

REFLEXIONES ACERCA DE LA POLÍTICA AUSTRÍACA DE ACUERDOS PARA EVITAR O ATENUAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL*

MICHAEL LANG**

Los tratados para evitar o atenuar la doble tributación internacional, celebrados por Austria, están basados, en principio, sobre el modelo de la OCDE. Sin embargo, este modelo deja cierto margen para las decisiones bilaterales. Por otra parte, el modelo de convenio de Austria, que es el punto de inicio de la delegación austríaca en las negociaciones bilaterales, difiere parcialmente del modelo de la OCDE. El modelo austríaco, publicado en 1998, se ha desarrollado desde entonces. Michael Lang analiza los convenios recientemente concluidos por Austria y examina si las diferencias con el modelo de la OCDE se justifican.

I. LA RED AUSTRÍACA SOBRE ACUERDOS PARA EVITAR O ATENUAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

Austria cuenta con una amplia red de estos acuerdos (DBA): hacia 1998, ya existían acuerdos con 44 estados¹. Según información proporcionada por Loukota, en ese entonces, se invertía el 80 % de los recursos disponibles para la negociación de acuerdos en revisar los que ya se habían ratificado². No obstante, Jirousek informó diez años después que el número de estados con los que se habían celebrado acuerdos de doble tributación había ascendido a 78³, lo que representa un gran mérito, en especial por el escaso personal con el que contaba el Ministerio

* Artículo publicado previamente en la Revista "Steuer & Wirtschaft International (SWI)", marzo de 2012, con el título "Überlegungen zur österreichischen DBA-Politik" ("*Reflections on Austrian tax treaty policy*"). Texto original en alemán. Traducción del alemán al castellano por Juan Manuel Olivieri.

** El autor –profesor universitario y miembro del directorio del Instituto de Derecho Tributario Austríaco e Internacional de la Universidad de Viena– agradece especialmente las inquietudes planteadas por el consejero de ministros y profesor honorario, doctor Heinz Jirousek, a las magíster es Elisabeth Pamperl, Katharina Daxkobler, y Veronika Daurer, a los magísteres Kasper Dziurdz y Marion Scheuer. Asimismo, agradece a la magíster Pamperl por colaborar en la corrección de las pruebas.

1 Loukota, "Stand und Perspektiven der österreichischen DBA-Verhandlungen" ["Estado y perspectivas de las negociaciones de los DBA de Austria"], ÖStZ 1998, 127 (127).

2 Loukota, ÖStZ 1998, 127.

3 Jirousek, "Die Zukunft der Doppelbesteuerungsabkommen" ["El futuro de los acuerdos de doble tributación"], en Quantschnigg/Wiesner/Mayr (editor), *Steuern im Gemeinschaftsrecht [Impuestos en el derecho comunitario]*, publicación especial en honor de Wolfgang Nolz (2008) 43 (43). Jirousek, "Die österreichische DBA-Politik" ["La política de DBA en Austria"], en Lang/Weinzierl (editor), *Europäisches Steuerrecht [derecho tributario europeo]*, Publicación especial en honor a Friedrich Rödler (2010) 409 (410).

Federal de Finanzas (BMF), para llevar adelante las negociaciones de los DBA. Se le dio y se le da mucha importancia a la ampliación de las redes destinadas a los DBA. En palabras de Loukota⁴, pequeños países como Austria, con espacios económicos limitados, dependen especialmente de relaciones económicas internacionales sólidas. Por esta razón, deben dedicar todos sus esfuerzos a mantener una red de acuerdos atractiva para el exterior, porque sólo de esta manera lograrán conservar y ampliar la competencia internacional del propio entorno económico.

Los expertos del BMF, a cargo de negociar los DBA, resaltan hace tiempo (con pocas diferencias) que las metas fundamentales de la política de acuerdos de Austria apuntan a: evitar la doble tributación internacional; fomentar las relaciones comerciales bilaterales; aumentar la seguridad jurídica; y erradicar la evasión y la defraudación fiscal internacionales⁵. Según Loukota, estas relaciones se encuentran, no obstante, *desequilibradas*⁶, y se debe lograr que, “*según las circunstancias bilaterales imperantes del momento, se equiparen de forma razonable y medida*”⁷. Sin embargo, lo que se entiende por *razonable y medido* ha ido cambiando con el correr del tiempo. Como lo exponremos, se han generado muchos cambios a través de los años en la política de DBA en Austria. Los principios generales que se postularon dejan un amplio margen para abordarlos de forma pragmática al momento de llevarlos a la práctica.

II. ASISTENCIA ADMINISTRATIVA Y PROTECCIÓN JURÍDICA

Un claro ejemplo en este sentido es el cambio de paradigma en el área de la asistencia administrativa: durante mucho tiempo, quienes estuvieron a cargo de las negociaciones de los acuerdos calificaron a la política austríaca de DBA de *pre-cavida*⁸. La idea era lograr una “*relación equilibrada*” entre la “*verdadera demanda*”

4 Loukota, ÖStZ 1998, 127.

5 Para información más detallada, ver Loukota, “Die aktuelle österreichische DBA-Politik” [“La política actual de DBA en Austria”], ÖStZ 1995, 249 (249). Loukota, “Eckwerte der österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen im Bereich der Unternehmensbesteuerung” [“Datos orientativos de los acuerdos de doble tributación austríacos en el área de la tributación empresarial”], SWI 1995, 244 (244). Vetter, “Die Leitlinien der aktuellen deutschen und österreichischen Abkommenspolitik und deren Umsetzung in den Doppelbesteuerungsabkommen” [“Directrices de la política de acuerdos de Austria y Alemania y su implementación en los acuerdos de doble tributación”], en Gassner/Lang (editor), *Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen – 30 Jahre Steuerrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien [Impuestos y balances de las empresas con actividades comerciales internacionales. 30 años de derecho tributario en la Universidad de Economía de Viena]* (1998) 471 (474 y sig.). Gassner, “Die Abkommenspolitik Österreichs” [“La política de acuerdos de Austria”], SWI 1999, 195 (195 y sig.). Gassner, “Die Zukunft des österreichischen Abkommenspolitik” [“El futuro de la política de acuerdos de Austria”], en Gassner/Hemetsberger/Lang/Sasseville/Vogel (editor), *Die Zukunft des Internationalen Steuerrechts [El futuro del derecho tributario internacional]* (1999) 89. Jirousek, “DBA-Politik” [“Política de DBA”], en Lang/Weinzierl, FS Röder, 411, Jirousek, “Negotiations of tax treaties: an update”, SWI 2003, 309.

6 Loukota, ÖStZ 1995, 249.

7 Loukota, ÖStZ 1995, 249.

8 Loukota, ÖStZ 1995, 253. Gassner, SWI 1999, 200.

de cooperación“ y las posibles repercusiones negativas que pudieran tener para la economía internacional. Por este motivo, Austria sólo había mantenido “*gran flujo de información*“ con los estados que conforman la OCDE, y a los estados de menor tamaño sólo se les ofrecía un “*pequeño flujo de información*“. La justificación era, por un lado, no saber a ciencia cierta si, fuera de los países de la OCDE, estaban dadas las condiciones para cumplir con las exigencias de confidencialidad⁹; aunque, por otro, se decía abiertamente que la predisposición a prestar asistencia administrativa en *demasia* podía transformarse en una *verdadera desventaja para el país*. Loukota se refirió a la existencia de grandes casos que, por miedo a que se informara la existencia de comisiones en negro, provenientes de países con los que se mantenía gran flujo de información, fueron a parar a otros con los que no se daba esta situación¹⁰. Por muchos años, para Austria, que en todos los demás aspectos era el niño prodigio de la OCDE, valía la pena formular una reserva a las disposiciones establecidas en el convenio modelo de la OCDE¹¹, para así asegurar el secreto bancario.

Pero el mundo cambió. La amplia predisposición a brindar asistencia administrativa y a lograr *transparencia* se volvieron la regla en todo el mundo. Los países que no siguen esta tendencia corren el riesgo de ser proscritos en el plano internacional. Finalmente, Austria cedió a la presión que ejercieron el G 20, la OCDE y la UE: así, el 13 de marzo de 2009 dejó sin efecto la reserva que había formulado en relación con el art. 26 del convenio modelo de la OCDE¹². Justo antes de la cumbre del G 20 en Pittsburgh (septiembre de 2009), Austria celebró 15 acuerdos de derecho internacional privado, entre ellos, nuevos DBA, protocolos de modificación de acuerdos sobre doble tributación existentes, y acuerdos de intercambio de información tributaria, que cumplían con los nuevos estándares¹³. En este sentido, poco puede objetarse a una cooperación más intensa entre las autoridades, aunque preocupa la velocidad con la que se estableció una *soft law* y, en especial, el hecho de que los estados más pequeños apenas tuvieron la posibilidad fáctica

9 Loukota, ÖStZ 1995, 253. Gassner, SWI 1999, 200.

10 Según Loukota, ÖStZ 1995, 253.

11 “Austria se reserva el derecho de no incluir el parágrafo 5 en sus convenios. Sin embargo, Austria está autorizada para intercambiar información provista por un banco, o una institución financiera, cuando dicha información sea solicitada en el marco de una investigación penal llevada a cabo en el Estado requirente por la comisión de fraude fiscal”. Para obtener información sobre la situación imperante antes de proceder a dejar sin efecto la objeción planteada, véase Rasner/Wittmann, al, “Das österreichische Bankgeheimnis im Wandel” [“El cambio en el secreto bancario en Austria”], GeS 2009, 307. Bergmann, “Die Umsetzung des OECD-Standards in Österreich zur Ermöglichung der Internationalen Amtshilfe auch bei Bankdaten” [“La aplicación de los estándares de la OCDE con el fin de posibilitar la asistencia administrativa internacional también con datos bancarios”], en Lang/Weinzierl, FS Rödler, 111 (115 y sig.).

12 BMF, información de prensa publicada el 13 de marzo de 2009. Nolz/Jirousek, “Das neue Amtshilfe-Durchführungsgesetz – Neuerungen beim Bankgeheimnis” [“La nueva ley reglamentaria sobre asistencia administrativa. Novedades del secreto bancario”], ÖStZ 2009, 430. Jirousek, “DBA-Politik” [“Política de DBA”], en Lang/Weinzierl, FS Röder, 417. Urtz, “Praxisfragen zum neuen Bankgeheimnis” [“Preguntas prácticas acerca del nuevo secreto bancario”], SWI 2011, 114 (145). Para obtener información detallada sobre los antecedentes, ver Jirousek, “Die Umsetzung des OECD-Standards der Amtshilfe in Österreich – das neue Amtshilfe-Durchführungsgesetz” [“La aplicación de los estándares de la OCDE acerca de la asistencia administrativa en Austria. La nueva ley reglamentaria sobre asistencia administrativa”], SWI 2009, 488.

13 Según Jirousek, “DBA-Politik” [“Política de DBA”], en Lang/Weinzierl, FS Rödler, 418.

de participar de la *tarea legislativa*; pero sí sufrieron la presión de tener que llevar a la práctica, con total rapidez, las decisiones que les impusieron¹⁴.

Sin embargo, la OCDE adoptó una conducta claramente más cautelosa en lo que respecta a la asistencia administrativa en materia de ejecución. En 2002 se incorporó al art. 27 del convenio modelo de la OCDE, que regula ese tipo de asistencia, una disposición que, desde el principio, se dijo expresamente que era opcional¹⁵. Por esta razón, no sorprende que Austria incorpore dicha reglamentación en sus acuerdos sólo en casos excepcionales¹⁶. El motivo resulta evidente: sólo se debe prestar asistencia administrativa a los países, en cuanto a ejecución, si se presume, con cierta seguridad, que, según las disposiciones legales del Estado contratante, existen garantías jurídicas suficientes, y conformes a los principios del derecho austríaco, que puedan impedir que Austria se vea obligada a ejecutar reclamos tributarios extranjeros contra los que el contribuyente no pudo oponer defensas en el Estado requirente al momento de su liquidación valiéndose de los principios habituales vigentes en un Estado de derecho¹⁷.

No se deben pasar por alto las distintas formas en las que la política de acuerdos de Austria trató los arts. 26 y 27 del convenio modelo de la OCDE. En las cláusulas relacionadas con la prestación de asistencia administrativa, que guardan relación con lo establecido en el art. 26 del convenio modelo de la OCDE, Austria no aplica más esos parámetros rígidos, fuertemente orientados a los postulados del Estado de derecho (si se prescinde de las disposiciones de la ley sobre asistencia administrativa¹⁸). No se puede justificar esta diferenciación por el hecho de que el art. 26 del convenio modelo de la OCDE prevé la reserva de orden público, que permite rechazar el pedido de información en casos dudosos. El art. 27 del convenio modelo de la OCDE también contiene una limitación similar¹⁹. No está previsto que las medidas que se deben llevar a cabo por aplicación del art. 27 del conve-

14 Crítica a las distintas reglas de juego del “*soft law*” en Gassner, “Die rechtliche Bewältigung von Soft Law – Zusammenfassende Schlussworte” [“La solución legal del soft law. Palabras finales a modo de resumen”], en Lang/Schuch/Staringer (editor), *Soft Law in der Praxis* (2005) 155.

