

UN CAMINO HACIA EL MODELO COMÚN DE CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN EL ÁMBITO DEL MERCOSUR

SANTIAGO ROSSI

1. INTRODUCCIÓN - PRINCIPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL

Los criterios razonables de imposición tributaria son tres : la imposición a la renta, la imposición al patrimonio y la imposición al consumo.

La legislación fiscal de los Estados soberanos establecen unilateralmente sus propios puntos de conexión para decidir qué fuentes de renta, qué elementos patrimoniales y qué manifestaciones indirectas de capacidad contributiva van a gravar.¹

Es frecuente que un mismo hecho imponible sea gravado simultáneamente por dos Estados.

Ello se traduce en una doble imposición para el interesado.

Las dos causas fundamentales de doble imposición son : a) am-

¹ Citas de las clases dictadas por el Dr. Pere Moles Pallejá - Tema: Principios. del Derecho Tributario Internacional - en el marco del Posgrado de Derecho Tributario Internacional - Año 2001 - realizado por el Instituto de Econ. Púb., Coop. y Derecho Financ. en colab. con el Inst. de Est. de las Fin. Púb. Arg. en la Fac. de Derecho de la Universidad de Barcelona.

bos países pretenden gravar la renta mundial del individuo; o b) un país pretende gravar la renta mundial del individuo y el otro las rentas cuya fuente está situada en el propio país.

Dicha doble imposición se puede eliminar en forma unilateral, mediante normas de la legislación interna, o bien mediante el acuerdo entre ambos Estados. En este último caso, sellan un tratado internacional con la finalidad de eliminar la doble imposición.

Los convenios internacionales establecen normas para eliminar la doble imposición, estableciendo: a) qué residencia fiscal debe de prevalecer; b) qué rentas pueden gravarse en el Estado de la fuente y c) cómo elimina la doble imposición el Estado de residencia -principios de imputación ordinaria y de exención con progresividad-.

Además los tratados internacionales pueden establecer otras normas complementarias: a) asistencia mutua (vgcia.: intercambio de información tributaria); b) no discriminación y c) procedimientos amistosos de resolución de conflictos.

Las legislaciones internas suelen establecer además, normas dirigidas a evitar la evasión y/o la elusión internacional. Normas de ese tipo son: a) las de anti-paraísos fiscales; b) subcapitalización; c) represión de la utilización de precis de transferencia y c) blanqueo de capitales.

Un tratado es un acuerdo celebrado por escrito entre Estados y regido por el Derecho Internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular.²

Puede recibir denominaciones diversas - Acuerdo - Acta - Convención - Compromiso - Pacto - Protocolo - etc.

El consentimiento puede ser pleno o incompleto -con reservas-.

Para que obligue al Estado es necesario que el consentimiento se exprese mediante figuras como la ratificación (forma solemne) o la firma, el canje de instrumentos, la aceptación, la aprobación o cualquier otra forma que se haya convenido (formas simplificadas).³

La reserva es una declaración de voluntad de un Estado que va a ser parte de un Tratado, formulada en el momento de su firma, de su ratificación o de su adhesión con el propósito de no aceptar íntegramente el régimen general del Tratado, la cual, una vez aceptada expresa o tácitamente por todos los demás contratantes -o alguno de ellos- forma parte integrante del tratado mismo.⁴

Las disposiciones de un tratado siguen el principio o criterio de

² Art. 2 I a) - Convenio de Viena del 23 de mayo de 1.969 sobre el Derecho de los Tratados.

³ Art. 11 del Convenio de Viena.

⁴ Díez de Velasco Manuel - Instituciones de Derecho Internac. Púb., Madrid 1.973.

la irretroactividad.

No obligan a una parte respecto de ningún acto o hecho que haya tenido lugar con anterioridad a la entrada en vigor del tratado para esa parte.⁵

Por lo demás el art. 26 del Convenio de Viena dispone que todo tratado en vigor obliga a las partes y debe de ser cumplido por ellas de buena fe.

