6, 81-133 (John Tiley, d., Hart Publishing, Oxford, Portland, Oregon, 2013).

35 Klaus Vogel, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions: A Commentary to the OECD, UN, and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital, with Particular Reference to German Treaty Practice*, Art. 13, No. 75 (Kluwer Law International, Amsterdam, 1997).

36 Klaus Vogel, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions: A Commentary to the OECD, UN, and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital, with Particular Reference to German Treaty Practice*, Art. 13, No. 75 (Kluwer Law International, Amsterdam, 1997). Un caso especial se presentó con respecto a la calificación de las rentas del transporte internacional en un CDI que no contenía el artículo 8 MCOCDE pero en el artículo 7 indicaba que “los beneficios de una empresa de un estado contratante, distintos de los de la operación de naves en el tráfico internacional...”. Se discutía entonces si resultaba aplicable el artículo de “otras rentas” o si debía entenderse que el CDI no limitaba el poder de imposición del Estado de la fuente. Para el Tribunal Indio, la renta se calificaría como otras rentas, resultado que es criticado por D. P. Sengupta (2013) pues el artículo 22 del tratado aplica solo cuando las rentas no

B. Aplicación del approach del informe de partnerships

Según el Informe de *Partnerships* y los Comentarios al MCOCDE, siempre que la calificación del Estado de la fuente sea distinta a la del Estado de la residencia por razón de que cada Estado atiende a sus legislaciones internas en virtud del artículo 3.2, la calificación correcta será la que derive de la legislación del Estado de la fuente, puesto que se trata del Estado que aplica el CDI en primer lugar. De esa forma, el Estado de residencia debe respetar la calificación hecha conforme a la legislación del Estado de la fuente pues el CDI es aplicado de conformidad con las disposiciones del tratado y, por lo tanto, debe garantizar la aplicación del método para eliminar la doble imposición internacional (exención o crédito fiscal)³⁷.

Respecto del artículo 13.3 MCOCDE no es posible predicar la misma regla de forma general, pues en algunos casos las pretensiones impositivas son del Estado de la residencia y del Estado de SDE. Estas situaciones, aunque excepcionales, se dan en la práctica en aquellos países que contienen el criterio de la constitución para definir la residencia fiscal. Así, el criterio del Informe de *Partnerships* y de los Comentarios al MCOCDE puede no ser aplicable puesto que los artículos 8 y 13.3 regulan que la renta o las ganancias se deben desgravar en la residencia declarándolas exentas. Esto se explica en el hecho de que el artículo 13.3 sea una regla de distribución completa. En otras palabras, cuando se aplica el artículo 13.3 el Estado de la resi-

han sido “mencionadas en los anteriores artículos” (dealt with). *Union of India vs. Azadi Bachao Andolan (2003-TII-02-SC-INTL)*, caso citado por D. P. Sengupta, *India: Mediterranean Shipping*, en *Tax Treaty Case around the World 2013*, 117-128 (Michael Lang, Jeffrey Owens, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, Alfred Storck, Peter Essers, Eric C.C.M. Kemmeren & Daniël S. Smit, eds., International Bureau of Fiscal Documentation, IBFD, IBFD Online Books, Amsterdam, 2013). Disponible en: <http://www.ibfd.org/IBFD-Products/Tax-Treaty-Case-Law-around-Globe-2013>. India, Supreme Court, *Union of India vs. Azadi Bachao Andolan (2003-TII-02-SC-INTL)*, judgment 07 October 2003. Disponible en: <http://indiankanoon.org/doc/1960330/>

37 Comentarios 32.1 y siguientes al artículo 23 MCOCDE y OECD 1999, con las referencias ahí citadas. José Manuel Castro-Arango, *Los conflictos de calificación en los CDI: comentarios sobre el approach de la OCDE* (Instituto de Estudios Fiscales, IEF, Documentos de Trabajo, 15, Madrid, 2012). Disponible en: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2012_15.pdf

dencia no aplica el artículo 23 que da soporte a la interpretación del *approach* de la OCDE.

En definitiva, el artículo 13.3 MCOCDE es una norma completa de reparto que puede suponer una tributación ilimitada en la fuente o en la residencia, dependiendo de dónde se ubique la sede de dirección efectiva, correspondiendo una exención en el otro Estado. El uso de un criterio adicional a los tradicionales, como la SDE, genera problemas cuando el Estado de residencia y fuente divergen en torno a la calificación de la ganancia, como podría ser el caso de decidir si una determinada propiedad mobiliaria se encuentra afecta a un buque, aeronave o a una embarcación. Si la respuesta es negativa, se aplicarán los artículos 13.2 o 13.5; mientras que si es afirmativa, lo será el artículo 13.3. Así, podrían darse dos casos: a) que el Estado de la fuente sea el de la SDE; o, b) que el Estado de la residencia sea el de la SDE.

