

CONVENIO ARGENTINA-ESPAÑA

COLECCIÓN CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

P&A CONSULTORES – DEPARTAMENTO TRIBUTARIO

Madrid, 12 DE MARZO de 2002

1. INTRODUCCIÓN.

La tributación de las rentas obtenidas en España por personas físicas o jurídicas no residentes puede resultar completamente alterada por la aplicación de tratados y convenios internacionales. Su recepción al ordenamiento jurídico español queda regulada en la Constitución española en su artículo 96.1 ("Los tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, formarán parte del ordenamiento interno") y en el Código Civil en su artículo 5.1. ("Las normas jurídicas en los tratados internacionales no serán de aplicación directa en España, en tanto no hayan pasado a formar parte del Ordenamiento interno mediante su publicación íntegra en el Boletín Oficial del Estado").

En la actualidad España tiene suscritos y en vigor una amplia gama de convenios para evitar la doble imposición, aunque todavía resultan insuficientes. La totalidad de los convenios de doble imposición sobre la renta y el patrimonio suscritos por España siguen, en líneas generales, los criterios y las pautas fijadas por la OCDE a través de sus sucesivos Modelos de Convenio (MC). En este documento se recogen las notas básicas del Convenio con Argentina, firmado el 21 de julio de 1992 (B.O.E.; 9-9-1994)

2. ÁMBITO SUBJETIVO.

El ámbito subjetivo del Convenio delimita su aplicación a las "personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes". La nacionalidad queda, en principio, excluida como elemento a tener en cuenta en la aplicación del convenio. Sólo de forma subsidiaria, cuando no sea posible determinar la residencia de una persona o cuando se plantee el fenómeno de la concurrencia de residencias, la nacionalidad pasa a configurarse como elemento determinante de la aplicación del sistema fiscal.

Por otra parte, se limita, en el caso de determinadas rentas, la aplicación de las disposiciones del Convenio al requisito de que el "beneficiario efectivo" de las mismas sea residente de uno de los Estados contratantes. De esta forma, con la cláusula del beneficiario efectivo se trata de impedir el disfrute de las disposiciones del Convenio por parte de una persona no residente, auténtico perceptor de las rentas, que sitúa una persona interpuesta, física o jurídica, residente en alguno de los países signatarios del Convenio.

3. IMPUESTOS COMPRENDIDOS.

El Convenio se declara aplicable "a los impuestos sobre la renta y el patrimonio exigibles por cada uno de los Estados contratantes, cualquiera que sea el sistema de su exacción".

Respecto a la materia imponible, se recoge una cláusula por la que se fijan de forma explícita los impuestos argentinos y españoles afectados por el Convenio. A tal efecto se consideran impuestos sobre la renta o el patrimonio "los que gravan la totalidad de la renta o del patrimonio o cualquier parte de los mismos, incluidos los impuestos sobre las ganancias 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".

Otro aspecto importante a considerar es el de la relación de los impuestos incluidos en el Convenio. En el caso de España, los impuestos expresamente incluidos son: i) el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; ii) el Impuesto sobre Sociedades; y, iii) el Impuesto sobre el Patrimonio. En el caso de Argentina, los impuestos actuales a los que se declara aplicable el Convenio son, en particular: i) el Impuesto a las ganancias; ii) el Impuesto sobre los activos; y, iii) el impuesto personal sobre los bienes no incorporados al proceso económico.

En cualquier caso, el Convenio se declara igualmente aplicable a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de la firma del mismo y que se añadan a los actuales o les sustituyan. A tal efecto, las autoridades competentes de ambos Estados se comunicarán mutuamente, al final de cada año, las modificaciones relevantes que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales.

4. DEFINICIONES.

El Convenio incorpora un conjunto de definiciones básicas de obligada referencia que se incorporan en tres epígrafes genéricos titulados "definiciones generales", "residente" y "establecimiento permanente".

4.1. DEFINICIONES GENERALES.

El Convenio utiliza las expresiones "un Estado contratante" y "el otro Estado contratante" para referirse a los Estados que suscriben el convenio.

El Convenio recoge el término "persona". En concreto, sigue de forma estricta la definición recogida en el MC según la cual comprende "las personas físicas, las sociedades y cualquier otra agrupación de personas". Respecto al término "sociedad",

a su vez, significa "cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona jurídica a efectos impositivos".

A su vez, no se pretende definir el término "empresa", sino simplemente se procede a atribuir su titularidad al explotador residente en uno u otro Estado. El término "nacional" significa: "a) todas las personas físicas que posean la nacionalidad de un Estado contratante; b) todas las personas jurídicas, sociedades de personas y asociaciones constituidas conforme a la legislación vigente en un Estado contratante".

Por otra parte, se define la expresión "transporte internacional" utilizando la definición que incluye cualquier transporte efectuado por un buque o aeronave explotado por una empresa que tiene su sede de dirección efectiva establecida en un Estado contratante, salvo cuando el buque o aeronave solo sea objeto de explotación entre lugares del otro Estado contratante.

La definición de "autoridad competente" utilizada en el Convenio sigue la pauta de permitir a cada Estado contratante designar la autoridad o autoridades competentes en materia fiscal. En concreto, en el caso de España la referencia debe entenderse realizada al Ministro de Economía y Hacienda o su representante debidamente autorizado, y, en el de Argentina al Ministerio de Economía, Obras y Servicios Públicos (Secretaría de Ingresos Públicos).

Finalmente, en el Convenio se establece un criterio general de interpretación de los términos utilizados pero no definidos en él, consistente en acudir a la legislación interna de los Estados contratantes para aclarar su significado, lo que puede originar conflictos cuando las definiciones de los sistemas fiscales de los respectivos Estados contratantes sean diferentes.

4.2. RESIDENTE.

El Convenio delimita la expresión "residente de un Estado contratante", remitiendo para ello al concepto de residencia adoptado por la legislación interna de los respectivos Estados. En concreto, el Convenio menciona como criterios determinantes de la residencia De un Estado contratante los de domicilio, residencia, sede de dirección efectiva o cualquier otro criterio análogo previsto en la legislación de ese Estado contratante. Asimismo, se explicita la cláusula según la cual la expresión residente de un Estado contratante "no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en este Estado exclusivamente por la renta que obtengan procedente de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio que posean en el mismo".