Como regla general se reconoce la prevalencia de los Tratados internacionales respecto a la normativa interna.⁶

2. CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN - 2.1.- CONCEPTO - 2.2.- ÁMBITO DE APLICACIÓN - 2.3.- INTERPRETACIÓN

2.1.- CONCEPTO

Conforme lo señala el Dr. Luis del Arco Ruete, los Convenios de Doble Imposición presentan una naturaleza jurídica dual : por una parte suponen un acuerdo entre dos Estado soberanos ; y por la otra, los Convenios de Doble Imposición, una vez ratificados, forman parte del ordenamiento interno de los Estados contratantes.

Los Convenios de Doble Imposición, aún cuando regulan las relaciones entre los Estados que los suscriben, van dirigidos principalmente hacia los contribuyentes.

Son estos últimos quienes aplicarán las disposiciones del o de los Convenios de Doble Imposición para determinar sus propias obligaciones fiscales respecto de cada uno de los Estados que han firmado dicho tratado.

Las disposiciones de los Convenios de Doble Imposición se pueden agrupar en cuatro bloques: 1.- El primero de ellos normalmente está constituido por un conjunto de disposiciones que regulan el ámbito de aplicación de Convenio de Doble Imposición. 1.1.- El ámbito subjetivo: las personas que tienen derecho a su aplicación, por ser residentes de uno o de ambos Estados; 1.2.- El ámbito objetivo: la determinación de cuáles son los tributos comprendidos en el Convenio de Doble imposición; y 1.3.- Las definiciones generales y espaciales.

2.- El segundo bloque está constituido por las disposiciones que establecen las reglas de reparto de la potestad tributaria de los Estados en relación con los impuestos sobre la renta.

3.- El tercer bloque está constituido por disposiciones que eliminan la doble imposición - los métodos de exención y de imputa-

⁵ Art. 28 del Convenio de Viena.

⁶ Art. 27 del Convenio de Viena.

ción-

4.- El cuarto bloque comprende las disposiciones adicionales y finales: no discriminación, procedimiento amistoso, intercambio de información, etc.

5.- Se puede añadir un quinto bloque dedicado a la imposición sobre el patrimonio.

2.2.- ÁMBITO DE APLICACIÓN

2.2.1.- ÁMBITO TEMPORAL

En la mayoría de los Convenios de Doble Imposición, la entrada en vigor se fija a partir del momento del intercambio de los instrumentos de ratificación entre las partes.

En otros, a partir de un número determinado de días a partir del intercambio.

Pueden contener cláusulas que autorizan la aplicación del efecto retroactivo.

En tal sentido, el art. 24 del Convenio de Viena impone que las disposiciones de un tratado no obligarán a una Parte respecto de ningún hecho que haya tenido lugar con anterioridad a la fecha de entrada en vigor del Tratado, salvo que una intención diferente se desprenda del mismo, o conste de otro modo.

La terminación de un Tratado se puede producir: a) conforme a las disposiciones del propio tratado; b) por consentimiento de todas las partes y c) por la existencia entre las mismas partes de un nuevo tratado posterior con un grado de incompatibilidad tal, que no puedan ser aplicados ambos tratados en forma simultánea.

2.2.2.- ÁMBITO ESPACIAL

Un Tratado será obligatorio para cada una de las partes, por lo que respecta a la totalidad de su territorio.

2.2.3.- ÁMBITO SUBJETIVO

En el caso del Modelo de Convenio de la OCDE, el mismo se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados (art. 1 del Convenio citado).

2.2.4.- ÁMBITO OBJETIVO

En el art. 2 del Modelo de Convenio de la OCDE dispone que dicho convenio se aplica sobre los impuestos sobre las rentas y sobre el patrimonio.

Son impuestos sobre las rentas y sobre los patrimonios aquellos

que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio, o una parte de ellos, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, los impuestos sobre los sueldos pagados por las empresas, así como también los impuestos sobre las plusvalías.