En el caso a), el Estado de la fuente y de la SDE gravará ilimitadamente las ganancias si las califica dentro del artículo 13.3 con base en su legislación interna. Por su parte, el Estado de la residencia deberá eliminar la doble imposición, independientemente de la calificación que resulte según su legislación interna. La cuestión estará en determinar si aplica una exención, como procedería del artículo 13.3 o el método previsto en el artículo 23 (crédito fiscal, exención con progresividad, etc.), si se ha calificado conforme al artículo 13.2. Obviamente, los métodos pueden arrojar resultados diferentes, lo que potencia la importancia de este problema, aunque la doctrina, hasta donde conocemos, no se ha pronunciado sobre ello.

Por el contrario, la doctrina se ha centrado en la discusión de si la residencia podría o no negarse a eliminar la doble imposición. Por ejemplo, alguien podría afirmar que si la ganancia es calificada por la residencia dentro del artículo 13.5, este Estado no debería desgravarla. John F. Avery-Jones sugiere que en este caso se apliquen los mismos principios del informe de *partnership* de 1999 y, por tanto, se siga la calificación hecha de conformidad con la legislación del Estado de la fuente/SDE, aunque reconoce que los comentarios al artículo 13.3 MC deberían decirlo

expresamente³⁸. Para Alexander Rust, las normas de reparto completas como el artículo 13.3 no excluyen la aplicación del artículo 23, de manera que para este autor también debería haber eliminación de la doble imposición por parte de la residencia³⁹.

Para John F. Avery-Jones, a diferencia de la subhipótesis anterior, el *approach* de la OCDE se aplica claramente en los casos en que con base en su legislación interna el Estado de la fuente/SDE considere que las ganancias por la enajenación de activos forman parte de un establecimiento permanente y, por tanto, aplique el artículo 13.2, mientras que el Estado de la residencia lo califique de acuerdo con el artículo 13.3. De esta forma, el Estado de la residencia debería desgravar de acuerdo con el artículo 23 MCOCDE.

En relación con el caso b), el Estado de la residencia y SDE gravará ilimitadamente las ganancias, si las califica dentro del artículo 13.3 con base en su legislación interna y el Estado de la fuente deberá declararlas exentas. Así, si este último Estado considerase que el artículo 13.2 es aplicable por ejemplo, el *approach* de la OCDE no sería aplicable puesto que la fuente no aplica el artículo 23 MC. Para Klaus Vogel, este sería un caso no resuelto de doble imposición, debido a un conflicto de calificación⁴⁰. Sin embargo, John F. Avery-Jones y Alexander Rust sugieren aplicar los mismos principios de manera que el Estado de la residencia/SDE elimine la doble imposición⁴¹. En el caso contrario, si el Estado de la residencia/SDE califica la ganancia

38 John F. Avery-Jones, *Conflicts of Qualification: Comment on Prof. Vogel's and Alexander Rust's Articles*, 57 *Bulletin for International Taxation*, 5, 184-186, 185 (May, 2003). Disponible en: <https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/Bulletin-for-International-Taxation/collections/bit/pdf/bifd050302.pdf>

39 Los comentarios 55 y 79 al artículo 23 MCOCDE así lo ponen de presente.

40 Klaus Vogel, *Conflicts of Qualification: The Discussion is not Finished*, 57 *Bulletin for International Taxation*, 2, 41-44, 43, 44 (February, 2003). Disponible en: <https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/Bulletin-for-International-Taxation/collections/bit/pdf/bifd020302.pdf>

41 John F. Avery-Jones, *Conflicts of Qualification: Comment on Prof. Vogel's and Alexander Rust's Articles*, 57 *Bulletin for International Taxation*, 5, 184-186, 185 (May, 2003). Disponible en: <https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/Bulletin-for-International-Taxation/collections/bit/pdf/bifd050302.pdf>. Alexander Rust, *The New Approach to Qualification Conflicts has its Limits*, 57 *Bulletin for International Taxation*, 2, 45-50, 49 (February, 2003).

dentro del artículo 13.5 y el de la fuente dentro del 13.3 absteiniéndose de gravar, no hay doble imposición y el problema no se genera⁴². Finalmente, si el Estado de Residencia/SDE califica la ganancia dentro del artículo 13.2 y el de la fuente en el 13.3 habrá un conflicto negativo de calificación que dará lugar a doble exención no resuelta⁴³ pues no resultaría aplicable el artículo 23.