El problema de la doble residencia de las personas físicas que puede plantearse al aplicar la legislación interna de los Estados contratantes se resuelve en

los convenios suscritos por España a través de la fijación de una serie de criterios jerarquizados que, de forma esquemática, son:

- i) Vivienda permanente;
- ii) Centro de intereses vitales (relaciones económicas y personales más estrechas);
- iii) Residencia habitual;
- iv) Nacionalidad; y,
- v) Acuerdo amistoso.

En cuanto al criterio utilizado para resolver el conflicto de la doble residencia en el ámbito de las personas distintas de las personas físicas, el criterio adoptado es el de la sede de la dirección efectiva.

4.3. ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.

El Convenio define el "establecimiento permanente" como un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

En particular, se incorpora la lista abierta de tipos de establecimiento permanente que se recoge en el MC y que incluye:

- a) Las sedes de dirección,
- b) Las sucursales.
- c) Las oficinas.
- d) Las fábricas.
- e) Los talleres.
- f) Las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

Asimismo, el término establecimiento permanente comprende:

- a) Una obras, una construcción o un proyecto de instalación o montaje, o unas actividades de inspección relacionadas con ellos, pero sólo cuando tales

obras, construcción o actividades continúen durante un período superior a seis meses.

- b) La prestación de servicios por una empresa, incluidos los servicios de consultores, por intermedio de sus empleados o de personal contratado por la empresa para ese fin, pero sólo en el caso de que las actividades de esa naturaleza prosigan (en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo) en el país durante un período o períodos de seis meses, dentro de un período cualquiera de doce meses.
- c) Las actividades de exploración minera, petrolera, gasífera y cualquier otra referida al aprovechamiento de recursos naturales y actividades accesorias a las mismas, que se lleven a cabo en un Estado contratante por un período superior a seis meses dentro de un período de doce meses.

A su vez, el Convenio recoge una lista de supuestos que definen negativamente el concepto de establecimiento permanente. En ella se incluyen:

- a) La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar o exponer bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
- b) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas o exponerlas;
- c) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;
- d) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa;
- e) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio.
- f) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

El Convenio también incorpora la fórmula para delimitar la existencia o no de establecimiento permanente cuando una empresa de un Estado actúa en el otro Estado a través de una persona interpuesta, y que considera, en general, que:

- a) La empresa si tiene un establecimiento permanente en el otro Estado cuando la persona, distinta de un agente que goce de un estatuto independiente, actúe por cuenta de la empresa y ostente y ejerza habitualmente en el otro Estado poderes que le faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, o no

teniendo esos poderes mantenga habitualmente en el otro Estado existencias de bienes o mercancías que utiliza para entregar regularmente bienes o mercancías por cuenta de la empresa, y ello, en cualquier caso, salvo que las actividades de dicha persona se limiten a las declaradas expresamente excluidas del concepto de establecimiento permanente.

- b) La empresa no tiene un establecimiento permanente en el otro Estado por el mero hecho de que realice en ese otro Estado operaciones comerciales por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro representante independiente, siempre que estas personas actúen en el desempeño ordinario de sus negocios. No obstante, cuando ese agente realice todas o casi todas sus actividades en nombre de tal empresa, no será considerado como agente independiente en el sentido de este apartado.

El Convenio incorpora, asimismo, la cláusula según la cual el hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle a una sociedad del otro Estado contratante o esté controlada por ella, o de que realice operaciones comerciales en ese otro Estado contratante, por medio de un establecimiento permanente de otra manera, no bastará por sí solo para equiparar ninguna de dichas sociedades a un establecimiento permanente de la otra.

5. DISTRIBUCIÓN TERRITORIAL DE BASES IMPONIBLES.

El Convenio establece criterios de imputación y tributación de las distintas categorías de renta que son aplicados por los Estados contratantes. A continuación se delimitan los aspectos recogidos en el Convenio relativos a la distribución territorial de bases imponibles para las distintas clases de rentas.

5.1. RENTAS INMOBILIARIAS.

La tónica seguida en el Convenio es el régimen de tributación compartida, con atribución del derecho preferente de gravamen al Estado de la fuente o de situación del inmueble, correspondiendo al Estado de residencia del beneficiario aplicar las disposiciones para evitar la doble imposición.

El Convenio se remite a la definición de bienes inmuebles contenida en la respectiva legislación de los Estados contratantes y ofrecen, en general, una enumeración detallada de los bienes y derechos que en todo caso deben considerarse bienes inmuebles, en particular, los accesorios, el ganado y el equipo utilizados en las explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a los que se apliquen las disposiciones de derecho privado relativas a los bienes raíces, el usufructo de bienes inmuebles y los derechos a percibir pagos variables o fijos por la

explotación o la concesión de la explotación de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales. Los buques, embarcaciones y aeronaves no se consideran bienes inmuebles.

Respecto a las modalidades de obtención de rentas inmobiliarias, el Convenio menciona la utilización directa, el arrendamiento o aparcería, o cualquier otra forma de explotación de los bienes inmuebles.

Asimismo, el Convenio establece la aplicación de las disposiciones previstas para las rentas inmobiliarias a las rentas derivadas de los bienes inmuebles de las empresas y de los bienes inmuebles utilizados para el ejercicio de trabajos independientes.

5.2. BENEFICIOS EMPRESARIALES.

El Convenio sigue la regla consistente en atribuir el derecho exclusivo de gravamen de los beneficios empresariales al Estado de residencia, salvo en el supuesto de que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente, en cuyo caso se opta por un sistema de tributación compartida entre el Estado de residencia y el Estado fuente.