2.3.- LA INTERPRETACIÓN

La necesidad de interpretar un tratado surge -en principio- por diferencias entre los Estados signatarios del mismo.

En el supuesto de Convenios para evitar la doble imposición, además de las diferencias de criterios que pueden existir entre los Estados, se debe de solventar las diferencias de opinión entre las autoridades fiscales y los contribuyentes.

La interpretación es auténtica cuando las autoridades competentes se ponen de acuerdo en el significado que debe de tener una determinada disposición del tratado.

En la mayoría de los casos, la interpretación está a cargo de la administración fiscal o de los tribunales.

Los Tratados deben de ser interpretados de buena fe, de acuerdo al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado, en su contexto y teniendo en cuenta su objeto y su fin.

El contexto comprenderá su texto, su preámbulo y anexos: a) todo acuerdo referido al tratado y concertado entre las partes con motivo de la celebración del tratado, b) todo instrumento formulado por una o más de las partes, y aceptado por las demás como instrumento del tratado.

Además se deberá de tener en cuenta: a) todo acuerdo posterior entre las partes referido a la interpretación del tratado; b) toda práctica seguida con posterioridad y c) toda forma pertinente al Derecho Internacional aplicable en las relaciones con las partes.

EL PRINCIPIO DE COMMON INTERPRETATION

La doctrina del Derecho Internacional Tributario señala que en la interpretación de un Convenio de Doble Imposición por parte de un Estado, debe existir una subordinación a la voluntad de las partes contratantes.

UN CONVENIO DE DOBLE IMPOSICIÓN NO DEBE INTERPRETARSE UNILATERALMENTE.

Se le debe de conceder al otro Estado ciertas medidas fiscalizadoras, que permitan una correcta aplicación de sus cláusulas.

Al interpretar un Convenio de Doble Imposición, se deben de armonizarlas decisiones, de modo tal que se encuentre una solución que sea aceptable para los dos Estados.

3. O.C.D.E. Y LOS MODELOS DE CONVENIO

El primer antecedente lo encontramos en los trabajos de la Sociedad de Naciones en 1.921, que condujeron al establecimiento en 1.928 de los primeros modelos de Convenio bilateral, llegándose a la elaboración de los modelos de convenio de México (1943) y Londres (1946).

Tras la segunda guerra mundial, ciertos países europeos crearon la O.E.C.E. (Organización Europea para la Cooperación Económica), la cual posteriormente devino en la OCDE con la incorporación de países no europeos.

Se puso entonces de manifiesto la conveniencia de armonizar convenios, de acuerdo con principios, definiciones, reglas y métodos uniformes, y de alcanzar un acuerdo sobre la interpretación común.

En 1956 el Comité Fiscal inició sus trabajos con el propósito de establecer un Modelo de Convenio.

De 1958 a 1961 preparó cuatro informes, antes de elaborar en 1963 el proyecto de Convenio en materia de doble imposición sobre la renta y el patrimonio, el cual gozó de una amplia y favorable acogida por parte de los Estados miembros, aunque en el momento de su publicación el Comité ya preveía una revisión del mismo.

La revisión, era además necesaria, dada la experiencia adquirida por los Estados Miembros en la negociación y aplicación de convenios bilaterales, el aumento de las relaciones fiscales internacionales, el desarrollo de nuevos sectores de actividades empresariales y las complejas formas de organización empresarial en el ámbito internacional.

Todo ello provocó que el Comité Fiscal primero, y después en 1971 el Comité de Asuntos Fiscales, revisasen el Convenio de 1963 y sus Comentarios, conduciendo a la publicación del nuevo Convenio Modelo y Comentarios.

El desarrollo de las nuevas tecnologías, la sofisticación de los métodos de evasión y de elusión fiscal y el proceso de globalización y liberalización de las economías, llevaron durante la década de los ochenta a la elaboración por parte del Comité de varios trabajos en los cuales se recomendaba la modificación del Convenio Modelo y sus Comentarios.