42 John F. Avery-Jones, *Conflicts of Qualification: Comment on Prof. Vogel's and Alexander Rust's Articles*, 57 *Bulletin for International Taxation*, 5, 184-186, 185 (May, 2003). Disponible en: <https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/Bulletin-for-International-Taxation/collections/bit/pdf/bifd050302.pdf>

43 "In the second situation, the residence state applies a complete distributive rule that allows only the source state to tax the income. The distributive rule prohibits the residence state from taxing the income. As demonstrated above, the residence state is still free to apply Art. 23. With the source state also not taxing the income, 36 Art. 23 A(1) does not impose an (additional) obligation to exempt the income in this negative qualification conflict. On the other hand, the application of Art. 23 A(1) does not help as it cannot lift the prohibition of the distributive rule. The obligation to exempt the income contained in the distributive rule is still effective. Therefore, in this case, the income remains untaxed in both states". Alexander Rust, *The New Approach to Qualification Conflicts has its Limits*, 57 *Bulletin for International Taxation*, 2, 45-50, 49 (February, 2003).

CONCLUSIONES

1. Para la calificación de las ganancias de que trata este trabajo, los CDI suelen establecer dos condiciones: a) que se trate de los bienes enumerados, a saber: naves, aeronaves o propiedad mobiliaria afecta; b) que los mismos sean explotados en el tráfico internacional o, si así se ha pactado, utilizados en la navegación por aguas interiores

2. Esta regla se alinea con los artículos 8 y 22.3 MCOCDE, y en conjunto supone una excepción a las reglas de imposición de los beneficios empresariales y el establecimiento permanente. De ahí que cuando no se cumplan las condiciones para aplicar las reglas especiales, las rentas, ganancias o patrimonio serán calificados dentro de los criterios generales. En cualquier caso, las naves y aeronaves difícilmente pueden ser consideradas propiedad inmueble a efectos de la aplicación de los CDI (apartado 4)

3. El MCOCDE atribuye al Estado de la SDE el poder de imposición de las ganancias de capital sobre los activos descritos en la conclusión número 1. Esta regla resulta extraña al funcionamiento del CDI y puede presentar conflictos de calificación positivos y negativos. En el caso de los primeros, el *approach* de la OCDE sugiere que el Estado de la residencia elimine en cualquier caso la doble imposición, incluso cuando no sea aplicable el artículo 23 MC. Por su parte, en los segundos, esto es, aquellos en los cuales ambos Estados desgravan la renta, los comentarios de la OCDE no ofrecen una solución, de manera que se generará lo que se ha denominado, no sin críticas, doble no imposición

4. La práctica convencional otorga por lo general el poder de imposición de las ganancias de capital por la enajenación de los activos explotados en el tráfico internacional al Estado de la residencia de la empresa de transporte. Además, suele excluir a las embarcaciones destinadas a la navegación por aguas interiores. Estas prácticas se reconocen en la propuesta de modificación al MCOCDE en la que se lee: “las ganancias que una empresa de un Estado contratante que opera naves o aeronaves en el tráfico internacional derivadas de la enajenación de dichas naves

o aeronaves, o de propiedad mobiliaria afecta a la operación de esas naves o aeronaves solo pueden ser gravadas en dicho Estado contratante”.

BIBLIOGRAFÍA

Libros

- Friedhelm, Jacob; Schiessl, Martin; Rienstra, John G.; Perdelwitz, Andreas; Resch, Richard; Eilers, Stephan; Tries, Hermann-Josef; Klein, Martin; Hengeler Mueller, Freshfields Bruckhaus Deringer & IBFD, *Commentary on the US-German Income Tax Convention* (International Bureau of Fiscal Documentation, IBFD, IBFD Online Books, Amsterdam, 2010). Disponible en: http://www.ibfd.org/IBFD-Products/Commentary-US-German-Income-Tax-Convention#tab_0
- Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD, Committee on Fiscal Affairs, *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships* (Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD, Paris, 1999). Disponible en: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/the-application-of-the-oecd-model-tax-convention-to-partnerships_9789264173316-en
- Vogel, Klaus, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions: A Commentary to the OECD, UN, and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital, with Particular Reference to German Treaty Practice* (Kluwer Law International, Amsterdam, 1997).