15 Ver comentario de la OCDE en relación con el art. 27, reseña 27; Jirousek, “Der neue Vollstreckungsmittelartikel im OECD-Musterabkommen 2002” [“El nuevo artículo sobre asistencia en materia de ejecución en el Convenio Modelo de la OCDE de 2002”], SWI 2002, 215.

16 En 2002 Jirousek consideró que “*no estaba previsto que*” Austria se opusiera “*a los deseos de otras partes contratantes*”, de incorporar un artículo sobre asistencia en materia ejecutiva (Jirousek, SWI 2002, 224). De hecho, este tipo de disposiciones sólo se encuentra en pocos DBA: por ejemplo, en los celebrados con Francia, Canadá, Qatar, México, Noruega, Suiza, Turquía y Estados Unidos. En lo que respecta a Alemania, la citada asistencia se ha regulado en forma bilateral, mediante un acuerdo especial a tal efecto. Para más información, ver Jirousek, “Der neue österreich-deutsche Amtshilfevertrag” [“El nuevo acuerdo de asistencia administrativa entre Austria y Alemania”], ÖStZ 1999, 497.

17 Según Jirousek, SWI 2002, 218; de conformidad con Tüchler, “Die Amtshilfe bei der Vollstreckung von Steuern nach Art. 27 OECD-MA” [“La asistencia administrativa para la ejecución impositiva según el artículo 27 del convenio modelo de la OCDE”], en Lang/Schuch/Staringer (editor), *Internationale Amtshilfe in Steuersachen [Asistencia administrativa internacional en materia impositiva]* (2011) 115.

18 Ver al respecto Lang/Paterno, “Rechtsschutz und steuerlicher Informationsaustausch in Europa” [“Protección jurídica e intercambio de información impositiva en Europa”], en Holoubek/Lang (editor), *Das Verfahren der Zusammenarbeit von Verwaltungsbehörden in Europa [El procedimiento de cooperación entre las autoridades administrativas europeas]* (2012).

19 Ver art. 26, inc. 3, letra c, y art. 27, inc. 8, letra b, del convenio modelo de la OCDE.

nio modelo de la OCDE deban orientarse siempre más a los derechos humanos elementales que la asistencia administrativa prevista en el art. 26 del convenio modelo de la OCDE. Es posible que una persona que, en el marco de un proceso judicial en su país de origen, que resulte dudoso desde el punto de vista de un Estado de derecho, es condenada a una pena privativa de la libertad de varios años, como consecuencia de la información que suministró Austria, hubiera preferido que, en vez de la condena, se realicen los bienes inmuebles de su propiedad ubicados en Austria y se satisfagan los reclamos impositivos (liquidados de la forma que fuera) del país de origen. En comparación con el art. 27 del convenio modelo de la OCDE, se refutan hoy los argumentos a favor de la vieja práctica austríaca de incorporar con precaución al DBA el art. 26 del convenio modelo de la OCDE como *pequeña cláusula*, y sólo en los casos en los que se tratara de estados no integrantes de la OCDE. La diferenciación entre el art. 26 y el 27 del convenio modelo de la OCDE, en la etapa más reciente de la política de acuerdos de Austria, se basa sobre la presión internacional de incorporar estas disposiciones, en forma bilateral, con motivo del intercambio de información, y no tanto en el de asistencia administrativa en materia de ejecución.

No obstante, Austria podría demostrar, en otra área, la importancia que reviste para este país observar los principios propios de un Estado de derecho en cuanto a la política de acuerdos. En tal sentido, la incorporación de las disposiciones relativas a los procesos arbitrales en los tratados austríacos se considera una buena medida. Hace años que cambió la concepción en este campo: Loukota temía, aún en 1995, que las autoridades entendidas en las cuestiones relacionadas con los socios de los DBA, perdieran su predisposición a solucionar compromisos si el caso se sometía a un tribunal arbitral, e informó que no se tenía la intención de incorporar cláusulas arbitrales a los DBA²⁰. Sin embargo, los encargados de negociar los acuerdos se convencieron de lo contrario. Si se prevé un proceso arbitral, las autoridades financieras se esforzarán por retener el control y por lograr una solución satisfactoria, antes de comenzar con dicho proceso²¹. El convenio modelo austríaco, que data del año 1998, establecía la posibilidad de incorporar cláusulas arbitrales en los acuerdos de Austria y, respecto de los estados miembros de la Unión Europea, atribuirle jurisdicción y competencia al Tribunal de Justicia de la Unión Europea²². En el acuerdo con Alemania se logró hacerlo, y, hasta el día de hoy, el DBA austríaco-alemán es el único convenio modelo, en el mundo, que habilita la intervención del Tribunal de Justicia de la Unión Europea para zanjar contiendas relativas a la interpretación del DBA²³.

20 Loukota, ÖStZ 1995, 254.

21 "Gegenwart und Zukunft der österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen" ["Presente y futuro de los acuerdos de doble tributación austríacos"], en Gassner/Gröhs/Lang (editor), *Zukunftsaufgaben der Wirtschaftsprüfung [Las funciones futuras de la auditoría]*, publicación homenaje de Deloitte & Touche Austria (1997) 301. Gassner, SWI 1999, 200.

22 Ver art. 25, inc. 5, del convenio modelo austríaco, en Gassner/Hemetsberger/Lang/Sasseville/Vogel, *Zukunft*, 129.

23 Ver Züger, "Der EuGH als Schiedsgericht im neuen DBA Österreich-Deutschland" ["El Tribunal de Justicia de la Unión Europea como tribunal arbitral en el nuevo DBA entre Alemania y Austria"], SWI 1999, 19). Züger, "Schiedsverfahren für Doppelbesteuerungsabkommen" ["Proceso arbitral para acuerdos sobre doble tributación"] (2001) 123.

También se incluyeron cláusulas arbitrales en otros DBA: por ejemplo, en los celebrados con Armenia, Azerbaiyán, México y Mongolia²⁴. Una vez incorporado el arbitraje en el año 2008, dentro del procedimiento amistoso contemplado por el art. 25 del convenio modelo de la OCDE, se esperaba que Austria se animara más y que insistiera con mayor ímpetu para incluir ese tipo de cláusulas en DBA bilaterales. La adopción de esta cláusula para el convenio modelo de la OCDE le otorgó estándar internacional.

El hecho de que una disposición de ese tipo se incluyera (al menos como norma supletoria) en el convenio modelo de la ONU²⁵, es claro indicio de que las cláusulas arbitrales también están ganando terreno fuera de los límites de los estados miembro de la OCDE. Sin embargo, la proporción de acuerdos con este tipo de cláusulas es decepcionantemente baja en el contexto internacional, incluso en los negociados en el pasado reciente²⁶. Al parecer, no es este el tipo de disposición que Austria insiste en incluir en las negociaciones, al menos hasta ahora.

Suiza, por otro lado, asumió otra postura en ese sentido, y aprovechó las negociaciones sobre normas de asistencia administrativa, a las que se sometió, para incorporar cláusulas arbitrales adicionales; de esta forma, también se demuestra que le interesa ampliar la protección jurídica del derecho previsto en los DBA²⁷.

III. FACULTAD DE IMPOSICIÓN DEL PAÍS DE RESIDENCIA

El artículo sobre los métodos es uno de los más importantes en un DBA. El convenio modelo de la OCDE contiene dos propuestas diferentes en sus arts. 23A y 23B, cuya elección queda a criterio de cada Estado contratante²⁸. El art. 23A prevé la exención de los ingresos extranjeros, si se prescinde de los dividendos y los intereses; y en el art. 23B, la imputación de los impuestos extranjeros. En todos los casos, las personas a cargo de las negociaciones de los acuerdos optaron por aplicar el art. 23A para los residentes en Austria. De esta manera, las empresas austríacas pueden desarrollar sus actividades económicas en mercados internacionales con sujeción a las mismas condiciones impositivas en vigor para las empresas radicadas en cada lugar²⁹.

24 Jirousek, "La política de los DBA", en Lang/Weinzerl, FS Rödler, 419.

25 Al respecto, ver Bayer, "Das neue Update zum UN-Musterabkommen" ["La actualización del convenio modelo de la ONU"], SWI 2011, 539.

26 Desde 2008 se incluyeron cláusulas arbitrales, por ejemplo, en los DBA con Bahrein (art. 24, inc. 5), Bosnia y Herzegovina (art. 25, inc. 5) y Suiza (art. 25, inc. 5).

27 El protocolo adicional relativo a un intercambio de información más amplio, incluyó una cláusula arbitral en el DBA entre Suiza y Austria. Ambas disposiciones entraron en vigencia con efecto a partir del 1° de enero de 2012. También se incluyeron cláusulas similares en los DBA celebrados entre Suiza y Dinamarca, Francia, Luxemburgo, Holanda, Sudáfrica y Estados Unidos. Para obtener más información, ver Baumgarten/Schelling, "Schiedsgerichtbarkeit im internationalen Steuerrecht wird Realität" ["La jurisdicción arbitral en materia de derecho tributario internacional se transforma en realidad"], IFF 2008, 159 (174). Huber/Duss [texto en inglés].

28 También es posible combinar ambos métodos. Ver el comentario de la OCDE sobre los arts. 23A y 23B. Reseña 28 y sigtes.

29 Ettl/Seitz, "Die österreichische Politik beim Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen" ["La política austríaca para la celebración de acuerdos de doble tributación"], SWI 1995, 294 (295). Gassner, SWI 1999, 197. Jirousek, "DBA-Politik" ["La política de los DBA"], en Lang/Winzerl, FS Rödler, 412. Beitzl, "Die Befreiungsmethode in den österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen" ["El método de exención en los acuerdos de doble tributación austríacos"], taxlex 2007, 450.

Naturalmente, hay excepciones a este principio. Los (pocos) DBA austríacos que incorporaron el art. 13, inc. 4, del convenio modelo de la OCDE prevén el método de imputación para los contribuyentes radicados en Austria³⁰. Aunque parezca extraño a primera vista, el art. 13, inc. 4, del convenio modelo de la OCDE permite una *acción directa* (calificada de burda): la norma pretende garantizar que la ganancia producida por la realización de una cosa tribute según el derecho del Estado en el que se encuentra dicho bien, siempre que no se enajene la cosa inmueble en sí, sino que el bien pase a formar parte del capital de una sociedad como aporte para que luego las participaciones en la sociedad cuya actividad principal es la administración y disposición de inmuebles cambie de tenedor³¹. En esta situación, se podría suponer que, en el caso de tratarse de ganancias producidas por enajenación en los términos del art. 13, inciso 4, y de las obtenidas por aplicación del art. 13, inc. 1, del convenio modelo de la OCDE –ambos previstos en los DBA austríacos–, se aplica el método de exención, siempre que el lugar de residencia sea Austria. No obstante, si la sociedad inmobiliaria no reside en el país donde se encuentra la cosa, suele no existir obligación tributaria alguna en dicho país para las ganancias producidas por la enajenación de participaciones sociales. En igual medida, es posible que las autoridades del país donde se encuentra la cosa inmueble no sepan si cambiaron los socios y, de haberlo hecho, en qué momento. En este caso, sería fácticamente casi posible hacer cumplir la obligación tributaria. Si en estas circunstancias el país de residencia del socio que efectúa la venta se viera obligado a eximir los ingresos de su correspondiente tributación, con frecuencia se produciría una doble no imposición³². Lo expuesto explica porqué Austria optó por el método de la imputación para el art. 13, inc. 4, del convenio modelo de la OCDE, tal como aconseja la propia OCDE³³.

Cuando el país de la fuente sólo tiene un derecho de imposición limitado, respecto de intereses, dividendos o regalías, los acuerdos obligan a Austria a imputar los impuestos extranjeros. Algunos DBA austríacos antiguos, y muy pocos acuerdos actuales, prevén la exención para determinados tipos de intereses, dividendos y regalías en el país de residencia de quien los percibe³⁴. Algunas de estas excepciones

30 Ver al respecto los DBA celebrados con Alemania, Francia, Hong Kong, Kirguistán, Marruecos, México, Pakistán, Filipinas, Polonia, Rumania, Arabia Saudita, Serbia, Singapur y Vietnam.