En concreto, se establece que si la empresa realiza su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse al establecimiento permanente (principio de vinculación efectiva). A estos efectos, cuando la empresa de un Estado contratante realice actividades en el otro Estado contratante, por medio del establecimiento permanente situado en él, serán atribuibles al mismo, además de los beneficios derivados de las ventas o actividades realizadas por el propio establecimiento permanente:

- a) Las ventas en ese otro Estado de bienes o mercancías de tipo idéntico o similar al de las vendidas por medio de ese establecimiento permanente;
- b) Las rentas de las actividades comerciales realizadas en ese otro Estado en tanto sean de naturaleza idéntica o similar a las realizadas por medio del citado establecimiento permanente.

El Convenio también recoge la cláusula según la cual cuando una empresa de un Estado contratante actúe en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente, los beneficios imputables al establecimiento permanente en cada Estado contratante son los que éste habría obtenido si en lugar de tratar con su sede central lo hubiese hecho con una empresa distinta y separada, en

condiciones y precios normales de mercado (precios de transferencia a empresas vinculadas).

A efectos de la determinación del beneficio del establecimiento permanente se permite la deducción de los gastos en que se haya incurrido para la realización de los fines del establecimiento, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentre el establecimiento permanente como en otra parte.

En particular, se considera que los beneficios obtenidos por una empresa de un Estado contratante provenientes del desarrollo de la actividad aseguradora o de reaseguro, que cubran bienes situados en el otro Estado contratante o personas que son residentes de ese otro Estado contratante al tiempo de la celebración del contrato de seguro, serán imponibles en ese otro Estado, ya sea que la empresa desarrolle su actividad en ese otro Estado a través de un establecimiento permanente allí situado, o de otra manera, a condición de que, en este último supuesto, quien efectúe el pago de la prima sea residente de ese otro Estado. En este supuesto, tratándose de beneficios provenientes de operaciones de reaseguro, el impuesto exigible en ese otro Estado no podrá exceder del 2,5% del importe bruto de la prima.

El Convenio también establece que no se atribuirá beneficio alguno a un establecimiento permanente por el mero hecho de que éste compre bienes o mercancías para la empresa. Por tanto, si el establecimiento permanente, además de realizar otras actividades comerciales o industriales, efectúa compras para su sede central, sus beneficios no deben incrementarse con el importe ficticio representado por los beneficios resultantes de tales compras. Asimismo, el Convenio incorpora, de forma expresa, el principio de continuidad en el cálculo del beneficio, consistente en calcular cada año los beneficios por el mismo método, salvo que existan motivos válidos y suficientes para cambiarlos.

Por su parte, la cláusula según la cual cuando los beneficios del establecimiento permanente comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos del Convenio, las disposiciones de aquellos no quedarán afectadas por las del artículo referente a los beneficios empresariales, se recoge explícitamente en el Convenio.

5.3. NAVEGACIÓN MARÍTIMA, INTERIOR Y AÉREA.

La tributación de las entidades de navegación dedicadas al transporte internacional se encuentra regulada, aparte de en los convenios generales de doble imposición, en otros documentos como son las normas internas que recogen acuerdos de exención con reciprocidad y los convenios específicos de doble imposición relativos a la navegación marítima o aérea. El ámbito de nuestro estudio se

limita al tratamiento aplicado en el Convenio a los beneficios de las empresas de navegación marítima, interna y aérea.

En este ámbito, el término beneficios incluye: i) los ingresos derivados de la operación de buques o aeronaves en el transporte internacional; ii) los intereses generados por fondos conectados con la operación de buques y aeronaves en el transporte internacional; y, iii) los ingresos derivados del alquiler de buques, aeronaves, contenedores y equipos usados por una empresa en el transporte internacional, siempre que tales ingresos sean incidentales a dicho transporte.

El Convenio sigue la regla que atribuye el derecho exclusivo de gravamen de los beneficios derivados de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional al Estado donde esté situada la sede de la dirección efectiva de la empresa. Si la sede de dirección efectiva de una empresa de navegación estuviera a bordo de un buque, se considerará que se encuentra en el Estado donde esté el puerto base de los mismos, y si no existiera el puerto base en el que resida la persona que explote el buque o embarcación.

También el Convenio recoge la cláusula que atribuye el derecho exclusivo de gravamen al Estado donde se encuentre situada la sede de dirección efectiva de la empresa cuando se trate de beneficios procedentes de la participación en un "pool", en una explotación en común o en un organismo internacional de explotación.

5.4. EMPRESAS ASOCIADAS.

El Convenio contiene un precepto relativo a la imposición de las empresas asociadas. En él se sigue el criterio según el cual cuando una empresa de un Estado participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado, o unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado y de una empresa del otro Estado, y en ambos casos las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir esas condiciones, y que de hecho no se han obtenido a causa de las mismas, pueden ser incluidos en los beneficios de esa empresa y sometidos a imposición en consecuencia.

El Convenio incorporan de forma explícita la obligación de efectuar el ajuste bilateral que permita eliminar la doble imposición económica que se puede originar si una transacción entre dos empresas asociadas es rectificadas por la Administración fiscal de un Estado ajustando su precio al principio de la libre competencia y en el otro Estado no se practica un ajuste correlativo. En cualquier caso, en el Convenio no se especifica el método a emplear para efectuar el ajuste.

5.5. DIVIDENDOS.

El Convenio sigue, en general, el sistema de imposición compartida entre el Estado de residencia del accionista y el Estado de la fuente. No obstante, se establece que si el perceptor de los dividendos es el beneficiario efectivo, el impuesto exigido en el Estado fuente no podrá exceder del:

- a) 10% del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad (excluidas las sociedades de personas) que posea directamente al menos el 25% del capital de la sociedad que paga los dividendos;
- b) 15% del importe bruto de los dividendos en los demás casos.

En cuanto a la definición de "dividendos", el Convenio establece que el término dividendos significa los rendimientos de las acciones o bonos de disfrute, de las partes de minas, de las partes de fundador u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como las rentas de otras participaciones sociales que se declaren sujetas al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones por la normativa del Estado en que resida la sociedad que los distribuya.