En 1991, reconociendo que la revisión del Modelo de Convenio y los Comentarios se había convertido en un proceso continuo, el Co-

mité de Asuntos Fiscales adoptó el concepto de un Modelo de Convenio dinámico, dando lugar al Modelo de Convenio de 1992.

Este último no representa la culminación de una revisión general, como los anteriores, sino que es el primer paso para un proceso continuo de revisión, con actualizaciones periódicas que permitan garantizar que el Convenio Modelo continúe reflejando con precisión los puntos de vista de los países miembros de cada momento.⁷

4. MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes (art. 1).

El concepto de residencia se da en el art. 4. La expresión “residente de un estado contratante” significa toda persona que en virtud de la legislación de ese estado, está sujeta a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o de cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales. Esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a la imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado, o por el patrimonio situado en el mismo.

Cuando en virtud de las disposiciones del apartado precedente una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera: A) Dicha persona será considerada residente solamente del Estado en el cual tuviera vivienda permanente. B) Si tuviera vivienda permanente en ambos Estados, se lo considerará residente del Estado en el cual mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales. C) Si no se pudiera determinar dónde se encuentra su centro de intereses vitales, se lo considerará residente del Estado en el cual viva habitualmente. D) Si viviera habitualmente en ambos Estados, se lo considerará residente de aquel Estado del que resultara nacional. E) Si fuera nacional de ambos Estados, o no lo fuera de ninguno de ellos, los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo.

En el caso de tratarse de una persona no física residente de ambos Estados, se la considerará residente de aquel en el cual se encuentre la sede de dirección efectiva.

El art. 5 define el “establecimiento permanente” como un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda, o parte de

⁷ Cita de las clases del Curso de Posgrado en Derecho Tributario Internacional referido en la nota al pie N° 1.

su actividad. La expresión “establecimiento permanente” comprende: las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, las minas, los pozos de petróleo o gas, las canteras, y/o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

El art. 2 delimita el ámbito objetivo -los impuestos comprendidos-. Este convenio se aplica a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio exigibles por cada uno de los Estados contratantes, sus subdivisiones políticas o sus entidades locales, cualquiera que sea el sistema de exacción.

Se consideran impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, los que gravan la totalidad o cualquier parte de la renta o del patrimonio, incluidos los impuestos sobre las garantías derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles, los impuestos sobre el importe de los sueldos o salarios pagados por las Empresas, así como los impuestos sobre las plusvalías.

Luego el Modelo de Convenio procede a describir cuáles son los impuestos actuales a los que se les aplica este tratado en cada uno de los Estados.

Con posterioridad, autoriza a que el Convenio se aplique igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo o que los sustituyan.

El art. 3 establece las definiciones generales. Define los términos “personas” y “sociedad”, y a las expresiones “empresa de un Estado contratante”, “empresa de otro Estado contratante” y “tráfico internacional”; delimita y da significado a la expresión “autoridad competente” para cada uno de los Estados contratantes y al término “nacional”.

El art. 6 dispone respecto a las rentas inmobiliarias lo siguiente: Las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga de bienes inmuebles (incluidas las rentas de explotaciones agrícolas o forestales) situados en el otro Estado contratante, se pueden someter a la imposición en este otro Estado contratante. Se atribuye así en derecho a gravar los rendimientos de los bienes inmuebles al Estado de la fuente o situación.

Los beneficios empresariales (art. 7) de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado. Salvo que la empresa realice actividad en otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado allí. En este último caso, solo se puede someter a imposición de ese otro Estado en la medida en que sean imputables a ese establecimiento permanente. Se tendrá en consideración el beneficio que hubiera obtenido o podido

obtener ese establecimiento permanente de ser una empresa separada y distinta. Para determinar el beneficio se permitirá una deducción proporcional de los gastos realizados (gastos de dirección y generales de administración).