31 Reimer en Vogel/Lehner, *Doppelbesteuerungsabkommen* [Acuerdo de doble tributación] (2008), art. 13, reseña 118. Si una persona radicada en Austria percibe ingresos por el uso de un bien inmueble, según el art. 6, o por la enajenación de dicho bien, según el art. 13, inc. 1, el artículo sobre los métodos establecidos en los DBA austríacos prevé, de conformidad con el convenio modelo de la OCDE, el método de exención.

32 Ver también Simantacchi, *Taxation of capital gains under the OECD model convention* (2007), 384.

33 Comentario de la OCDE en relación con el art. 13, párrafo 28/12.

34 Ver, por ejemplo, los DBA con: Brasil (art. 11, inc. 3, letra b, intereses de bonos públicos, y art. 23, inc. 7, regalías entre sociedades con participaciones mayores a 50%, si dichas entidades no cuentan con autorización para desgravar); Grecia (art. 11, línea 2, intereses de bonos públicos, que es una norma inexistente en el DBA vigente desde 2009); Luxemburgo y Suecia (art. 10, inc. 4, y art. 10, inc. 6, pago de dividendos entre sociedades de capital, con la condición de que dichos pagos no tributen en el Estado beneficiario si la sociedad que los distribuye es nacional); y España (art. 11, inc. 3, intereses de bonos públicos, lo cual está en revisión desde el 1º de enero de 1995). Para más información, ver Lang, "Gegenwart und Zukunft" ["Presente y futuro"]; Gassner/Gröhs/Land, FS Deloitte & Touche, 312. Lang, "Entwicklungstendenzen in der Abkommenpolitik Deutschlands, der Schweiz und Österreich" ["Tendencias en la política de acuerdos de Alemania, Suiza y Austria"], IStR 1996, 201). Ver DBA con San Marino para obtener ejemplos de la política de acuerdos más reciente (según art. 11, fila 2, intereses pagados o recibidos por corporaciones regionales o por el gobierno).

del convenio modelo de la OCDE, que datan de la época de la liberalización de las divisas, le costaron caro al fisco austríaco. Las ventajas que se prometieron en estas disposiciones dieron lugar, en la práctica empresarial, a las más diversas consideraciones vinculadas con la planificación impositiva³⁵. Fue necesario recurrir a artimañas interpretativas, a veces dudosas, en cuanto al método utilizado por parte de las autoridades, aunque finalmente aceptadas por la jurisprudencia, con el fin de poder controlar las pérdidas fiscales provocadas por las regulaciones especiales³⁶.

Otro tanto también ocurre con las imputaciones de impuestos extranjeros ficticios, otorgadas ampliamente en muchos de los viejos DBA³⁷. Estas disposiciones dieron lugar a que una parte, o la totalidad de determinados ingresos pasivos no se gravaran para ayudar a ciertos países emergentes. En una época de libre circulación de capital no llama la atención que las empresas hayan incluido estas disposiciones especiales al momento de su planificación impositiva³⁸. La más moderna práctica de acuerdos austríacos sigue al pie de la letra las recomendaciones de la OCDE³⁹, y sólo acepta este tipo de disposiciones (si las acepta) en raras ocasiones, con restringido ámbito de aplicación y menos efectos jurídicos que en épocas anteriores⁴⁰.

Se continúa con la exención para los dividendos intra-grupo, en el artículo sobre métodos, incluso en los DBA que Austria celebró en los últimos años, y no se basan sobre el art. 23A del convenio modelo de la OCDE. Esta norma guarda estrecha relación con la *international participation exemption*, que se aplicaba al derecho impositivo austríaco, vigente para las sociedades anónimas, que exigía una participación mínima del 25%. En este sentido, el objetivo de esta disposición especial, prevista en el acuerdo, era reducir al 10% el mínimo en relación con los estados con los que se celebraron los DBA. Asimismo, tampoco ofrece al otro Estado contratante y al contribuyente una protección frente a las modificaciones más gravosas que se puedan dar en el derecho tributario austríaco, por estar sujeta a la reserva de aplicación del derecho nacional⁴¹. Con la disminución general de la

35 Lang, IStR 1996, 204, "Notas a la regulación especial del DBA con España" (ErlRV 21 BlgNR 19. GP).

36 Ver Lang, "Staatsanleihen nach dem DBA Österreich – Spanien" ["Bonos públicos según el DBA entre Austria y España"], SWI 1992, 335, en relación con el intento del BMF de interpretar el concepto de *bonos públicos*, para limitar el campo de aplicación de la exención impositiva en el DBA celebrado con España. Lang, IStR 1996, 207, en relación con la rescisión unilateral del DBA celebrado con España por parte del legislador austríaco. Lang, "Tendenzen in der Rechtsprechung des österreichischen Verwaltungsgerichtshofs zu den Doppelbesteuerungsabkommen" ["Tendencias en la jurisprudencia del Tribunal Superior Administrativo austríaco en relación con los acuerdos de doble tributación"], IRR 2012, 26, sobre la resolución del Tribunal Superior Administrativo del 2 de septiembre de 2009, 2008/15/0043.

37 Ver, por ejemplo, los DBA celebrados con: Brasil (art. 23, inc. 5); China (art. 24, inc. 2, letra c); Indonesia (art. 24, inc. 3, letra d); Israel (art. 24, inc. 2); Corea (art. 23, inc. 2, letra c); Malasia (art. 22, inc. 3); Malta (art. 23, inc. 4); Filipinas (art. 23, inc. 3); Chipre (art. 23, inc. 3).

38 Ver, como especie de modelo de ahorro impositivo, el basado sobre el *matching credit* brasileño: BMF 22 de julio de 2002, EAS 2100, SWI 2002, 501.

39 Ver OCDE, "Tax sparing report", 23 de octubre de 1997, capítulos VI y VII.

40 Lang, IStR 1996, 204.

41 Ver los DBA con: Argelia (art. 23, inc. 1, letra c); Armenia (art. 23, inc. 2, letra c); China (art. 24, inc. 2, letra d); Alemania (art. 23, inc. 2, letra c); Estonia (art. 23, inc. 2, letra e); Finlandia (art. 23, inc. 1, letra b); Canadá (art. 23, inc. 2, letra b); Kazajstán (art. 23, inc. 2, letra e); Croacia (art. 23, inc. 1, letra c); Letonia (art. 24, inc. 1, letra e); Lituania (art. 24, inc. 1, letra e); Macedonia (art. 22, inc. 1, letra c); Mongolia (art. 24, inc. 1, letra d); Pakistán (art. 24, inc. 1, letra c); Polonia (art. 24, inc. 2, letra c); Rumania (art. 24, inc. 2, letra c); Rusia (art. 23, inc. 1, letra c); Singapur (art. 22, inc. 1, letra c); Turquía (art. 22, inc. 1, letra c); Ucrania (art. 23, inc. 1, letra c); Uzbekistán (art. 23, inc. 3); Venezuela (art. 24, inc. 2, letra c); Bielorrusia (art. 23, inc. 1, letra c).

participación al 10% (incluso por debajo de este valor), exigido para estar comprendido en la exención de los ingresos extranjeros por participaciones, dejó de existir el verdadero motivo para mantener la regulación especial. Además, el régimen previsto en el art. 10 de la ley del impuesto sobre la renta de las sociedades (*KStG, Körperschaftsteuergesetz*), que regula los ingresos extranjeros por participación, se hizo cada vez más complejo⁴².

La regulación especial –cuya redacción no resulta simple– establece que, en Austria, la exención impositiva de los dividendos intra-grupo tendrá lugar “*sin perjuicio de las disposiciones correspondientes del derecho nacional austríaco, a pesar de las diferentes exigencias que se puedan imponer para las participaciones mínimas según dicho derecho*”: por lo tanto, corre el riesgo de volverse objeto de cuestiones interpretativas delicadas. El texto permite entender que la excepción respecto de la reserva del derecho nacional también se hace desde una perspectiva temporal, y que la exención estipulada en el acuerdo también se podría aplicar cuando el socio no cumpla con el período mínimo de permanencia previsto en el derecho austríaco⁴³. Si en el futuro se prescinde de la excepción de la reserva, la regulación carecería de sentido, porque no implicaría más un respaldo a una garantía prevista en un acuerdo. Por esta razón, creemos que Austria debería dejar de incorporar todas las disposiciones de la regulación especial en los acuerdos futuros que celebre.

Con algunos países, Austria negoció acuerdos que, como regla general, prevén el uso del método de imputación por sobre el método de la exención. Esta tendencia se debe, en parte, a la política de acuerdos que Austria utilizó al principio. En los primeros años, Austria insistió en elegir el método de imputación, para los contribuyentes radicados en Austria, si el otro Estado también preveía para sus residentes⁴⁴. No obstante, en la actualidad, se dejó de utilizar esta regla con argumentos convincentes: si el otro Estado decide quitar los beneficios a sus empresas radicadas en el mercado austríaco, no parece lógico que las empresas austríacas con desarrollo de actividades comerciales en el otro Estado contratante corran la misma suerte⁴⁵. Por este motivo, la mayoría de los DBA suscriptos en las últimas décadas también prevén el método de exención si el otro Estado contratante evita la doble tributación a través de la deducción de los impuestos austríacos.

En algunos DBA, Austria se reservó el derecho de cambiar al método de imputación por reglamento, si está en juego el *interés público de Austria*, en que ambos estados utilicen este método⁴⁶. Esta disposición deja librado al buen juicio del ad-

42 Para obtener información más detallada, ver Staringer, “Konzernsteuerrecht – Gutachten zum 18. Österreichischen Juristentag” [“Derecho tributario de consorcios”; Informe para el decimotavo Congreso de Juristas], ÖJT 2012. Ver también, sobre la evolución desde 2009, Kofler, en Achatz/Kirchmayr, *Körperschaftsteuergesetz [Ley del impuesto sobre la renta de las sociedades]*, Comentario (2011), art. 10, reseña 124.

43 Otra opinión del BMF del 2 de julio de 2001, EAS 1870, SWI 2001, 332. Kofler, en Achatz/Kirchmayr, *Körperschaftsteuergesetz [Ley del impuesto sobre la renta de las sociedades]*, Comentario (2011), art. 10, reseña 154.

44 Esta regla se aplica a los DBA con Gran Bretaña, Italia, Japón, Canadá, Suecia y Estados Unidos. Ver al respecto Loukota, ÖStZ 1995, 250. Loukota, SWI 1995, 250. Lang, “Gegenwart und Zukunft” [“Presente y futuro”], en Gassner/Gröhs/Lang, FS Deloitte & Touche, 312.

45 Loukota, ÖStZ 1995, 250.

46 Así ocurrió con las actas de los DBA celebrados con Dinamarca, Hong Kong y República Checa.

ministrador elegir el método que estime mejor para evitar la doble tributación y, de esa manera, decidir una cuestión central de la política de acuerdos. El fundamento legal para esta facultad no es el art. 48 de la ley general tributaria (*BAO, Bundesabgabenordnung*) –aunque su texto pareciera sugerirlo–, sino las disposiciones del propio tratado.

Tales normas permiten prescindir de la exención y cobrar el tributo para luego eliminar la doble tributación resultante, con deducción del respectivo importe. En este punto, se delega en el BMF la facultad de fijar las normas; ello se ejerce prácticamente sin que esté así determinado. De esa manera, la competencia de los legisladores queda referida a la aprobación de acuerdos sujetos al derecho internacional y, por aplicación de este precepto, los propios DBA.

Sin embargo, un *caso bochornoso* fue el del reglamento dictado en el año 2002, sobre la base del art. 48 de la BAO⁴⁷. El BMF se consideró competente para determinar de qué manera se debía evitar la doble tributación, en los casos no comprendidos en el ámbito de aplicación de los DBA⁴⁸. Quienes no consideran que el art. 48 de la BAO sea fundamento suficiente para aprobar las amplias disposiciones del reglamento publicado en el Boletín Oficial Federal II 474/2002⁴⁹, también contarán con argumentos convincentes para dudar de la facultad de cambiar el método que se establece en los DBA.

Algunos de los acuerdos austríacos suscriptos en los últimos años vuelen a disponer, como regla general, el método de imputación⁵⁰. Se trata principalmente de países considerados *paraísos fiscales* y a los que, en años anteriores, Austria no los incluía en la categoría de países con los que cerraría un acuerdo sobre doble tributación. Dado que el reglamento antes mencionado, dictado sobre la base del art. 48 de la BAO, prevé, al menos, la imputación impositiva en los casos no enumerados en los DBA, no cabe duda de que es posible convenir, en un acuerdo de derecho internacional público –incluso con los países cuyos impuestos son más bajos–, la obligación de imputación tributaria.