Por otra parte, el Convenio recoge la regla según la cual el Estado de residencia de la sociedad pagadora de los dividendos podrá gravar éstos como beneficios del establecimiento permanente (o rentas de la base fija en el caso de actividades profesionales independientes) que en dicho Estado posea el beneficiario residente del otro Estado, si los dividendos corresponden a participaciones que formen parte del activo del establecimiento permanente (o base fija) o, de una u otra forma, estén efectivamente vinculados a dicho establecimiento (o base fija). Se trata, en definitiva, de la aplicación del sistema de contabilidad separada que preside el tratamiento del establecimiento permanente (o base fija) y que consiste en el cálculo de los beneficios del establecimiento (o base) como si éste fuera una empresa distinta e independiente de su matriz. Las consecuencias de este tratamiento son dos: i) la no aplicación del régimen específico de tributación limitada de los dividendos; ii) su gravamen en concepto de beneficios empresariales o rentas profesionales.

Asimismo, el Convenio incorpora la cláusula referente a la exclusión de la imposición extraterritorial de los beneficios según la cual cuando una sociedad residente de un Estado obtenga beneficios o rentas procedentes del otro Estado, este último no podrá exigir impuesto alguno sobre los dividendos pagados por la sociedad (salvo en el caso de que los dividendos sean pagados a un residente del otro Estado o la participación que genera los dividendos esté vinculada efectivamente a un establecimiento permanente situado en este otro Estado) ni podrá someter los beneficios no distribuidos de la sociedad a un impuesto sobre los mismos, aunque los dividendos pagados o los beneficios no distribuidos consistan, total o parcialmente, en beneficios o rentas procedentes de este otro Estado.

5.6. INTERESES.

El Convenio sigue, en general, la regla que establece para los intereses un sistema de tributación compartida entre el Estado de la fuente de los intereses y el Estado de residencia del beneficiario efectivo de los mismos.

Ahora bien, en el caso de que receptor de los intereses sea su beneficiario efectivo, el impuesto exigido en el Estado fuente no podrá exceder del 12,5% del importe bruto de los intereses.

En cualquier caso, se establece la exención de los intereses en el Estado fuente si:

- a) el deudor de los intereses es ese Estado o una de sus subdivisiones políticas o administrativas, o una de sus colectividades locales;
- b) los intereses son pagados al Gobierno del otro Estado contratante o a una de sus colectividades locales o a una institución u organismo (comprendidas las instituciones financieras) pertenecientes en su totalidad a ese Estado contratante o a una de sus colectividades locales; o
- c) los intereses son pagados a otras instituciones u organismos (comprendidas las instituciones financieras) en razón de financiaciones convenidas con ellos en el marco de acuerdos concluidos entre los gobiernos de ambos Estados contratantes y siempre que el plazo de los mismos no sea inferior a cinco años;
- d) los intereses se pagan en relación con ventas de equipos industriales, comerciales o científicos.

Respecto a la definición de intereses que se recoge en el Convenio, se incluyen los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantías hipotecarias o cláusula de participación en los beneficios del deudor, y especialmente las rentas de fondos públicos y de bonos u obligaciones, así como cualquier otro beneficio asimilado a las rentas de sumas dadas en préstamo por la legislación fiscal del Estado del que proceden las rentas.

El Convenio incorpora expresamente la cláusula que establece que los intereses percibidos en el Estado de la fuente por un establecimiento permanente o una base fija situados en el mismo y cuya propiedad corresponda a un residente del otro Estado, serán gravados en el Estado de la fuente como beneficios del establecimiento permanente o la base fija en la medida en que se deriven de créditos que formen parte del activo del establecimiento permanente o de la base fija, o que de una u otra manera se vinculan efectivamente a dicho establecimiento o base fija.

Asimismo, el Convenio recoge la regla que establece que los intereses se consideran procedentes de un Estado contratante cuando el deudor es el propio estado, una subdivisión política o administrativa, una colectividad local o un residente de este Estado. Asimismo, incorpora una derogación a dicho principio cuando se trata de préstamos productores de intereses ligados con un establecimiento permanente o una base fija que el deudor posea en el otro Estado, ya que en este caso si el préstamo es contraído para las necesidades del establecimiento permanente o la base fija y éstos asumen la carga de los intereses, se considera que la fuente de los intereses se encuentra en el Estado donde esté situado el establecimiento permanente o la base fija.

Para el supuesto de operaciones vinculadas, el Convenio establece que cuando el importe de los intereses pagados exceda, debido a la existencia de relaciones especiales entre el deudor y el acreedor, del que se hubiese convenido en ausencia de tales relaciones, las disposiciones del convenio sobre intereses sólo se aplicarán a la parte del interés que se habría convenido el deudor y el beneficiario efectivo hubiesen contratado con total independencia. El exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de los dos Estados contratantes y teniendo en cuenta las restantes disposiciones del Convenio.

5.7. CÁNONES.

El Convenio, en la línea de los restantes convenios españoles, establece la posibilidad de que los cánones sean gravados de forma compartida entre los Estados fuente y de residencia del beneficiario. En concreto, el Convenio contempla la posibilidad de la tributación compartida siempre que su perceptor sea el beneficiario efectivo. En dicho supuesto, el impuesto aplicado en el Estado fuente no podrá exceder:

- a) del 3% del importe bruto pagado por el uso o la concesión de uso de noticias;
- b) del 5% del importe bruto pagado por el uso o la concesión del uso de derechos de autor sobre obras literarias, teatrales, musicales o artísticas;
- c) del 10% del importe bruto pagado por el uso o la concesión del uso de patentes, diseños y modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de equipos comerciales, industriales o científicos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, así como por la prestación de servicios de asistencia técnica;
- d) del 15% del importe bruto de los cánones o regalías en los demás casos.

El Convenio incluye en la definición de cánones las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de noticias, de derechos de autor sobre obras literarias, teatrales, musicales, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, cintas magnéticas grabadas, de vídeo y audio, de radio y televisión y de todo otro medio de proyección, reproducción o difusión de imágenes o sonidos, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, así como por el uso o la concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos, así como por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas y por la prestación de servicios de asistencia técnica.