Conforme lo dispone el art. 10, los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a un residente de otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

Dichos dividendos pueden someterse también a la imposición del Estado contratante en que resida la sociedad que paga los dividendos. Pero si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del a) 5% del importe bruto de los dividendos si el beneficio es una sociedad que posea directamente -al menos- el 25% del capital de la sociedad que paga los dividendos; o b) del 15% del importe bruto de los dividendos en los demás casos.

Se define además a los "dividendos" como los rendimientos de las acciones, de las acciones o bonos de disfrute, de las partes de minas, de las partes de fundador u otros derechos que permitan participar en los beneficios.

Las disposiciones mencionadas en los párrafos anteriores no son aplicables si el beneficiario efectivo de los dividendos, residente de un Estado contratante, realiza en el otro Estado contratante, del que es residente la sociedad que paga los dividendos, una actividad empresarial a través de un establecimiento permanente situado allí, o presta en ese otro estado una servicios personales independientes por medio de una base situada allí, y la participación que generan los dividendos está vinculada efectivamente a dicho establecimiento permanente o base fija. En tal caso son aplicables las disposiciones del art. 7 ó del art. 14, según proceda.

Además, el art. que estamos reseñando (el N° 10) dispone que cuando una sociedad residente de un estado contratante obtenga beneficios o rentas procedentes del otro estado contratante, ese otro estado no podrá exigir ningún impuesto sobre los dividendos pagados por la sociedad, salvo en la medida en que esos dividendos se paguen a un residente de ese otro Estado o la participación que generan los dividendos esté vinculada efectivamente a un establecimiento permanente o a una base fija situados en ese otro Estado, no someter los beneficios no distribuidos de la sociedad a un impuesto sobre los mismos, aunque los dividendos pagados o los beneficios no destruidos consistan, total o parcialmente, en beneficios o rentas procedentes de ese otro estado.

El art. siguiente (el N° 11) dispone respecto a las reglas de doble imposición en materia de intereses del siguiente modo: A) Los

intereses procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado, pueden ser sometidos a imposición en ese otro Estado. Es decir, se pueden someter a imposición del último Estado. La expresión "pagados" significa ejecutar la obligación de poner los fondos a disposición del acreedor de la manera prevista por el contrato o por los usos. B) Dichos intereses se pueden someter además a la imposición del Estado contratante del cual provengan. Pero si el beneficiario efectivo es un residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del 10% del importe bruto de los intereses. C) Las disposiciones anteriores no resultan de aplicación si el beneficiario efectivo de los intereses residente en un Estado contratante, realiza en el otro Estado contratante, del que proceden los intereses, una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado allí, o presta unos servicios personales. En este caso se aplican las disposiciones de los arts. 7 o 14, según el caso. D) Los intereses se consideran procedentes de un Estado contratante cuando el Deudor sea el propio Estado, una subdivisión política, una entidad local, o un residente de ese Estado. Cuando el deudor de los intereses sea un no residente de los Estados contratantes y tenga en un Estado contratante un establecimiento permanente o una base fija en relación con los cuales se haya contraído la deuda por la que se pagan los intereses, dichos intereses se considerarán procedentes del Estado contratante en que esté situado el establecimiento permanente o la base fija. E) Cuando por razón de las relaciones especiales existentes entre el Deudor y el Beneficiario efectivo, y de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de los intereses habida cuenta del crédito por el que se paguen, exceda del que hubieren convenido el deudor y el acreedor, en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso la cuantía en exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente convenio.