No obstante, el deber de evitar la doble tributación, si el lugar de residencia es Austria, va acompañado de la limitación conforme a lo establecido por la OCDE acerca del derecho de recaudación impositiva en la fuente, vigente en Austria respecto de

47 Boletín Oficial Federal II, 474/2002, del 17 de diciembre de 2002. Loukota brinda información sobre las ventajas de este reglamento, “Die Gründe für die Erlassung der § 48 BAO-Verordnung” [“Las razones para sancionar el reglamento del artículo 48 de la BAO”], en Bauer *et al.* (editor), *Unilaterale Massnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung – Die Verordnung zu § 48 BAO* (2004) [Medidas unilaterales para evitar la doble tributación. El reglamento del artículo 48 de la BAO] 13.

48 Urtz ofrece la postura crítica al art. 48 de la BAO, y los métodos para evitar la doble tributación, en Gassner/Lang/Lechner (editor), *Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung [Métodos para evitar la doble tributación]* (1995) 359. Sutter, “Drei und mehr Normhypothesen zur beihilfenrechtlichen Einordnung des österreichischen unilateralen Entlastungssystems zur Vermeidung der Doppelbesteuerung” [“Tres y más hipótesis normativas para clasificar el derecho de la asistencia del sistema de exención unilateral austríaco para evitar la doble tributación”], en Bauer *et al.*, *Unilaterale Massnahmen [Medidas unilaterales]*, 249.

49 Para más información sobre estas dudas, ver Lang, “Die Kompetenz des Bundesministers für Finanzen zur Erlassung von Bescheiden gemäss § 48 BAO” [“La competencia del Ministro Federal de Finanzas para dictar resoluciones según el art. 48 de la BAO”], en Bauer *et al.*, *Unilaterale Massnahmen [Medidas unilaterales]*, 217 (219 y sig.).

50 Son los DBA celebrados con Barbados, Belice, Finlandia y Qatar.

los contribuyentes con residencia en otro Estado. La consecuencia directa de este hecho es la gran posibilidad de que los ingresos fugados de Austria, colocados en otros estados contratantes, difícilmente tributen, o directamente no tributen. Asimismo, se debe resolver la contradicción existente con los esfuerzos, por parte del BMF, para evitar los casos en los cuales no se tribute. Se cree que este tipo de regulaciones incita a tomar los ingresos de Austria y *contrabandearlos* a terceros países, por intermedio de estados contratantes de los DBA donde la tributación es baja o inexistente. Resta saber si, en el futuro, la administración será capaz de combatir con éxito, ante los tribunales supremos, los casos de *treaty shopping* en forma eficaz sobre la base de las disposiciones relativas al abuso de los tratados o de otras normas, si, en realidad, las consecuencias de dichos casos ya fueron delineadas por los DBA.

Se celebraron DBA con algunos de los países a los cuales se los solía dejar afuera, por su calidad de *paraísos fiscales*, y se previó el método de exención para Austria⁵¹. Quizá la razón por la cual Austria decidió sumarse a esta tendencia fue que otros estados europeos también decidieron posibilitar a sus empresas la exención del tributo sobre las ganancias que obtuvieran en esos países con impuestos muy bajos. Pero si la competencia es el argumento decisivo por el cual se debe acordar el método de exención para estos casos⁵², nada parecería explicar por qué se mantiene, en los demás casos, el método de imputación para los ingresos activos. En una comparación con empresas que provienen de países que prevén una tributación territorial, las empresas austríacas que invierten en países extranjeros donde los impuestos son bajos, están claramente en desventaja. En virtud de las consideraciones precedentes, no parece haber justificación –al menos en el plano político-jurídico– para que exista el citado reglamento, aprobado de conformidad con el art. 48 de la BAO, mediante el cual se otorga la exención en Austria a países con los cuales no fue celebrado acuerdo alguno, si en ellos se tributa, por lo menos, un promedio de 15%⁵³. Es necesario investigar si el reglamento también perdió en este punto su sustento jurídico. En virtud de lo escueto del art. 48 de la BAO, existen argumentos para tener en cuenta también las valoraciones a las cuales se arribó a partir de otras disposiciones tendientes a evitar la doble tributación al evaluar la adecuación del reglamento a la ley.

La incertidumbre de la nueva política de acuerdos que impulsa Austria, y que todavía necesita madurar, se observa que en los DBA con Bahrein y con San Marino claramente se encontró un punto intermedio entre el método de exención y el de imputación, en tanto supeditan dicha exención a una reserva de las actividades⁵⁴.

51 Se trata de países del Golfo (Kuwait, Arabia Saudita y Emiratos Árabes Unidos) y Singapur.

52 Schiessl/Keller informan sobre un estudio de la Cámara de Industria y Comercio Alemana: en él se demostró que la aplicación del método de imputación, convenido en el DBA, entre Alemania y Austria, produjo distorsiones en la competencia, por las cuales se vieron perjudicadas las empresas alemanas. “Übergang auf die Anrechnungsmethode – Paradigmenwechsel in der Abkommenspolitik?” [“Cambio al método de imputación. ¿Cambio de paradigma en la política de acuerdos?”] IStR 2011, 285.

53 Ver art. 1º, inc. 1, del VO en el art. 48 de la BAO.

54 Según el art. 22, inc. 2, letra b, del DBA suscripto con Bahrein, Austria aplica el método de exención a las “*actividades comerciales activas y sustentables comprendidas en el artículo 7*”, si dichos ingresos están sujetos a “*tributación de conformidad con las disposiciones del derecho nacional vigente en Bahrein*”. El DBA con San Marino también supedita la aplicación del método de exención al “*ejercicio de actividades sustentables y activas*”, aunque sin depender de si San Marino hace uso del derecho tributario nacional (art. 23, inc. 1, letra b).

La política de acuerdos más actual, descrita anteriormente, plantea la incógnita de si aún existen estados con los que Austria no celebraría un DBA⁵⁵. El motivo no parecería ser el derecho tributario del otro Estado. En todo caso, dichos estados no son *dignos de un acuerdo* por otras razones, *de índole no impositiva*: porque, por ejemplo, sus gobiernos son una vergüenza internacional, debido a las graves violaciones de los derechos humanos cometidas en dichos países.

IV. FACULTAD IMPOSITIVA DEL PAÍS DE LA FUENTE

Hace años que Austria intenta –en las negociaciones para suscribir los DBA–, eliminar la tributación en la fuente respecto de los dividendos, los intereses y las regalías⁵⁶; aunque, de todas maneras, este país no suele percibir tributo alguno por los intereses remitidos al otro Estado contratante⁵⁷. En cuanto a los dividendos y las regalías, este hecho implica renunciar a ingresos potenciales para el presupuesto. Recién en 1995, Austria dejó sin efecto una reserva al convenio modelo de la OCDE, que se había estipulado para ayudar a prever en las negociaciones la potestad impositiva del país de la fuente sobre las regalías⁵⁸. En este punto, se ve con claridad el cambio producido en la política de acuerdos de Austria: en épocas anteriores, tenía improntas impositivas más fuertes, y desde hace ya algún tiempo se preocupa principalmente por asegurar la actividad económica.

En materia de dividendos, Austria se concentra más en prever la exención del tributo en la fuente para el supuesto de los dividendos intra-grupo con participación del 10%. Desde que Austria, como país de residencia, dejó de gravar en la mayoría de los casos los dividendos extranjeros, sin importar el grado de participación en la entidad receptora, resulta lógico incluir también a los dividendos de cartera en la exención del pago de tributos en la fuente. La exención tributaria de la entidad receptora no es un privilegio, sino que sirve para evitar la doble tributación económica, pues, por lo general, las ganancias ya tributaron a nivel de la sociedad pagadora radicada en el otro Estado contratante.

Desde esa perspectiva, no es necesario volver a gravar los dividendos. Si el impuesto se percibiera en el otro Estado contratante –el de la fuente–, habría inevitablemente costos adicionales para quienes invierten en el extranjero, pues al menos, según la concepción administrativa, no se considera imputar el impuesto extranjero al impuesto sobre la renta de las sociedades⁵⁹. En los casos en que los di-

55 Todavía no existen DBA con muchos países africanos, como Kenia, Congo, Nigeria y Uganda, y con países sudamericanos, como Bolivia y Perú. Con Andorra, Gibraltar, Mónaco, San Vicente y las islas Granadinas sólo se suscribieron acuerdos de intercambio de información impositiva (TIEA).

56 Loukota, SWI 1995, 247.

57 En este sentido, véase Loukota, “Doppelbesteuerungsabkommen und europäische Integration” [“Acuerdos de doble tributación e integración europea”], FJ 1993, 25 (27). Loukota, SWI 1995, 248.

58 Loukota, SWI 1995, 249. Zacherl, “Die österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen aus der Sicht der Wirtschaft” [“Los acuerdos de doble tributación de Austria desde una perspectiva económica”], SWI 1997, 297.

59 Para obtener información sobre el estado de la discusión, ver Kofler, en Achatz/Kirchmayr, KStG, art. 10, reseña 153. Ver Lang, “Neue Entwicklungen im internationalen Steuerrecht – Wohin geht das österreichische internationale Steuerrecht” [“Nuevas tendencias en el derecho tributario internacional. ¿Hacia dónde apunta el derecho tributario internacional?”], 13 ÖJT, III/2 (1999) 63 (83).

videndos están sujetos, en Austria, al pago del impuesto sobre los beneficios, un impuesto en la fuente del 15%, sobre el importe bruto de dichos dividendos, puede resultar excesivo. La totalidad de la carga tributaria –la aplicada en Austria y en el extranjero–, resultaría discriminatoria para la inversión internacional frente a la nacional. En estos casos, se corre el riesgo de que las normas relativas al importe máximo de la imputación impidan imputar la totalidad del impuesto extranjero.

Loukota sostiene que Austria tiene un interés económico en permitir las inversiones provenientes del extranjero⁶⁰. Tal argumento es válido para no aplicar la retención tributaria en el país de la fuente respecto de los dividendos intra-grupo. Un impuesto percibido en la fuente, que grave el importe bruto, siempre acarrea el riesgo de ser mayor que el importe máximo de imputación en el país de residencia, calculado, como regla general, sobre una base neta, y, de esta manera, se transforma en un factor de mayores costos. Si se trata de facilitar que las empresas austríacas inviertan en el extranjero, limitar la retención del impuesto en la fuente sólo a los dividendos intra-grupo no resulta necesariamente evidente. No tiene mucho sentido fomentar las inversiones que sólo permitan a los socios extranjeros tener una influencia dominante⁶¹.

Es común que en las negociaciones de acuerdos no se logre imponer la exención del impuesto en la fuente para los ingresos pasivos, pues el otro Estado contratante no está dispuesto a renunciar por completo al impuesto en la fuente sobre la renta que ingresa en Austria. En esos casos, Austria exige reciprocidad⁶². Esto resulta comprensible: en Austria, las personas encargadas de negociar los acuerdos no pueden perder de vista que necesitan asegurar la recaudación tributaria del país. Asimismo, la otra parte podría considerar que no existe razón alguna para aprobar una reducción del impuesto en la fuente, si Austria está dispuesta, desde el comienzo, a no gravar los dividendos y las regalías transferidas al extranjero. Esta exención impositiva se da en el derecho interno. No obstante, es difícil evaluar si tal situación empeora la posición de Austria en las negociaciones. De todas formas, muchos de los DBA austríacos no prevén, o sólo lo hacen de forma limitada, que el país de la fuente tenga la potestad impositiva sobre los intereses. Si se considera, sin embargo, el propósito de la economía austríaca para no impedir la llegada de inversiones provenientes del extranjero⁶³, como una de las directivas de la política de acuerdos (así resalta Loukota), no se excluiría del todo, al menos en supuestos excepcionales, la posibilidad de conceder en forma unilateral –con el fin de lograr uno de los objetivos de la política de DBA– la exención (mínimamente en parte) del impuesto en la fuente sobre los ingresos pasivos. Al cambiar la ar-

60 Loukota, "Das neue DBA Österreich – Deutschland im Lichte der österreichischen Abkommenspolitik" ["El nuevo DBA entre Austria y Alemania a la luz de la política de acuerdos austríaca"], en Gassner/Lang/Lechner (editor), *Das neue Doppelbesteuerungsabkommen Österreich – Deutschland [El acuerdo de doble tributación entre Austria y Alemania]* (1999) 35 (37).

61 Por esta razón, la Unión de Industriales se mostró a favor de una renuncia general en los DBA, con relación a los derechos de imputación en la fuente, para los ingresos pasivos. Ver al respecto Ettl/Seitz, SWI 1995, 296.

62 De los nuevo DBA, los suscriptos con Bulgaria, Bosnia y Herzegovina y Qatar prevén un impuesto del 5% sobre las regalías, a percibir en la fuente de esos países, y en el celebrado con Tayikistán es del 8 %.