Por otra parte, si los cánones proceden de bienes o derechos con vinculación efectiva a un establecimiento permanente o base fija, al formar parte de su activo, se deben considerar rentas del establecimiento permanente o base fija y su tratamiento fiscal, como en el caso de los dividendos e intereses afectos a un establecimiento permanente o base fija, es el de beneficios empresariales obtenidos en el otro Estado a través de un establecimiento permanente o base fija. En cualquier caso, esta aparente "vis atractiva" del establecimiento permanente o base fija no puede generalizarse a otros cánones que perciba el no residente, en la medida en que tales cánones no estén efectivamente vinculados al establecimiento permanente.

Asimismo, el Convenio incorpora una cláusula relativa a la existencia de operaciones vinculadas. Dicha cláusula tiene por objeto limitar el campo de aplicación de las disposiciones relativas a la imposición de los cánones en el caso de que el importe de éstos exceda, en virtud de relaciones especiales que deudor y beneficiario efectivo mantengan entre sí o con terceros, del que se habría estipulado si el deudor y el beneficiario hubiesen contratado con total independencia. Prevé que en tal caso, las disposiciones del Convenio relativas a los cánones sólo se aplicarán a este último importe y que el exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de los Estados contratantes y teniendo en cuenta las restantes disposiciones del Convenio. En cualquier caso, para que se aplique este tratamiento es preciso que los pagos reconocidos como excesivos procedan de relaciones especiales que existan entre el deudor y el beneficiario efectivo o que ambos mantengan con terceras personas.

El Convenio recoge también la cláusula relativa a la procedencia de los cánones. Con arreglo a la misma, los cánones se consideran procedentes de un Estado cuando el deudor es el propio Estado, una de sus subdivisiones políticas, una de sus entidades locales o una persona residente del mismo. Sin embargo, cuando el deudor pagador del canon tenga en uno de los Estados un establecimiento permanente en relación con el cual se haya contraído la obligación de pago y el canon se soporte por el establecimiento permanente, entonces el canon se considerará procedente del Estado en el que se encuentra situado el establecimiento permanente.

5.8. GANANCIAS DE CAPITAL.

El Convenio sigue la regla consistente en aplicar un sistema de tributación compartida a las ganancias derivadas de la enajenación de bienes inmuebles (incluidos los inmuebles que forman parte del activo de una empresa o sirven al ejercicio de trabajos independientes) entre el Estado de residencia del transmitente y el Estado de situación de los bienes inmuebles. La fórmula utilizada consiste en admitir el gravamen de tales ganancias en el Estado de situación de los inmuebles.

Asimismo, el Convenio aplica la regla que establece que las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles que formen parte de un establecimiento permanente o de una base fija, comprendidas las ganancias derivadas de la enajenación del propio establecimiento permanente (sólo o con el conjunto de la empresa) o de la base fija, podrán someterse a imposición en el Estado en que se encuentre situado el establecimiento permanente o base fija.

Por otra parte, el Convenio también incorpora la cláusula que atribuye el derecho exclusivo de gravamen de las ganancias derivadas de la enajenación de buques o aeronaves explotados en tráfico internacional, o de bienes muebles afectos a la explotación de dichos buques o aeronaves, al Estado de situación de la sede de dirección efectiva de la empresa explotadora de tales elementos.

Las ganancias derivadas de la enajenación de acciones o participaciones en el capital o el patrimonio de una sociedad residente de un Estado contratante pueden someterse a imposición en este Estado. No obstante, el impuesto así exigido no podrá exceder:

- a) del 10% de la ganancia cuando se trate de una participación directa en el capital de, al menos, el 25%;
- b) del 15% de la ganancia en los demás casos.

Las ganancias derivadas de la enajenación de bienes distintos de los contemplados en los apartados anteriores también son objeto de regulación en el Convenio, siguiéndose la regla consistente en permitir que las ganancias puedan someterse a imposición en ambos Estados contratantes, de acuerdo con las respectivas legislaciones internas.

5.9. SERVICIOS PERSONALES INDEPENDIENTES.

Según el convenio, las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante con respecto a servicios profesionales u otras actividades de carácter independiente llevadas a cabo en el otro Estado contratante pueden gravarse en este

Estado, si bien el impuesto exigible no excederá del 10% del monto bruto percibido por dichos servicios o actividades, excepto en el caso de que el residente disponga de una base fija en el otro Estado a efectos de llevar a cabo sus actividades. En dicho caso, tales rentas se someterán a imposición en ese otro Estado de acuerdo con su legislación interna, en la medida en que puedan atribuirse a la citada base fija.

El Convenio recoge, asimismo, la cláusula según la cual la expresión "servicios profesionales" comprende especialmente las actividades independientes, científicas, literarias, artísticas, educativas o de enseñanza, así como las actividades independientes de médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contadores.

5.10. TRABAJOS DEPENDIENTES.

El Convenio incorpora la cláusula relativa a las rentas del trabajo dependiente (excluidas las remuneraciones de los directores y miembros de los consejos de administración, las pensiones, jubilaciones, anualidades y pensiones alimenticias, y las remuneraciones y pensiones de los funcionarios públicos) consistente en atribuir inicialmente el derecho exclusivo de gravamen al Estado de residencia de la persona que realiza el trabajo y reconocer el derecho compartido de gravamen entre los Estados de residencia y de la fuente cuando el empleo se ejerce en el otro Estado.

Asimismo, el Convenio sigue la regla consistente en atribuir el derecho exclusivo de gravamen al Estado de residencia del perceptor de las rentas cuando se da la concurrencia de una serie de circunstancias, en concreto:

- a) El perceptor no permanezca en el otro Estado, en uno o varios periodos, más de 183 días durante un periodo de 12 meses consecutivos.
- b) Las remuneraciones sean pagadas por o en nombre de un empleador que no sea residente del otro Estado contratante.
- c) La carga de las remuneraciones no sea soportada por un establecimiento permanente o una base fija que el empleador tenga en el otro Estado.