Colaboración en obras colectivas

- Gammie, Malcolm, *The Relationship of Situs and Source Rules for Tax Purposes*, en *Studies in the History of Tax Law*, Vol. 6, 81-133 (John Tiley, ed., Hart Publishing, Oxford, Portland, Oregon, 2013).
- García-Prats, Francisco Alfredo, *Artículo 13 MC OCDE 2000. Ganancias de capital*, en *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España, 743-785* (José Ramón Ruiz-García & José Manuel Calderón-Carrero, coords., Fundación Pedro Barrié de la Maza, Instituto de Estudios Económicos de Galicia, A Coruña, 2004).
- Maisto, Guglielmo, *Shipping, Inland Waterways Transport and Air Transport*, en *Source versus Residence*, 21-57 (Michael Lang, Pasquale Pistone, Joseph Schuch & Claus Staringer, eds., Wolters Kluwer, The Hague, 2008).
- Sengupta, D. P., *India: Mediterranean Shipping*, en *Tax Treaty Case around the World 2013*, 117-128 (Michael Lang, Jeffrey Owens, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, Alfred Storck, Peter Essers, Eric C.C.M. Kemmeren & Daniël S. Smit, eds., International Bureau of Fiscal Documentation, IBFD, IBFD Online Books, Amsterdam, 2013). Disponible en: <http://www.ibfd.org/IBFD-Products/Tax-Treaty-Case-Law-around-Globe-2013>

- Avery-Jones, John F., *2008 OECD Model: Place of Effective Management — What One Can Learn from the History*, 63 *Bulletin for International Taxation*, 5, 183-186 (May, 2009). Disponible en: <http://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/Bulletin-for-International-Taxation/collections/bit/html/bifd050903.html>
- Avery-Jones, John F., *Conflicts of Qualification: Comment on Prof. Vogel's and Alexander Rust's Articles*, 57 *Bulletin for International Taxation*, 5, 184-186 (May, 2003). Disponible en: <https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/Bulletin-for-International-Taxation/collections/bit/pdf/bifd050302.pdf>
- Bizioli, Gianluigi, *The Evolution of the Concept of the Place of Management in Italian Case Law and Legislation: Interaction with Tax Treaties and EC Law*, 48 *European Taxation*, 10, 527-533 (October 2008). Disponible en: <https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/European-Taxation/collections/et/pdf/et100803.pdf>
- Pijl, Hans, *Capital Gains: The History of the Principle of Symmetry, the Internal Order of Article 13 and the Dynamic Interpretation of the Changes in the 2010 Commentary on "Forming Part" and "Effectively Connected"*, 5 *World Tax Journal*, 1, 3-98 (18 February 2013). Disponible en: https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/World-Tax-Journal/collections/wtj/html/wtj_2013_01_int_4.html
- Rust, Alexander, *The New Approach to Qualification Conflicts has its Limits*, 57 *Bulletin for International Taxation*, 2, 45-50 (February, 2003). Disponible en: <https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/Bulletin-for-International-Taxation/collections/bit/pdf/bifd020303.pdf>
- Vogel, Klaus, *Conflicts of Qualification: The Discussion is not Finished*, 57 *Bulletin for International Taxation*, 2, 41-44 (February, 2003). Disponible en: <https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/Bulletin-for-International-Taxation/collections/bit/pdf/bifd020302.pdf>
- Wijnen, Wim & Goede, Jan de, *The UN Model in Practice 1997-2013*, 68 *Bulletin for International Taxation*, 3, 118-146 (2014). Disponible en: http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/11/9STM_FinalPublishedVersionIBFD.pdf

Working paper

- Castro-Arango, José Manuel, *Los conflictos de calificación en los CDI: comentarios sobre el approach de la OCDE* (Instituto de Estudios Fiscales, IEF, Documentos de Trabajo, 15, Madrid, 2012). Disponible en: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2012_15.pdf

Documentos, reportes, informes

Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD, Fiscal Committee, WP5, *Report on the Taxation of Income and Capital of Shipping and Air Transport Enterprises and of their Crews*, Paris, 2nd October 1956. Document Code: FC/WP5(56)1. Disponible en: www.taxtreatyhistory.org

Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD, *Proposed Changes to the OECD Model Tax Convention Dealing with the Operation of Ships and Aircraft in International Traffic* (Public Discussion Draft, 15 November 2013-15 January 2014). Disponible en: <http://www.oecd.org/tax/treaties/Discussion-draft-international-taffic.pdf>

Tratados internacionales

Alemania-Argentina, Ley 22025/1979, apruébase un Convenio entre la República Federal de Alemania y la República Argentina para evitar la doble imposición con respecto a los impuestos sobre la renta y el capital, Buenos Aires, 3 de julio de 1979, *Boletín Oficial, BO*, 14 de noviembre de 2000. Disponible en: <http://www.infoleg.gov.ar/infolegInternet/anexos/60000-64999/64932/norma.htm>

España-Bulgaria, Instrumento de ratificación del Convenio entre España y la República Popular de Bulgaria para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y el protocolo que forma parte integrante del mismo, hecho en Sofía el 6 de marzo de 1990, 166 *Boletín Oficial del Estado, BOE*, 12 de julio de 1991. Disponible en: <http://www.boe.es/boe/dias/1991/07/12/pdfs/BOE-S-1991-166.pdf>

España-Hungría, Convenio entre el Gobierno de España y el Gobierno de la República Popular de Hungría para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y protocolo, hecho en Madrid el 9 de julio de 1984, 166 *Boletín Oficial del Estado, BOE*, 24 de noviembre de 1987. Disponible en: <http://www.boe.es/boe/dias/1987/11/24/pdfs/A34888-34893.pdf>

España-Portugal, Instrumento de ratificación, del Convenio entre el Reino de España y la República Portuguesa para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y protocolo, firmado en Madrid el 26 de octubre de 1993, 266 *Boletín Oficial del Estado, BOE*, 7 de noviembre de 1995. Disponible en: <http://www.boe.es/boe/dias/1995/11/07/pdfs/A32163-32171.pdf>

España-Rumanía, Instrumento de ratificación de 17 de junio de 1980, del Convenio entre el gobierno del Reino de España y el gobierno de la República Socialista de Rumanía para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, firmado en Madrid el 24 de mayo de 1979, 237 *Boletín Oficial del Estado, BOE*, 2 de octubre de 1980. Disponible en: <http://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1980-21211>

España-Turquía, Convenio entre el Reino de España y la República de Turquía

para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho en Madrid el 5 de julio de 2002, 28 *Boletín Oficial del Estado*, *BOE*, 19 de enero de 2004. Disponible en: <http://www.boe.es/boe/dias/2004/02/02/pdfs/A04371-04380.pdf>

España-URSS, Instrumento de ratificación del Convenio entre el gobierno de España y el gobierno de la Unión de Repúblicas Socialistas Soviéticas para evitar la doble imposición sobre la renta y el patrimonio, hecho en Madrid el 1 de marzo de 1985, 227 *Boletín Oficial del Estado*, *BOE*, 22 de septiembre de 1986. Disponible en: <http://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1986-25055>

Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD, The Model Convention with respect to Taxes on Income and on Capital. Disponible en: <http://www.oecd.org/publications/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version-9789264239081-en.htm>, versión en español: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada_9789264184473-es

Organización de Naciones Unidas, ONU, Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, suscrita en Viena (Austria), 23 de mayo de 1969, en vigor desde el 27 de enero de 1980, UN Doc A/CONF.39/27 (1969), 1155 UNTS 331. Disponible en: https://www.oas.org/dil/esp/Convencion_de_Viena_sobre_derecho_tratados_Colombia.pdf

Organización de Naciones Unidas, ONU, Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo (Naciones Unidas, Nueva York, 2013). Disponible en: http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_UpdateSp.pdf

Normatividad internacional

Estados Unidos, Departamento del Tesoro, Modelo de Convenio de Estados Unidos, MCEUA. Disponible en: <https://www.treasury.gov/press-center/press-releases/Documents/hp16801.pdf>, <https://www.irs.gov/Individuals/International-Taxpayers/The-U.S.-Model-Income-Tax-Convention-and-Model-Technical-Explanation>

Jurisprudencia internacional

Comunidad Andina, Decisión 578, Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal, Lima, Perú, 4 de mayo de 2004. Disponible en: <http://www.sice.oas.org/trade/junac/Decisiones/DEC578s.asp>

India, Supreme Court, *Union of India vs. Azadi Bachao Andolan (2003-TII-02-SC-INTL)*, judgment 07 October 2003. Disponible en: <http://indiankanoon.org/doc/1960330/>