63 Loukota, "Abkommenspolitik" ["Política de acuerdos"]; en Gassner/Lang/Lechner, *DBA Alemania*, 37.

gumentación que Loukota sostiene, en contra de la reciprocidad, cuando se elige el método que impedirá la doble tributación, uno se podría preguntar si tiene sentido que las empresas austríacas se vean perjudicadas si el otro Estado contratante decide quitar los beneficios a sus empresas⁶⁴.

Al priorizar otro objetivo declarado de la política de acuerdos –la mayor seguridad jurídica–, se podría pensar, al menos, en función del concepto de *establecimiento permanente*, inserto en el convenio modelo de la OCDE, en no mantenerse firme alrededor de la reciprocidad cuando el otro Estado insiste en esta postura. En definitiva, por regla general, el fisco austríaco no se beneficia si el acuerdo ya prevé la potestad impositiva del país de la fuente respecto de las obras con duración inferior a seis meses, y, además, por las actividades de control y afines. Por esta razón, no sería necesario renunciar a la percepción de impuestos, si dicho acuerdo incluye una definición dividida de *establecimiento permanente*, y si se aplicara en Austria, en calidad de Estado de la fuente una tal definición en términos similares a la del art. 5 del convenio modelo de la OCDE, con vistas a extenderla, si resultara necesario, a las obras de seis meses de duración. En los pocos casos en los cuales Austria agotara su potestad impositiva (por ejemplo, respecto de las personas con domicilio doble que, según regla de desempate, tienen su domicilio en otro Estado contratante), se evitarían las dudas que casi inexorablemente están asociadas a las definiciones de *establecimiento permanente* diferentes de la contenida en el convenio modelo de la OCDE⁶⁵. El hecho de que, en la práctica, se insistiera en la reciprocidad para esas situaciones, no debería impedir que Austria proponga soluciones innovadoras en las negociaciones de los DBA. De esa manera, se podría dar respuesta a las recomendaciones de la OCDE, de ceñirse a su convenio modelo, al suscribir DBA bilaterales; es lo que ocurre en la actualidad.

Las normas de distribución de los DBA austríacos presentan otras particularidades, no siempre se basan sobre los deseos de los otros estados contratantes. Así, la definición de *dividendos*, en muchos DBA suscriptos por Austria, difiere de la dada por el art. 10, inc. 3, del convenio modelo de la OCDE, en que se renuncia al requisito de que los ingresos deben provenir de participaciones societarias⁶⁶. Según Jirousek, la razón de ello radica en que, al menos para Austria, es posible que los ingresos obtenidos por las fundaciones privadas, transferidas al extranjero, tributen de forma limitada⁶⁷. De no ser así, el otro país, de conformidad con el art. 21 del convenio modelo de la OCDE, gozaría de la potestad impositiva⁶⁸. Los ingresos por impues-

64 Loukota, ÖStZ 1995, 250.

65 Loukota, SWI 1995, 246, refuta que, si se incluye estrictamente el concepto de *establecimiento permanente* previsto por la OCDE, sea posible atenuar los problemas generados por el reparto de las ganancias.

66 Por ejemplo, los DBA celebrados con: Australia (art. 10, inc. 3); Bahreïn (art. 10, inc. 2); Barbados (art. 10, inc. 3); Alemania (art. 10, inc. 3); Hong Kong (art. 10, inc. 3); Irán (art. 10, inc. 3); Canadá (art. 10, inc. 3); Cuba (art. 10, inc. 3); Kuwait (art. 10, inc. 2, letra b); Macedonia (art. 10, inc. 3); Nueva Zelandia (art. 10, inc. 3); San Marino (art. 10, inc. 3); Tayikistán (art. 8, inc. 2); República Checa (art. 10, inc. 3); Turkmenistán (art. 8, inc. 2); Vietnam (art. 10, inc. 3).

67 Jirousek, "DBA-Politik" ["Política de DBA"], en Lang/Weinzerl, FS Rödler, 418.

68 Al respecto, ver Lang, "Einkünfte aus Privatrechtstiftungen nach den Doppelbesteuerungsabkommen" ["Ingresos provenientes de fundaciones de derecho privado, según los acuerdos de doble tributación"], SWI 1993, 13 (15). Para más información, ver Rosenberger, "Zuwendungen österreichischen Privatstiftungen an ausländische Begünstigte" ["Donaciones de fundaciones privadas austríacas a beneficiarios extranjeros"], ZfS 2008, 119 (120).

tos, obtenidos gracias a esa diferencia con el convenio modelo de la OCDE, serán muy limitados en relación con lo que sucede en la mayoría de los países.

Sin embargo, el precio pagado es alto: establecer la diferencia entre los arts. 10, 11, 13 y 21 del convenio modelo de la OCDE ya resulta suficientemente complicado⁶⁹. Si las reglas de los acuerdos se corresponden con las del convenio modelo de la OCDE, se podrán consultar los comentarios de la OCDE en aquella época, las sentencias dictadas en otros países, y la bibliografía especializada sobre el convenio modelo de la OCDE, a fin de resolver dudas. Por el contrario, si hay diferencias con el convenio modelo de la OCDE, todo este material de interpretación resulta inútil⁷⁰. El hecho de que las disposiciones bilaterales de un acuerdo coincidan con lo establecido en el convenio modelo de la OCDE también es importante por otra razón: las empresas con presencia internacional y otros contribuyentes, pueden mantener bajos los costos administrativos generados por la tributación, si el ejercicio de las potestades impositivas de los estados siguieran principios análogos en todo el mundo. La experiencia legal demuestra que una norma especial pensada para regular determinada situación se puede aplicar también a otros casos totalmente distintos de los tenidos en mente por el legislador al momento de sancionar dicho precepto legal.

En virtud de consideraciones similares, resulta necesario evaluar con sentido crítico las diferencias con el convenio modelo de la OCDE. Austria mantiene su postura –a pesar de la reforma de este último, llevada a cabo en 1992– en cuanto a calcular, también en los nuevos acuerdos, el plazo de 183 días señalado en el art. 15, inc. 2, de ese convenio modelo, para cada año calendario y por separado⁷¹. No está demostrado si, para liquidadores de sueldos y jornales austríacos, es más difícil que para sus colegas en otros países evaluar las consecuencias que se desprenden de una forma de cálculo móvil. En ese sentido, los DBA austríacos que difieren del convenio modelo de la OCDE impiden no sólo a las empresas extranjeras con actividades en todo el mundo y en Austria contar con un procedimiento único a nivel del consorcio, sino que las normas especiales intensifican los rechazos que llevaron a que la OCDE modificara su convenio modelo. Según el anterior método de cálculo –seguido aún en los DBA austríacos–, es posible diferenciar, a fin de distribuir las potestades impositivas, si una empresa envía empleados al extranjero

69 Para más información, ver Lang, “Hybride Finanzierungen im Internationalen Steuerrecht – Rechtsgrundlage der Doppelbesteuerungsabkommen zur Beurteilung von Mischformen zwischen Eigen- und Fremdkapital” [“Formas híbridas de financiación en el derecho tributario internacional. Fundamento legal de los acuerdos de doble tributación, para evaluar las formas mixtas entre el patrimonio propio y de terceros”] (1991) 110 y sig., Helminem, *The international tax law concept of dividend* (2010), 174. Daxkobler/Pamperl, “Der Dividendenbegriff im OECD-Musterrabkommen” [“El concepto de dividendo en el convenio modelo de la OCDE”], SWI 2011, 474.

70 Ver Daxkobler/Pamperl para obtener información sobre los problemas de diferenciación exactos entre el art. 10 y el 11; si no se siguió el convenio modelo de la OCDE para las fundaciones privadas, por ejemplo, en el DBA con Australia, SWI 2011, 478.

71 De los DBA que se suscribieron después de 1992, los celebrados con, por ejemplo, Argelia, Armenia, Bosnia y Herzegovina, Dinamarca, Georgia, Cuba, Kuwait, Macedonia, Pakistán, Polonia, San Marino, Arabia Saudita, Emiratos Árabes Unidos y Vietnam incluyen una referencia a una estadía no mayor de 183 días “dentro del año fiscal correspondiente”. Otros acuerdos, que se cerraron después de 1992 (como, por ejemplo, con Belice, Alemania, Mongolia, Eslovenia y Sudáfrica) prevén que, como período determinante, se utilizará el año calendario.

por el mismo plazo a partir de junio, o si lo hace desde agosto⁷². El hecho de que la norma especial carezca de importancia práctica no es argumento para hacer esta diferencia, sino que apoya más la idea de ceñirse a la disposición del convenio modelo. Se considera que debería apartarse de las normas previstas en este convenio solamente si median motivos muy bien fundados.

Se argumenta que alcanzar la seguridad jurídica justifica el tratamiento igualitario –distinto del contenido en el convenio modelo de la OCDE– de las sociedades en participación existentes e inexistentes⁷³. Ya en los viejos DBA, los ingresos se consideraban parte de los beneficios societarios. Resulta evidente que se debe asignar al socio oculto, en forma proporcional, un *establecimiento permanente*⁷⁴. De esa manera, el país de la fuente conserva su potestad impositiva (esa disposición, después de celebrar muchos acuerdos, es provechosa sólo para el *caso de Austria*). Se trata de una norma especial que permite eludir la pregunta acerca de los requisitos utilizados para considerar empresa a las participaciones ocultas, reales y no reales (o existentes e inexistentes), según las normas afines al art. 7 del convenio modelo de la OCDE, incluidas en dicho instrumento, aunque transforma en cuestión del derecho aplicable al acuerdo, la distinción que se debe hacer entre los ingresos provenientes de una sociedad en participación real y los que derivan de préstamos participativos sujetos al art. 11 del convenio modelo de la OCDE; esa distinción es corriente y, por ello, difícil de marcar⁷⁵.

No obstante, algunos acuerdos más modernos evitan esta dificultad, al regular los “*ingresos de los derechos o créditos que impliquen participación en las ganancias, incluso los que obtenga un socio oculto como producto de su participación en calidad de tal o de préstamos u obligaciones participativas*”, por separado, en normas afines a lo dispuesto en el art. 11 del convenio modelo de la OCDE, y prever para sí la potestad impositiva en la fuente⁷⁶.

Asimismo, la potestad impositiva del país de residencia queda asegurada con esta medida, mientras que considerar los ingresos parte de los beneficios empresariales no posibilita la doble imposición, si el país de la fuente no hace valer su potestad impositiva y si el país de residencia –como sucede con la mayoría de los DBA austríacos– se ve obligado a eximir del tributo los beneficios imputados a *establecimientos permanentes*⁷⁷.

Ese tipo de disposiciones genera otros interrogantes: por ejemplo, cómo es posible diferenciar los ingresos provenientes de participar (en forma real, o no⁷⁸) en

72 Véase el comentario de la OCDE en relación con el artículo 15, reseña 4. Pötgens, “Income from International Private Employment” (2006), 556 y sig. Aumayr, “The 183-day rule in the OECD Model Convention”, en Hohenwarter/Metzler (editor), *Taxation of Employment Income in International Tax Law* (2009) 109 (120 y sig.).

73 Loukota, ÖStZ 1995, 196.

74 Ver Gassner, SWI 1999, 196.

75 Ver BMF del 12 de marzo de 1999, EAS 1434, SWI 1999, 311, como ejemplo de un conflicto de calificación provocado por esta disposición.

76 Al respecto, ver Jirousek, SWI 2003, 315, y los DBA celebrados con Alemania (art. 11, inc. 2), Cuba (art. 11, inc. 4) y Turquía (art. 11, inc. 4).

77 Ver Jirousek, SWI 2003, 216.

78 Las consideraciones de Jirousek, SWI 2003, 216, parecerían apuntar en esa dirección.

Otro argumento a favor de esta concepción es que no existe prueba alguna de que, si el acuerdo habla, en general, de “*sociedad en participación*”, se deban entender incluidas en esa expresión sólo las sociedades en participación, reales o no reales.

una sociedad en participación, con relación a otros beneficios empresariales (comprendidos en el art. 7 del convenio modelo de la OCDE). Más aún: puede ser importante determinar si el país de residencia aplica diversos métodos para evitar la doble tributación, frente a las normas del acuerdo que cumplen con lo previsto en los arts. 7 y 11 del convenio modelo de la OCDE. Dado que esta regulación especial está incluida en la norma relativa a la distribución, que también se aplica a los intereses, y que estos ingresos no se consideran explícitamente como intereses, cabe preguntarse si, por ejemplo, los ingresos provenientes de una participación oculta se deben tratar, en todos los casos, de conformidad con las disposiciones vigentes para los intereses. Es posible que esta situación plantee dudas al aplicar, el Estado de la fuente, la disposición afín al art. 11, inc. 5, del convenio modelo de la OCDE. Eliminar la totalidad de la imposición en la fuente, sobre los ingresos pasivos, es una política declarada de los acuerdos que celebra Austria⁷⁹, y ello obliga a preguntarse si vale la pena el beneficio impositivo obtenido con esa norma especial, consistente en cargar la aplicación del acuerdo con las incertidumbres que se pueden presentar ante el convenio modelo de la OCDE.