En cuanto a las remuneraciones de las tripulaciones de buques o aeronaves explotados en tráfico internacional, el Convenio sigue la regla de la tributación compartida permitiendo, en general, la tributación en el Estado donde se encuentre situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

5.11. HONORARIOS DE DIRECTORES Y PARTICIPACIONES DE CONSEJEROS.

El Convenio sigue la regla según la cual los honorarios de Directores, dietas de asistencia y otras retribuciones similares recibidas por una persona física o jurídica residente de un Estado en calidad de miembro de un directorio, consejo de administración o de vigilancia de una sociedad residente en el otro Estado, son sometidas a un sistema de tributación compartida entre ambos Estados.

5.12. ARTISTAS Y DEPORTISTAS.

El Convenio sigue la regla que establece para estas rentas un sistema de tributación compartida con arreglo al cual el Estado donde se realiza la actuación personal del artista o deportista (en concreto, en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine radio y televisión, músico o deportista) puede gravar las rentas derivadas de esa actuación y, por su parte, el Estado de residencia del artista o deportista gravar también dichas rentas de forma íntegra, correspondiéndole, a su vez, la corrección de la doble imposición.

Asimismo, el Convenio incorpora la cláusula que atribuye al Estado de realización de la actividad del artista o deportista el derecho compartido de gravar tales rentas cuando las mismas se atribuyan, no al propio artista o deportista, sino a otra persona.

El Convenio también incluye una disposición por la que se reconoce al Estado de residencia del artista o deportista el derecho exclusivo de gravamen de las rentas obtenidas en el otro Estado, en la medida en que la visita a este último Estado relacionada con la actividad hubiese sido financiada total o fundamentalmente con fondos públicos del mencionado Estado de residencia, una provincia, una subdivisión política o administrativa, o una entidad local de este último Estado.

5.13. PENSIONES, JUBILACIONES, ANUALIDADES Y PENSIONES ALIMENTICIAS.

El Convenio recoge la propuesta consistente en atribuir en el caso de las pensiones y jubilaciones el derecho exclusivo de gravamen al Estado de residencia del beneficiario. Este sistema se declara aplicable también a las prestaciones percibidas por los beneficiarios de fondos de pensiones o de otros sistemas alternativos y a las anualidades, delimitando el término anualidad como una suma prefijada que ha de pagarse periódicamente en épocas establecidas a lo largo de la vida de una persona u durante un período de tiempo determinado o determinable a cambio del pago de una cantidad adecuadamente equivalente en dinero o en signo que lo represente.

También en el caso de las pensiones alimenticias se establece el derecho exclusivo de gravamen en el Estado de residencia del beneficiario, incluyendo las

pensiones alimenticias los pagos periódicos efectuados conforme a un acuerdo de separación por escrito, a una sentencia de separación o de divorcio, o ayudas obligatorias, respecto de los cuales el preceptor esté sometido a imposición con arreglo a las leyes del Estado del que es residente.

El mismo criterio consistente en atribuir el derecho exclusivo de gravamen al Estado de residencia del beneficiario se aplica en el caso de los pagos periódicos para manutención de hijos menores de edad en aplicación de un acuerdo de separación por escrito, de una sentencia de separación o de divorcio, o ayudas obligatorias, efectuados por un residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante.

5.14. FUNCIÓN PÚBLICA.

En el caso de las remuneraciones, excluidas las pensiones, el Convenio sigue en este punto la propuesta consistente en atribuir el derecho exclusivo de gravamen al Estado pagador de las remuneraciones. Asimismo, se recoge la excepción fundamentada en el reconocimiento del derecho exclusivo de gravamen al Estado receptor de las remuneraciones bajo determinadas condiciones, en concreto si la persona física es un residente de ese Estado que: i) posee la nacionalidad de ese Estado; y ii) no ha adquirido la condición de residente de este Estado solamente para prestar los servicios.

Respecto a las pensiones, el Convenio sigue la regla de tributación consistente en atribuir el derecho exclusivo de gravamen al Estado pagador de las pensiones, y, a título de excepción, atribuir el derecho exclusivo de gravamen al Estado receptor de los pagos cuando la prestación de los servicios se lleve a cabo por residentes que sean nacionales de ese Estado.

Asimismo, el Convenio incorpora la regla según la cual las remuneraciones y pensiones pagadas por razón de servicios prestados dentro del marco de una actividad comercial o industrial realizada por un Estado contratante o una de sus subdivisiones políticas o entidades locales recibirán el tratamiento fiscal correspondiente a los rendimientos de trabajo personal dependiente, honorarios de Directores y participaciones de consejeros o pensiones, jubilaciones, anualidades y pensiones alimenticias, según proceda.

5.15. PROFESORES Y ESTUDIANTES.

Según el Convenio, en el caso de una persona física que es, o fue en el período inmediatamente anterior a su visita a un Estado contratante, residente del otro Estado contratante, y que por invitación de una universidad, establecimiento de

enseñanza superior, escuela u otra institución oficial del primer Estado contratante, visite ese Estado contratante con el único fin de enseñar o realizar investigaciones en dichas instituciones por un período que no exceda de un año, estará exenta de imposición en el Estado receptor de la visita respecto a las remuneraciones que perciba como consecuencia de tales actividades. No obstante, este criterio se declara no aplicable respecto a las retribuciones que una persona obtenga por desarrollar investigaciones si las mismas se llevan a cabo principalmente en beneficio particular de una persona o personas.

Por su parte, las cantidades percibidas por un estudiante o una persona que realice prácticas, que sea o haya sido residente de un Estado contratante en el período inmediato anterior a su llegada al otro Estado contratante, para cubrir sus gastos de mantenimiento, estudios o prácticas en ese otro estado contratante y que se encuentre en este último con el único fin de seguir sus estudios o formación, no pueden someterse a imposición en este otro Estado siempre que tales cantidades procedan de fuentes exteriores a este otro Estado.