Respecto de los cánones, el art. 12 los define como las cantidades de cualquier pagados por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas de fábricas, dibujos, modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas (se consideran incluidos los pagos derivados de la cesión de know-how) y dispone: A) Los cánones procedentes de un Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese otro Estado si dicho residente es el beneficiario efectivo de los cánones. Se adopta así el prin-

cipio de imposición exclusiva de los cánones en el Estado de residencia del beneficiario efectivo. B) La anterior disposición no se aplica si el beneficiario efectivo de los cánones, residente de un Estado contratante, realiza en el Estado contratante del que proceden los cánones, una actividad empresarial por medio de establecimiento permanente fijado allí, o presta servicios personales independientes por medio de una base fija situada allí, y el bien o derecho por el cual se pagan los cánones están vinculados efectivamente a dicho establecimiento permanente o base fija. En tal caso son aplicables las disposiciones de los arts. 7 ó 14 según proceda. La exención del impuesto en el estado de la fuente no se aplica cuando un intermediario se interpone entre el acreedor y el deudor, a menos que el beneficiario efectivo sea un residente del otro Estado contratante. C) Cuando por razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo, o de las que uno u otro mantengan con terceros, el importe de los cánones, habida cuenta del uso, derecho o información por los que se pagan, excedan del que habrían convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso, la cuantía en exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.

El art. 13 regula las normas para evitar la doble imposición internacional en materia de ganancias de capital. A) Las ganancias que un residente de un Estado contratante obtenga de la enajenación de bienes inmuebles, situados en el otro Estado contratante, pueden someterse a imposición en ese otro Estado. B) Del mismo modo, las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que formen parte del activo que una empresa de un Estado contratante tenga en otro Estado contratante, pueden ser sometidas a imposición en ese otro Estado. C) Las ganancias provenientes de la enajenación de buques o aeronaves explotadas en el tráfico internacional, sólo se pueden someter a la imposición en el Estado contratante donde esté situada la sede de la dirección efectiva de la Empresa. D) Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto al captado en los apartados anteriores, sólo pueden someterse a imposición efectiva en el Estado contratante en que resida el transmitente.

Respecto a los servicios personales independientes (art. 14 del Modelo) la norma dispone que las rentas obtenidas por un residente de un estado contratante de la prestación de servicios profesionales u otras actividades de carácter independiente sólo se pueden someter a imposición en ese Estado, salvo que el residente disponga de manera

habitual de una base fija en el otro Estado contratante para realizar sus actividades.

Con referencia a los servicios personales dependiente, el art. 15 del Modelo propone disponer, sin perjuicio de lo dispuesto en los arts. 16, 18 y 19 que los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares obtenidas por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo, sólo pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que el empleo se realice en el otro Estado contratante; en tal caso las remuneraciones derivadas del mismo pueden someterse a la imposición en ese otro Estado.

Respecto a los artistas y deportistas, el art. 17 en el apartado primero establece los artistas y deportistas residentes en un Estado contratante, pueden someterse a imposición en el otro Estado contratante en que realicen sus actividades en esa calidad. La renta obtenida por los empresarios en razón de las actuaciones de un artista o de un deportista queda fuera del ámbito del artículo in examine, si bien cualesquiera rentas que perciban por cuenta del artista o del deportista están comprendidas en el mismo.

Respecto de las pensiones, el art. 18 del Modelo de Convenio dispone que las pensiones y demás remuneraciones similares pagadas a un residente de un Estado contratante por razón de su empleo anterior, sólo se puede someter a la imposición de ese Estado.

Con referencia a los impuestos que gravan el patrimonio, el art. 22 del Modelo de Convenio dispone que el patrimonio constituido por bienes inmuebles, en el sentido del art. 6º, que posea un residente de un Estado contratante, y esté situado en el otro Estado contratante, puede someterse a imposición en ese otro Estado. El patrimonio constituido por bienes muebles que formen parte de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante, o por bienes muebles que pertenezcan a una base fija que un residente de un Estado contratante disponga en el otro Estado contratante para la prestación de servicios personales independientes, puede ser sometido a la imposición de ese otro Estado.

El patrimonio constituido por buques o aeronaves explotados en el tráfico internacional o por embarcaciones utilizadas en la navegación interior, sólo se puede someter a la imposición en el Estado contratante en que esté situada la sede de la dirección efectiva de la empresa.

Todos los demás elementos patrimoniales de un residente de un Estado contratante sólo se puede someter a la imposición de ese Estado.