Si bien estas diferencias con el convenio modelo de la OCDE, al igual que otras, devinieron parte integrante de la política de acuerdos practicada por Austria, el país no se vio obligado a formular reservas respecto de las pertinentes disposiciones de dicho convenio. Por esta razón, si alguien cree que de la falta de reservas se debe deducir que las personas encargadas de negociar los acuerdos intentarán imponer, en cada punto, las normas del convenio modelo de la OCDE, se equivoca. Austria se muestra dispuesta sólo en estas hipótesis a incluir las disposiciones de dicho convenio, siempre que el *otro Estado* insista en hacerlo. Si todos los estados procedieran de la misma forma que Austria, en una situación extrema, ello podría significar que todos los estados miembros aprueban las disposiciones del convenio modelo de la OCDE en forma unánime, sin formular reservas, pero que luego, esos mismos países pactan disposiciones completamente distintas durante las negociaciones y hacen caso omiso a las decisiones adoptadas conjuntamente en París.

El ejemplo del nuevo enfoque, para el cálculo del beneficio obtenido en el *establecimiento permanente* –también denominado “*enfoque autorizado por la OCDE*”–, parece indicar que no es del todo una fantasía. Al menos una parte de la OCDE no se basa más sobre lo dispuesto por el art. 7 del convenio modelo de la institución, y, por esa razón, plantea la necesidad de volver a redactar dicho artículo⁸⁰. Fueron muy pocos los países que incluyeron reservas al respecto⁸¹. Esa disposición no fue tomada muy en cuenta en los acuerdos bilaterales negociados desde ese momento⁸². De tal modo, se halla disminuido el efecto armonizador del convenio modelo de la OCDE, por cuanto se relativiza cada vez más, como consecuencia de la constante incorporación de textos alternativos ofrecidos en los comentarios de la OCDE y de las normas opcionales previstas en el convenio modelo.

79 Ver Loukota, SWI 1995, 247.

80 Para comparar ambas versiones del art. 7, las de los años 2008 y 2010, ver Plansky, *Die Gewinnzurechnung zu Betriebsstätten im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen* [La imputación del beneficio a los establecimientos permanentes en el derecho de los acuerdos de doble tributación] (2010) 252.

81 Estos países son: Chile, Grecia, México, Nueva Zelandia, Portugal y Turquía.

82 Luis Nouel, en su trabajo “The new article 7 of the OECD model tax convention: the end of the road?” (*Bulletin for International Taxation*, volume 65, January 2011, página 5), provee una explicación al respecto.

V. NORMAS DE INTERPRETACIÓN

La mayoría de los acuerdos suscritos en los últimos 15 años prevé –además de la disposición basada sobre el art. 3, inc. 2, del convenio modelo de la OCDE– una regla no contemplada en dicho convenio⁸³, tendiente a asegurar que el comentario de la OCDE se utilice como ayuda para interpretar las normas del acuerdo, que fueran establecidas de conformidad con las del convenio modelo. Jirousek fue acertado en afirmar que, de todas maneras, esta situación ya se da cuando se recurre a los principios generales de interpretación⁸⁴. Lo cierto es que se plantea cada vez más la necesidad de plasmarlo expresamente por escrito.

Las disposiciones que, se supone, sirven para lograr transparencia, resultan sumamente arriesgadas, aunque, a veces, su interpretación se distancia del significado que se le asignara. Los encargados de interpretar las normas suelen sacar la conclusión inversa, cuando se aplican los textos por fuera del ámbito de aplicación de dichas normas. La modificación del art. 3, inc. 2, del convenio modelo de la OCDE –impulsada por la propia OCDE–, es un ejemplo claro e intimidante de este panorama. En ningún lugar del mundo se dudaba de que se debía entender que la referencia al derecho nacional del país que lo aplica era lo previsto en esa disposición de forma dinámica⁸⁵, siempre que tuviera importancia⁸⁶. Sin embargo, la OCDE, en 1995, consideró conveniente plasmarlo por escrito. El resultado fue que el Tribunal Supremo Administrativo comenzó a aplicar de forma estática la referencia a DBA más antiguos, que no incluían explícitamente la interpretación dinámica⁸⁷. La explicación –que persigue fines benévolos– provocó esta interpretación de las viejas disposiciones que, con anterioridad, jamás estuvo en tela de juicio en la jurisprudencia austríaca.

83 Ver Jirousek, SWI 2003, 315, y los DBA con Dinamarca, Estonia, Croacia, Kazajstán, México, Polonia, Rusia, Uzbekistán y Bielorrusia.

84 Jirousek, “DBA-Politik” [“Política de DBA”], en Lang/Weinzierl, FS Rödler 419.

85 Ver Vogel, “Doppelbesteuerungsabkommen und ihre Auslegung” [“Acuerdos de doble tributación y su interpretación”], StuW 1982, 286. Avery Jones *et al.*, en *British Tax Review* 1984, 14, pág. 25. Widmann, “Zurechnungsänderungen und Umqualifikationen durch das nationale Recht in ihrem Verhältnis zum DBA-Recht” [“Modificaciones de la imputación y cambio de las calificaciones con el derecho nacional en relación con el derecho de los DBA”], en Vogel (editor), *Grundfragen des internationalen Steuerrechts* [Cuestiones básicas del derecho tributario internacional] (1985) 235. Klebau, “Einzelprobleme bei der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen” [“Problemas individuales en la interpretación de los acuerdos de doble tributación”], RIW 1985, 125. Lang, “Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Verweisungsnormen in Doppelbesteuerungsabkommen” [“Objeciones desde una perspectiva de derecho constitucional en relación con las normas de referencia en los acuerdos de doble tributación”], ÖStZ 1989, 11 (13).

86 Ver Lang, “Die Bedeutung des originär innerstaatlichen Rechts für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen” [“La importancia del derecho nacional original en la interpretación de los acuerdos de doble tributación”] (art. 3, inc. 2, del convenio modelo de la OCDE), en Burmester/Endres (editor), *Aussensteuerrecht. Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht im Spannungsverhältnis* [Derecho tributario internacional. Acuerdos de doble tributación y el derecho de la UE en conflicto], FS para Helmut Debatin (1997) 283.

87 Ver la resolución del Tribunal Superior Administrativo del 19 de diciembre de 2006, 2005/15/0158. Al respecto, ver Lang, IFF 2012, 31. Vale comparar la obra ya indicada, Lang, “Die Massgeblichkeit des innerstaatlichen Rechts für die DBA-Auslegung in der jüngsten Rechtsprechung des VwGH” [“La aplicación del derecho nacional a la interpretación de los DBA en la jurisprudencia actual”], SWI 2007, 199.

Si se observa más de cerca la disposición especial, queda un resabio amargo. Es posible que a los encargados de negociar los acuerdos no les importe exclusivamente resaltar la importancia del comentario de la OCDE, en relación con el otro Estado contratante. Al fundamentar esta disposición, Loukota se vale de “*la controversia por la condición jurídica del comentario de la OCDE, que se observa en la bibliografía*”⁸⁸. Según Jirousek, de esta forma se “*asegura de que los principios que facilitan la interpretación devengan vinculantes para todas las decisiones judiciales*”⁸⁹. Pero la importancia del comentario de la OCDE, como uno de los aportes para interpretar las disposiciones de los DBA, basados sobre el convenio modelo de la OCDE, no genera discusión alguna⁹⁰. Lo que sí resulta controversial es la medida en que las autoridades están legitimadas para apartarse de las consideraciones del comentario, al suscribir acuerdos conciliatorios⁹¹. De conformidad con la jurisprudencia permanente del Tribunal Superior Administrativo, no hay margen para desviarse del tenor del acuerdo, haciendo valer acuerdos entre las autoridades administrativas⁹².

La disposición especial prevista en el convenio modelo austríaco le quita importancia al comentario en “*los casos de interpretación opuesta, en la que las autoridades competentes se pusieron de acuerdo después de que entró en vigencia el convenio*”: ello tiene el claro objetivo de desestabilizar dicha jurisprudencia. Existen varias posturas en la bibliografía, acerca de la versión del comentario de la OCDE que se debe utilizar a la hora de interpretar un DBA. En la sentencia del 31 de julio de 1996 (92/13/0172), el Tribunal Superior Administrativo adhirió a la opinión de que la versión del comentario de la OCDE que se puede aplicar es la que estaba vigente al momento de suscribirse el acuerdo⁹³. Si la referencia de que “*el comentario puede actualizarse de vez en cuando*”, que se incluyó de forma incidental en la norma especial de muchos DBA austríacos, lleva a que se empleen con fines interpretativos las modificaciones del comentario de la OCDE, introducidas después de haber sido suscripto el acuerdo, lo que intenta es corregir la jurisprudencia. Pero, en este caso,

88 Loukota, ÖStZ 1995, 254.

89 Jirousek, “Zukunft” [“Futuro”], en Quantschnigg/Wiesner/Mayr, FS Nolz, 46.

90 En relación con Austria, ver Lang, *Hybride Finanzierungen*, 30; “Gemeinsamer Steueraussschuss D-A-CH, Die Bedeutung des OECD-Kommentars für die DBA-Auslegung” [“La importancia del comentario de la OCDE para la interpretación de los DBA”], SWI 2000, 576). Hofbauer, “Tax treaty interpretation in Austria”, en Lang (editor), *Tax treaty interpretation* (2001) 15. Burgsteller, “Mitarbeiter-Stock-Options im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen” [“Opciones de compra para empleados en el derecho de los acuerdos de doble tributación”] (2006) 26. Para obtener información sobre las prácticas internacionales llevadas a cabo por los estados, ver Pistone, “General Report”, en Lang/Pistone/Schuch/Staringer (editor), *The impact of the OECD and UN model conventions on bilateral treaties*.

91 Lang, “Die Besonderheiten der Auslegung des DBA Österreich–USA” [“Las particularidades de la interpretación del DBA celebrado entre Austria y Estados Unidos”], en Gassner/Lang/Lechner (editor), *Das neue Doppelbesteuerungsabkommen Österreich – USA* (1997) 25 (41).

92 Ver sentencias del Tribunal Superior Administrativo del 27 de agosto de 1991 (90/1470237); del 20 de septiembre de 2001 (2000/15/0116); y del 30 de marzo de 2006 (2002/15/0098).

93 Sin embargo, es distinta –aunque sin conciencia del problema– la sentencia del Tribunal Superior Administrativo del 24 de noviembre de 1999 (94/13/0233) sobre el tratamiento para los cánones de las franquicias en el DBA con Suiza. En este sentido, ver también Loukota, “Die richtliche Behandlung der OECD-Verrechnungspreisgrundsätze in Österreich” [“El tratamiento judicial de los principios que rigen el precio de imputación”], SWI 2000, 517 (519 FN 2). En la sentencia del 31 de julio de 1996 (92/13/0172N), el Tribunal Superior Administrativo se sumó a la opinión de que se debe recurrir a la versión del comentario de la OCDE que existía al momento de celebrarse el acuerdo.

el contenido también permite entender la disposición como un instrumento estático, que, asimismo, resulta especialmente evidente para evitar que se suscite alguna duda de índole constitucional que se plantearía, si la situación fuera otra⁹⁴.

Se duda de que, de esta forma, se intente dejar sin efecto la jurisprudencia. No hay nada que objetar al respecto si legislador decide corregir una sentencia dictada por un tribunal administrativo, con la que ya no se está de acuerdo, sobre la base de disposiciones existentes, y modificar la situación jurídica. En la escala de importancia, los DBA se equiparan a las leyes federales ordinarias⁹⁵. Sin embargo, las posibilidades del legislador son limitadas en estos casos: los legisladores dependen de la tarea administrativa, en relación con los acuerdos de derecho internacional público y sólo pueden aprobar o desaprobado la *totalidad* de los acuerdos que negocia el Poder Ejecutivo. Resulta peligroso, desde el punto de vista democrático, que la administración imponga reglas al legislador, en virtud de acuerdos internacionales, y quite sustento a las decisiones. Los legisladores tienen prácticamente las manos atadas si no quieren corregir la jurisprudencia, ni dar un gran paso, pero tampoco rechazar todo el acuerdo por algunas disposiciones. En resumen, es la *administración* la que no sigue a la jurisprudencia.