5.16. OTRAS RENTAS.

Según el Convenio, las rentas de un residente de un Estado contratante no comprendidas en los apartados anteriores, originadas en el otro Estado contratante, pueden someterse a imposición en este último Estado.

Para las restantes rentas, el Convenio incorpora la regla consistente en atribuir, respecto a esta categoría residual de rentas, el derecho exclusivo de gravamen al Estado de residencia del beneficiario, y, asimismo, se recoge la especificidad consistente en declarar aplicables, salvo en el caso de los bienes inmuebles, las disposiciones previstas para los beneficios empresariales y profesiones independientes cuando la renta obtenida esté vinculada a la actividad de un establecimiento permanente o base fija que un residente de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante

5.17. PATRIMONIO.

El Convenio contiene un artículo dedicado a la imposición del patrimonio. La tributación de los bienes inmuebles sigue el enfoque de tributación compartida. El Convenio sigue también la regla que establece la tributación compartida respecto al patrimonio constituido por bienes muebles que forman parte del activo de un establecimiento o de una base fija que una empresa o un profesional independiente de un Estado tengan en el otro Estado contratante.

El Convenio sigue la regla que atribuye el derecho exclusivo de gravamen al Estado donde esté situada la sede de la dirección efectiva respecto al patrimonio constituido por buques o aeronaves explotados en tráfico internacional, así como por bienes muebles afectos a la explotación de tales buques o aeronaves. Asimismo se establece la tributación exclusiva en el Estado de residencia del titular para el patrimonio constituido por acciones o participaciones en el capital o patrimonio de una sociedad.

Respecto a los bienes patrimoniales no contemplados en los apartados anteriores, el Convenio sigue la regla consistente en atribuir el derecho de gravamen a ambos Estado de acuerdo con sus respectivas legislaciones internas.

6. MÉTODOS PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN.

En Argentina, se aplica la imputación limitada para las rentas, señalándose que la deducción aplicable por Argentina a sus residentes en su impuesto sobre la renta no excederá la suma (a los efectos de imputar el crédito fiscal a la renta de la República Argentina por rentas procedentes de fuentes del exterior de Argentina) prevista en la legislación argentina para el año fiscal.

En España, se aplica:

- a) Imputación limitada para las rentas o el patrimonio, en general. Asimismo, y en relación a la aplicación de este crédito fiscal, se reconoce:
 - una imputación de impuestos no pagados combinada con fórmulas anti-abuso del convenio, para los cánones o regalías a que se refiere el apartado 2.c) del artículo 12 del convenio: a efectos de esta deducción se considerará que ha sido satisfecho en Argentina un importe del 15% bruto de los cánones o regalías siempre que los mismos se paguen por una sociedad residente de Argentina que no detente, directa o indirectamente, más del 50% del capital de una sociedad residente de un tercer Estado ni sea controlada de la misma manera por una sociedad residente de un tercer Estado;
 - una imputación de impuestos no pagados para las restantes rentas: a los efectos de aplicación de dicha disposición, se entenderá que el impuesto efectivamente pagado en Argentina es el que se habría satisfecho de acuerdo con el convenio de no haberse reducido o exonerado en aplicación de normas específicas encaminadas a promover el desarrollo industrial que Argentina introduzca en su legislación fiscal, previo acuerdo al efecto de los Gobiernos.
- b) Imputación de impuestos subyacentes a dividendos matriz-filial: cuando se trate de dividendos satisfechos por una sociedad residente de Argentina a una sociedad residente de España y que detente directamente como mínimo el 25% del capital de la sociedad pagadora de los dividendos, a efectos de la determinación del crédito fiscal se tendrá en cuenta, además del impuesto

argentino soportado por los dividendos, el impuesto efectivamente pagado por la sociedad pagadora de los dividendos respecto de los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos, en la cuantía correspondiente a tales dividendos, siempre que dicha cuantía se incluya, a estos efectos, en la base imponible de la sociedad perceptora de los mismos, si bien, esta deducción, conjuntamente con la correspondiente a los dividendos, no podrá exceder de la parte del impuesto sobre la renta, calculado antes de aplicar la deducción, imputable a las rentas sometidas a gravamen en Argentina. Además, para la aplicación de esta cláusula será preciso que la participación en la sociedad pagadora de los dividendos se mantenga de forma ininterrumpida durante los dos años anteriores a la fecha de pago de los dividendos.

7. DISPOSICIONES ESPECIALES Y FINALES.

El Convenio incorpora el bloque de disposiciones que hacen referencia a las cuestiones de "la no discriminación", "el procedimiento amistoso", "el intercambio de información", "agentes diplomáticos y consulares" y "la extensión territorial". Asimismo, se recoge el apartado de las disposiciones finales relativas a "la entrada en vigor" y "la denuncia" de los convenios.

7.1. NO DISCRIMINACIÓN.

El Convenio incorpora la cláusula relativa a la no discriminación en el ámbito fiscal por razón de la nacionalidad. En concreto, se establece que los nacionales de un Estado no serán sometidos en el otro Estado a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de este otro Estado que se encuentren en las mismas condiciones, particularmente en lo que concierne a la residencia.

Asimismo, el Convenio incorpora la cláusula que tiene por objeto:

- * primero, suprimir toda discriminación en el trato de los establecimientos permanentes que una empresa de un Estado tenga en el otro Estado respecto de las empresas residentes en ese otro Estado que pertenezcan al mismo sector de actividad en relación con los impuestos establecidos sobre actividades comerciales e industriales y,
- * segundo, aclarar que lo anterior no debe interpretarse en el sentido de obligar a uno de los Estados a conceder a los residentes del otro Estado las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que otorgue a sus propios residentes en función de su estado civil y cargas familiares.

El Convenio recoge la cláusula que tiende a evitar la discriminación que surge en aquellos países que admiten que sus empresas puedan, a efectos de la determinación de su beneficio gravable, deducirse los intereses, cánones y otros gastos, o las deudas contraídas en el caso del impuesto sobre el patrimonio, cuando el beneficiario es un residente, pero que limitan o prohíben tales deducciones cuando el beneficiario es un no residente.