Por el contrario, se necesitan disposiciones que regulen cuáles son los idiomas auténticos de los acuerdos (y que no se hayan propuesto en el convenio modelo de la OCDE). Muchos de los DBA austríacos están claramente atravesados por las prácticas típicas de los acuerdos de derecho internacional público: establecen que los idiomas oficiales de ambos estados contratantes, utilizados en la redacción del acuerdo, son los auténticos. Los DBA se diferencian de muchos otros acuerdos de naturaleza internacional, por la gran cantidad de personas afectadas por su aplicación. No todos los contribuyentes ni todas las autoridades recurrirán a los acuerdos redactados en, por ejemplo, armenio, finlandés o moldavo, con la misma frecuencia que utilizarán el texto en alemán. Como consecuencia, la posibilidad de establecer el alcance del contenido de una disposición prevista en el acuerdo, de la forma en él fijada, sigue estando reservada a un círculo elitista de aplicadores de normas. Si bien el hecho de que la versión del texto en alemán sea auténtica, facilita a Austria el acceso al derecho; no le deja otra alternativa, a quien aplica la norma, que, en caso de ser el acuerdo similar al convenio modelo de la OCDE en varios sentidos, analizar el contenido de las disposiciones de dicho convenio y de la versión del comentario de la OCDE, redactada en inglés o en francés, vigente al momento de celebrarse el DBA⁹⁶. Si la disposición bilateral de un acuerdo es simi-

94 Para obtener información detallada, ver Lang, "Die Bedeutung des Musterabkommens und des Kommentars des OECD-Steuer Ausschusses für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen" ["La importancia del convenio modelo y del comentario de la Comisión Tributaria de la OCDE para la interpretación de acuerdos de doble tributación"], en Gassner/Lang/Lechner (editor), *Aktuelle Entwicklungen im internationalen Steuerrecht [Tendencias actuales del derecho tributario]* (1994) 11. Lang, SWI 1996, 428. Lang, "Zukunft und Gegenwart" ["Futuro y presente"], en Gassner/Gröhs/Lang, FS Deloitte & Touche, 303. Vogel, "Reflections on the future of the OECD model convention and Commentary", BIFD 1996, 527.

95 Ver Hofbauer, "Austria", en Lang, "Interpretación", 16. Lang, "Introducción", 32.

96 Para más información, Lang, "Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen und authentische Vertragssprachen" ["Interpretación de acuerdos sobre doble tributación e idiomas auténticos"], IStR, 2011, 403. Lang, "Relevance of authenticated languages in bilateral tax treaties", en Maiste/Nikolakis (editor), Libro en honor de David A. Ward. En relación con la interpretación de acuerdos en dos o más idiomas auténticos, ver Engelen, *Interpretation of tax treaties under international law* (2004), 341.

lar a una de las establecidas en el convenio modelo de la OCDE, esta situación permite deducir que el contenido de dicha disposición es similar a la propuesta en el convenio modelo de la OCDE. Si las personas encargadas de aplicar las normas se limitaran a un texto traducido a otro idioma, podría suceder que el contenido de las disposiciones del acuerdo, que cumplen con lo regulado en el convenio modelo, varíe según la traducción. La intención de relacionar los contenidos que se aplican de forma armonizada a miles de relaciones bilaterales (ello se evidencia al incorporar normas del convenio modelo) sería contraria. De ahí que la mejor opción sería declarar auténticas las versiones en inglés y en francés o, al menos, otra declarada como tal, y renunciar a los idiomas oficiales de ambos estados contratantes. Así quienes aplicasen las normas no estarían obligados a concentrarse en el acuerdo redactado en su propio idioma ni limitarse a ello. El problema es que pocos acuerdos austríacos cumplen con este requisito⁹⁷. Sin embargo, muchos acuerdos declaran al menos la versión en inglés como auténtica, y, en caso de duda, le asignan prioridad, especialmente en acuerdos celebrados en los últimos años⁹⁸.

VI. NEGOCIACIONES DE LOS DBA, ANÁLISIS Y APROBACIÓN PARLAMENTARIA

Los ejemplos indicados han demostrado que la política de acuerdos de Austria recorrió, en muchos sentidos, su propio camino. En el pasado, el BMF participó de audiencias sobre la política de acuerdos austríaca⁹⁹. Los representantes de las empresas y de la ciencia continúan con la publicación de sus opiniones¹⁰⁰. Al menos el público tiene así acceso a la versión del convenio modelo austríaco utilizado en 1998¹⁰¹. Desde entonces, los artículos escritos por los expertos del BMF dieron cuenta de la evolución de la tendencia¹⁰². Publicar con regularidad el texto del modelo que sirve de base para las negociaciones contribuiría, sin lugar a dudas, a intensificar la discusión sobre los principios.

97 Los DBA celebrados con Hong Kong, Grecia, Indonesia, Israel, Japón, Corea, Nepal, Tailandia y República Checa.

98 Los DBA celebrados con Albania, Bulgaria, China, Estonia, India, Irán, Kazajstán, Kirguistán, Croacia, Cuba, Kuwait, Lituania, México, Nueva Zelandia, Polonia, San Marino, Arabia Saudita, Eslovenia, Uzbekistán, Vietnam y Chipre.

99 Ver las notas de Loukota, SWI 1995, 244.

100 Ettl/Seitz, SWI 1995, 294. Zacherl, SWI 1997, 297. Gassner, SWI 1999, 195 y sig. Lang, "Gegenwart und Zukunft" ["Presente y futuro"], en Gassner/Gröhs/Lang, FS Deloitte & Touche, 301.

101 Ver Gassner/Hemetsberger/Lang/Sasseville/Vogel, Zukunft ["Futuro"], 109.

102 Las referencias explícitas al contenido del convenio modelo austríaco son raras (ver Jirousek, SWI 2003, 313). Procede inferir que se modificó el convenio modelo austríaco, por cuanto se incorporaron gran cantidad de ciertas cláusulas en los DBA. Ver Jirousek, SWI 2002, 218. Dommes, "Updates über die Neuerungen bei den österreichischen Doppelbesteuerungsabkommen und den Abkommen über den Informationsaustausch in Steuersachen" ["Actualizaciones de las innovaciones en los acuerdos de doble tributación austríacos y los acuerdos sobre intercambio de información en derecho tributario"], SWI 2010, 348.

Las diferencias en los DBA bilaterales resultan importantes para un país que no tiene más reservas, en relación con el convenio modelo de la OCDE. Llama la atención que en Austria, a nivel parlamentario, no haya tenido lugar discusión alguna sobre los principios, ni se analicen las disposiciones que los llevan a la práctica. Sólo en ciertos casos excepcionales se produce una discusión pública, una vez aprobado un DBA en el Parlamento. Pero ello no ocurre necesariamente por la importancia de la materia, sino más bien por la relación de poderes de los partidos políticos. Cuando los partidos de la oposición tenían mayoría en la Cámara Alta, hace algunos años, una revisión imprevista e inesperada del DBA celebrado entre Austria y Suiza suscitó especial atención¹⁰³. Parece que cuando se aprueba un DBA es el momento menos indicado para iniciar los debates sobre la orientación de la política de acuerdos. No aprobar un DBA que fue suscripto varias veces tendría consecuencias radicales para las relaciones bilaterales en juego. La política de DBA es parte significativa de la política impositiva; resultaría adecuado seguir la trayectoria de otros estados y celebrar audiencias parlamentarias con regularidad para tratar estas cuestiones¹⁰⁴.

La transparencia existente en Austria sobre el estado de las negociaciones de cada uno de los DBA es apreciable e ideal. Los expertos del BMF informan, en forma regular a ese respecto, y, de vez en cuando, también sobre las dificultades que se presentan; lo hacen en los medios especializados con gran franqueza¹⁰⁵. Después de llevar a cabo las rondas de negociaciones, se invita a los representantes de los diversos grupos de interés a formular su opinión; es común incorporar, de manera informal, a los representantes de la Cámara Federal Austríaca de Economía durante las negociaciones. No se espera, en el proceso parlamentario de aprobación de DBA, que las fuerzas políticas cercanas a las empresas ofrezcan resistencia. No resulta simple determinar si las opiniones de los expertos y de los otros representantes de los diversos grupos de interés tienen impacto en la posición que asumió, o asumirá, Austria en las próximas negociaciones. Si el texto final de un acuerdo no da cuenta de estos impulsos, puede deberse a que no fue posible hacer valer las exigencias, frente a la delegación del otro Estado contratante. Loukota indicó, ya en 1999, que la falta de recursos en la administración pública era motivo suficiente para buscar nuevas e innovadoras estrategias de negociación en la política de acuerdos de Aus-

103 Lang, "Doppelbesteuerungsabkommen und Bundesrat", en Achatz/Ehrke-Rabel/Heinrich/Leitner/Taucher (editor), *Steuerrecht – Verfassungsrecht – Europarecht [Derecho tributario, derecho constitucional, derecho europeo]*, FS für Hans Georg Ruppe (2007) 379. Asimismo, se puede dudar con razón de si la Cámara Alta tiene facultad de aprobar un DBA (para información detallada, ver Lang, DBA, Achatz/Ehrke-Rabel/Heinrich/Leitner/Taucher, FS Ruppe, 383).

104 Por ejemplo, la práctica alemana de los informes del BMF, dirigidos a la Comisión de Finanzas de la Cámara Alta (ver *dBMF*, "Die Grundlinien der deutschen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung [DBA] bei den Steuern vom Einkommen und vom Vermögen" ["Los lineamientos de los acuerdos alemanes para evitar la doble tributación en relación con los impuestos sobre los ingresos y el patrimonio"]. Informe del Ministerio Federal de Finanzas dirigido a la Comisión de Finanzas de la Cámara Alta de Alemania, EWS 1992, 74 [74 y sig.]).

105 Ver, sólo desde el año 2000: Jirousek, "Stand der österreichischen DBA-Verhandlungen" ["Estado de las negociaciones de los DBA en Austria"], ÖStZ 2001, 75 (75 y sig.). Jirousek, "Stand der österreichischen DBA-Verhandlungen" ["Estado de las negociaciones de los DBA en Austria"], ÖStZ 2002, 270. Jirousek, SWI 2003, 309. Jirousek, "Aussensteuerrechtliche und DBA-rechtliche Änderungen ab 2006" ["Modificaciones de derecho tributario internacional y de DBA a partir de 2006"], SWI 2006, 18 (18 y sig.). Dommes, "Jüngste DBA-Entwicklungen in Österreich" ["Las tendencias de los DBA más actuales en Austria"], SWI 2008, 341 (341 y sig.). Dommes, SWI 2010, 348.

tria, y señaló, como una de esas estrategias, la de “*buscar un profundo vínculo entre la ciencia y la práctica, en el marco de un programa de negociación para DBA*”¹⁰⁶, al observar que “*los viejos tiempos, en los que las negociaciones de los acuerdos tenían lugar ‘a puertas cerradas’, no se corresponden más [...] con los intereses de una política de acuerdos austríaca opacada por la falta de personal*”¹⁰⁷.

Ante esa situación, llaman la atención los pedidos de guardar secreto que se formulan durante el análisis de los DBA. Por un lado, es humanamente entendible que las delegaciones de determinados países prefieran ahorrarse un amplio debate público sobre el contenido de las disposiciones a establecer para el futuro, haciendo valer la confidencialidad pactada entre Austria y los otros estados contratantes, en especial en el propio país. Esta decisión permitiría que el acuerdo finalice más rápido. En los países democráticos, esa gran cantidad de secretos no dejó de existir, cuando se elaboraban los acuerdos de derecho internacional público que datan de épocas en las que la política exterior pertenecía al dominio de los monarcas y nunca se actualizaron. La política de los DBA no sólo es política exterior, sino también tributaria. Justamente, resulta paradójico que en estados donde es parte de la cultura política dirimir en público las controversias sobre las cuestiones de derecho tributario, se impida a las autoridades administrativas hablar públicamente al respecto, al negociar un acuerdo tributario en común, por un pedido de confidencialidad del otro Estado contratante. Las autoridades públicas de los posibles estados contratantes que no cuentan con este tipo de cultura política, o bien que no está totalmente desarrollada, deberían entender que no es propio de un Estado de derecho prohibir una discusión pública y, posiblemente, crítica de cuestiones relacionadas con la política tributaria, y, por ende, del estado en que se encuentran las negociaciones de los DBA.

Así como la aprobación de los proyectos de ley que presenta el gobierno requiere, en general, de anteproyectos que son objeto de discusión en los medios especializados y en los diarios, los borradores de los DBA se deberían poner no sólo a disposición de determinados grupos de interés e instituciones afines de forma confidencial, sino también se deberían analizar en la bibliografía técnica. Una discusión abierta de los proyectos posibilita “*considerar nuevos puntos de vista que se pueden incorporar en las siguientes negociaciones de los DBA*”¹⁰⁸: ello contribuye a mejorar la calidad de los acuerdos.