Asimismo, el Convenio recoge la cláusula que prohíbe a un Estado contratante tratar de forma menos favorable a una empresa residente cuyo capital sea total o parcialmente, directa o indirectamente, poseído o controlado por uno o varios residentes del otro Estado contratante.

El Convenio también incorpora la cláusula según la cual la no discriminación resulta aplicable a todos los impuestos cualquiera que sea su naturaleza o denominación. Ello supone una extensión del principio de la no discriminación, al operar éste no sólo en relación con los impuestos que configuran el ámbito objetivo del convenio, sino también con cualquier impuesto que sea aplicado en un Estado contratante con independencia de su naturaleza y denominación, y, asimismo, de la autoridad que lo exija.

En el Protocolo del Convenio se establece que lo dispuesto en este artículo se entenderá sin perjuicio de la aplicación por cada Estado contratante de su legislación sobre paraísos fiscales.

7.2. PROCEDIMIENTO AMISTOSO.

El Convenio incorpora la regla con arreglo a la cual se faculta a las personas a utilizar el procedimiento amistoso, cuando consideren que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no está conforme con lo dispuesto en el convenio, y ello con independencia de los recursos previstos por el Derecho interno de los Estados. El caso deberá ser planteado dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme a las disposiciones del Convenio.

Asimismo, el Convenio establece que la autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si ella misma no está en condiciones de adoptar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante a fin de evitar una imposición que no se ajuste al convenio. El legitimado para interponer la reclamación es el residente del Estado contratante donde se adopta la medida no conforme al convenio.

El Convenio también recoge la cláusula que faculta a las autoridades competentes para resolver las dificultades de interpretación o aplicación del convenio. Asimismo, se incorpora de forma expresa la cláusula del MC que establece la posibilidad de que las autoridades competentes eviten la doble imposición en los casos no previstos en las disposiciones del Convenio.

La comunicación directa entre las autoridades competentes de los Estados contratantes se contempla de forma expresa en el Convenio. Asimismo, se recoge la cláusula referente a la posibilidad de constituir una comisión "ad hoc" compuesta por representantes de las autoridades competentes de los Estados contratantes.

7.3. INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN.

El Convenio contiene la regla con arreglo a la cual las informaciones podrán ser intercambiadas entre las Administraciones fiscales de los Estados contratantes en su más amplia extensión con el fin de establecer las bases adecuadas para la aplicación de la legislación de los Estados relativa a los impuestos comprendidos en el Convenio y de la aplicación de las disposiciones particulares del Convenio. Las informaciones recibidas por un Estado contratante serán mantenidas en secreto de igual forma que las informaciones obtenidas en base al Derecho interno del Estado y sólo se comunicarán a las autoridades fiscales competentes. Estas sólo utilizarán las informaciones para fines de naturaleza tributaria y podrán revelar las mismas en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales, como regla general.

Asimismo, el Convenio incorporan la cláusula que limita el alcance de la obligación de suministrar información impuesta a los Estados contratantes, en el sentido de que éstos no puedan verse obligados a :

- a) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa o a las del otro Estado contratante,
- b) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal o de las del otro Estado contratante, y
- c) suministrar informaciones que revelen un secreto comercial, industrial o profesional o un procedimiento comercial, o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.

7.4. AGENTES DIPLOMÁTICOS Y FUNCIONARIOS CONSULARES.

El Convenio incorpora la cláusula que establece que las disposiciones del Convenio no afectan a los privilegios fiscales de que disfruten los agentes diplomáticos o funcionarios consulares, de acuerdo con los principios generales del derecho internacional o en virtud de acuerdos especiales.

7.5. ENTRADA EN VIGOR.

Los convenios españoles de doble imposición se articulan con el resto de las disposiciones existentes en nuestro país, quedando condicionada su aplicación a su respectiva aprobación o ratificación y publicación oficial. Especial interés en este punto lo presenta el análisis de la casuística referente a las fórmulas utilizadas por los convenios españoles para determinar la fechas de entrada en vigor y el momento de aplicación de sus normas.

El término "entrada en vigor" hace referencia al cumplimiento de los requisitos exigidos para ello, e implica la constancia del consentimiento de los Estados negociadores en obligarse por el tratado. Por su parte, el término "aplicación" además de vincularse al régimen retroactivo o irretroactivo del convenio y al tipo de tributos a que afecta, implica la conformación práctica y efectiva de aquella vigencia.

El Convenio establece su ratificación de acuerdo con las respectivas legislaciones internas y su entrada en vigor a partir de la fecha de canje de los instrumentos de ratificación. Por su parte, las disposiciones del convenio surtirán sus efectos:

- a) En relación a los impuestos retenidos en la fuente, por las cantidades pagadas o atribuidas a partir del primer día del mes de enero siguiente a la fecha de entrada en vigor del Convenio.
- b) En relación a otros impuestos, por los ejercicios fiscales iniciados a partir del primer día del mes de enero siguiente a la fecha de entrada en vigor del Convenio.

7.6. DENUNCIA.

El Convenio recoge una cláusula referente a la posibilidad de denunciar el convenio.

La denuncia debe ajustarse a unos requisitos concretos de procedimiento y efectuarse en un determinado periodo de tiempo. En este sentido, se exige que se formule por escrito y se utilice el cauce diplomático. El plazo en que debe efectuarse la denuncia se concreta en la fórmula de "seis meses de antelación a la terminación

de cada año de calendario posterior a un período de cinco años contados a partir de la fecha de entrada en vigor del Convenio”. En tal caso el Convenio dejará de tener efecto:

- a) En relación a los impuestos retenidos en la fuente, por las cantidades pagadas o atribuidas a partir del primer día del mes de enero siguiente a la fecha de vencimiento del plazo de seis meses referido.
- b) En relación a otros impuestos, por los ejercicios fiscales iniciados a partir del primer día del mes de enero siguiente a la fecha de vencimiento del plazo de seis meses referido.