También se prefiere un mayor uso de las denominadas “*agreed minutes*”, que en la actualidad sólo sirven como solución alternativa si la delegación austríaca, encargada de la negociación, no tiene éxito en incorporar una norma espacial en el acuerdo, por ejemplo, como parte de un protocolo adicional¹⁰⁹. En el futuro, las “*agreed minutes*” servirán para dar cuenta de los trasfondos de las disposiciones

106 Loukota, “Abkommenspolitik” [“Política de acuerdos”], en Gassner/Lang/Lechner, *DBA con Alemania*, 43.

107 Loukota, ob. cit. en nota 106.

108 Loukota, ob. cit. en nota 106. Este autor, el 17 de mayo de 1999 inauguró con estas palabras, en la Universidad de Viena, la discusión sobre el proyecto del DBA entre Austria y Alemania, que, tiempo después, fue nuevamente escrito, frente a 400 estudiosos de la ciencia y de la práctica.

109 Jirousek, SWI 2006, 21, y ÖStZ 2002, 276, en relación con los DBA celebrados con Dinamarca, Estonia, Letonia, Lituania, Pakistán, Singapur y Venezuela, los estados contratantes, en actas ad hoc, acordaron “*expresamente basarse en el comentario de la OCDE para interpretar las disposiciones de los DBA que cumplan con lo estipulado en el convenio modelo de la OCDE*”.

diferentes de las del convenio modelo de la OCDE y describir en detalle la relación entre los dos equipos a cargo de la negociación. Puede parecer beneficioso basarse sobre acuerdos ficticios durante las negociaciones, para *hacer trampa* en relación con posibles divergencias. Pero las diferencias de opinión que se dejaron de lado hasta el momento pueden volver a explotar, o bien explotar por primera vez, cuando se intente redactar en conjunto estos comentarios: esa conducta puede provocar que las negociaciones se extiendan en el tiempo. Es decir, vale la pena el esfuerzo extra. Mucho más trabajo cuesta buscar soluciones para las distintas interpretaciones que surgen al aplicar las disposiciones del acuerdo, y que únicamente se puedan solucionar después de largas conversaciones. Todo ello va en detrimento de los contribuyentes y sin tener validez en los límites de un país.

Las “*agreed minutes*” publicadas junto con el texto del acuerdo, tienen la ventaja de que, según el art. 31, inc. 2, de la Cámara Federal Austríaca de Economía, deben ser tenidas en cuenta al interpretar el acuerdo por todos quienes lo apliquen, incluso los juzgados¹¹⁰. Estas minutas se diferencian de los instrumentos de aplicación acordados con posterioridad, entre ambas autoridades administrativas, o de los acuerdos de conciliación que no forman más parte de los documentos que los estados contratantes, “*redactaron en virtud de la celebración del acuerdo*”¹¹¹.

Las explicaciones de los proyectos que presenta el gobierno son documentos de una sola página: sólo sirven a efectos de plasmar el punto de vista de Austria en su carácter de Estado contratante. Esas explicaciones no se suelen tener en cuenta, según lo dispuesto por la Cámara Federal Austríaca de Economía, para interpretar acuerdos de derecho internacional público¹¹². Si las notas relacionadas con el alcance de las disposiciones del acuerdo, que los negociadores quisieron darle al redactarlo, no se pudieran reflejar en “*agreed minutes*”, sería provechoso invertir más tiempo en elaborarlas. A menudo, sólo repiten, en forma abreviada, lo establecido en el acuerdo, pues no brindan más información que la expuesta en el texto mismo del acuerdo. Para los contribuyentes y las personas encargadas de aplicar el DBA sería más fácil comprender las disposiciones del acuerdo si las notas comentaran en detalle los trasfondos que dieron lugar a la incorporación de disposiciones divergentes de las del convenio modelo de la OCDE. Por el contrario, las normas similares a las de tal convenio no requieren de explicaciones adicionales. Al incluir las disposiciones del acuerdo, sus negociadores expresaron la intención de adherir a la interpretación arribada, sobre la base de la versión anterior del comentario de la OCDE y al estado de la doctrina y la jurisprudencia internacionales. Distinta es la situación que se da cuando alguno de los estados contratantes plantea una “*observation*” al comentario de la OCDE, en relación con alguna disposición incorpora-

110 Köck, *Vertragsinterpretation und Vertragsrechtskonvention [Interpretación de acuerdos y las convenciones jurídicas de estos instrumentos]* (1976), 92. Engelen, *Interpretation [Interpretación]*, 437. Lang, “Artículo 3, inciso 2, del convenio modelo de la OCDE y la interpretación de los acuerdos sobre doble tributación”, IWB 2011, 281.

111 Art. 31, inc. 3, de la Cámara Federal Austríaca de Economía: tampoco sirve de base para dar significado normativo a los acuerdos de conciliación. Ver Lang, en Gassner/Lang/Lechner, *Aktuelle Entwicklungen [Tendencias actuales]*, 29.

112 Para obtener información sobre casos especiales, ver Lang, “Der Anwendungsbereich der Anrechnungsmethode nach dem DBA Österreich – Schweiz” [“El ámbito de aplicación del método de imputación según el DBA celebrado entre Austria y Suiza”], SWI 2011, 192.

da al acuerdo. En este caso, es útil saber cuál fue el sentido que los negociadores quisieron dar a la norma que difiere de la del convenio modelo de la OCDE.

En el futuro también podría ser conveniente conocer los trasfondos que hayan dado lugar a establecer algo distinto de lo previsto en el convenio modelo de la OCDE. Desde la perspectiva del derecho comunitario, y de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, parece innecesario justificar por qué se pactan disposiciones distintas, cuando se negocia entre los estados miembros, o con terceros estados. Es evidente que dicho Tribunal no se escandaliza por la segmentación del mercado interno, provocado por esa medida¹¹³. Con relación a los DBA, el Tribunal no verifica la compatibilidad del acuerdo basado sobre la reciprocidad¹¹⁴, y considera de entrada que los acuerdos con terceros estados no son compatibles¹¹⁵, al menos entre sí. Tampoco se afirma, desde una

113 Ver crítica de Lang, “Das EuGH-Urteil in der Rechtssache D. – Gerät der Motor der Steuerharmonisierung ins Stottern?” [“La sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la causa Alemania. ¿Comienza a frenarse el motor que impulsa la armonización impositiva?”], SWI 2005, 365. Kofler, “Das Ende vom Anfang der gemeinschaftsrechtlichen Meistbegünstigung” [“El fin del comienzo del trato preferencial comunitario”], ÖStZ 2005, 432. Kofler/Schindler, “Dancing with Mr. D”: the ECJ’s denial of most-favoured nation treatment in the ‘D’ Case”, ET 2005, 530. Weber, “Most-favoured nation treatment under tax treaties rejected in the European Community: background and analysis of the D case”, Intertax 2005, 429. Cordewener/Reimer, “The future of most-favoured-nation treatment in EC tax law. Did the ECJ pull the emergency brake without real need?”, Part , ET 2006, 291. Schuch, “Critical notes on the European Court of Justice’s D case decision on most-favoured-nation treatment under tax treaties”, EC Tax Review 2006, 6 (9), dem EuGH zustimmend de Graaf/Janssen, “The implications of the judgment in the D. case: the perspective of two non-believers”, EC Tax Review 2005, 173.

114 Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea del 5 de julio de 2005 (C-376/03, D, colección 2005, I-5821, nota 59 y siguientes). Para obtener un resumen de la sentencia, ver Petritz, “EuGH: Keine Miestbegünstigung im DBA-Recht – Erste Erkenntnisse aus der EuGH-Entscheidung im Fall ‘D’” [“Tribunal de Justicia de la Unión Europea: fin del trato preferencial en el derecho de DBA. Primera información de la decisión del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el caso D”], ecollex 2005, 642). Schindler, “EuGH-Urteil in der Rechtssache D – Kann sich die Meistbegünstigung von diesem Schockerholen?” [“Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la causa D: ¿el tratamiento preferencial puede recuperarse de este shock?”]. “EuGH verneint die horizontale Vergleichbarkeit von Gebietsfremden” [“El Tribunal de Justicia de la Unión Europea niega la compatibilidad horizontal de no residentes”], taxlex 2005, 459. Para obtener información sobre los argumentos del abogado general Colomer, del 26 de octubre de 2004, que favorecen el tratamiento preferencial, ver Hofbauer, “Erfordern die Grundfreiheiten des EG-V eine innereuropäische Meistbegünstigung? – Erste Erkenntnisse aus dem D-Fall” [“¿Las libertades fundamentales del TCE exigen un tratamiento preferencial propio de Europa? Primera información del caso D”], SWI 2004, 586. Meussen, “The Advocate General’s Opinion in the ‘D’ Case: Most-Favoured-Nation Treatment and the Free Movement of Capital” [“La Opinión del Abogado General en el caso ‘D’: el tratamiento de la Cláusula de la Nación Más Favorecida y la libre circulación de capitales”] ET 2005, 52 (52 ff.). Ver, además, la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea del 12 de diciembre de 2006, C-374/04, “ACT Group Litigation”, colección 2006, I-11673, para seguir con la línea de la jurisprudencia. Información más detallada ofrece Häger, “Meistbegünstigung im Recht Doppelbesteuerungsabkommen” [“Trato preferencial en el derecho de los acuerdos sobre doble tributación”].

115 Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea del 10 de febrero de 2011, junto con C-436/08 y C-437/08, *Haribo Lakritzen Hans Riegel und österreichische Salinen*, aún sin publicar en colección. Ver Lang, “Kapitalverkehrsfreiheit, Steuerrecht und Drittstaaten” [“Libre circulación de capitales, derecho tributario y terceros estados”], StuW 2011, 209. Lang, “Jüngste Tendenzen zur ‘horizontalen’ Vergleichbarkeitsprüfung in der steuerlichen Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten” [“Tendencias actuales de la prueba de compatibilidad ‘horizontal’ en la jurisprudencia tributaria del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en relación con las libertades fundamentales”], SWI 2011, 154.

perspectiva constitucional, que el Tribunal Constitucional aplica un parámetro igual de generoso. Todo lo contrario: llamaría la atención si dicho Tribunal exceptuara de las diversas disposiciones aplicables a residentes de distintos estados, o a personas que invierten en varios estados, de la prueba de compatibilidad sólo por el hecho de que tales normas son parte de un acuerdo entre estados¹¹⁶.

En la bibliografía referida al derecho público, se pueden hallar casos en los cuales, aun cuando se trate de acuerdos entre estados, se haya exigido la prueba de igualdad¹¹⁷; y en lo referente al derecho tributario también se puede observar que, con frecuencia, se discute acerca de la constitucionalidad de algunas diferencias suscitadas en virtud de ciertos DBA¹¹⁸. Con ese motivo, en el futuro las personas encargadas de llevar adelante la política de los DBA deberían concentrarse en defender las diversas consecuencias jurídicas que derivan de los DBA, desde una perspectiva constitucional. Asimismo, también puede resultar útil contar con documentación que dé cuenta del trasfondo de las disposiciones, presentado en conjunto, o en forma individual, al tiempo de tener lugar las negociaciones.

116 Ver Lang, "Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht" ["Acuerdo de doble tributación y derecho interno"] (1992) 83.

117 Para obtener información sobre discriminación racial, ver Korinek, "Der gleichheitsrechtliche Gehalt des BVG gegen rassistische Diskriminierung" ["El contenido del derecho a la igualdad del Tribunal Constitucional Federal contra la discriminación racial"], en Griller/Korinek/Potacs (editor), *Grundfragen und aktuelle Probleme des öffentlichen Rechts* [Cuestiones básicas y problemas actuales del derecho público], folleto especial en homenaje a Heinz Peter Rill por el 60° aniversario de su natalicio (1995) 183; también impreso en Raschauer (editor), *Grundrechte und Verfassungsgerichtsbarkeit* [Derechos fundamentales y jurisdicción constitucional] (2000) 108.

118 Ver Lang, "Die Bindung der Doppelbesteuerungsabkommen an die Grundfreiheiten des EU-Rechts" ["La vinculación de los acuerdos de doble tributación con las libertades fundamentales del derecho comunitario"], en Gassner/Lang/Lechner (editor), *Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht* [Acuerdo de doble tributación y derecho comunitario] (1996) 25. Lang, SWI 2011, 198. Geiger, "Die Anrechnungsmethode nach dem DBA Österreich-Schweiz aus gleichheitsrechtlicher Sicht" ["El método de imputación según el DBA celebrado con Suiza desde la perspectiva del derecho a la igualdad"], SWI 2011, 288. Jirousek, "Besteuerung des Bordpersonals nach dem DBA Schweiz" ["Tributación del personal de a bordo según el DBA celebrado con Suiza"], SWI 2011, 543.