

Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación

**Informe sobre el 11º período de sesiones
(19 a 23 de octubre de 2015)**



Naciones Unidas • Nueva York, 2015

Se ruega reciclar



Nota

Las firmas de los documentos de las Naciones Unidas se componen de letras y cifras. La mención de una de tales firmas indica que se hace referencia a un documento de las Naciones Unidas.

Índice

<i>Capítulo</i>	<i>Página</i>
I. Introducción	4
II. Organización del período de sesiones	6
III. Deliberación sobre las cuestiones sustantivas relacionadas con la cooperación internacional en cuestiones de tributación	8
A. Artículo 1 (Personas comprendidas): aplicación de la normativa dimanada de los acuerdos fiscales a las entidades híbridas	8
B. Artículo 5 (Establecimiento permanente): significado de “proyectos conexos”	10
C. Artículo 8 (Navegación marítima, interior y aérea)	11
D. Artículo 9 (Empresas asociadas): cuestiones para la próxima actualización del Manual práctico de las Naciones Unidas sobre la fijación de precios de transferencia para los países en desarrollo	13
E. Artículo 12 (Cánones o regalías): significado del término “equipos industriales, comerciales o científicos”; y cuestiones relacionadas con los pagos por programas informáticos	15
F. Artículo 26 (Intercambio de información): proyecto de código de conducta	16
G. Tributación de los servicios técnicos	17
H. Erosión de la base imponible y traslado de beneficios (diversos artículos)	19
I. Manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo	21
J. Tributación de las industrias extractivas	21
K. Solución de controversias	23
L. Creación de capacidad	26
M. Comercio internacional de bienes – cuestiones tributarias	27
N. Artículo 23 A, párrafo 4) – opinión minoritaria	27
O. Otras cuestiones	28
IV. Fechas y programa provisional del 12º período de sesiones del Comité	29
V. Aprobación del informe del Comité sobre su 11º período de sesiones	31

Capítulo I

Introducción

1. Conforme a lo dispuesto en la resolución 2004/69 y la decisión 2015/214 del Consejo Económico y Social, el 11º período de sesiones del Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación se celebró en Ginebra del 19 al 23 de octubre de 2015.

2. Asistieron al 11º período de sesiones 24 miembros del Comité y 169 observadores. Los siguientes miembros del Comité asistieron al período de sesiones (se indica entre paréntesis el país que propuso la candidatura, a pesar de que los miembros ejercen sus funciones a título personal): Noor Azian Abdul Hamid (Malasia), Mohammed Amine Baina (Marruecos), Bernadette May Evelyn Butler (Bahamas), Andrew Dawson (Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte), Johan Cornelius de la Rey (Sudáfrica), El Hadji Ibrahima Diop (Senegal), Kim Jacinto-Henares (Filipinas), Liselott Kana (Chile), Toshiyuki Kemmochi (Japón), Cezary Krysiak (Polonia), Armando Lara Yaffar (México), Wolfgang Lasars (Alemania), Henry John Louie (Estados Unidos de América), Enrico Martino (Italia), Eric Nii Yarboi Mensah (Ghana), Ignatius Kawaza Mvula (Zambia), Carmel Peters (Nueva Zelanda), Jorge Antonio Deher Rachid (Brasil), Pragya S. Saksena (India), Christoph Schelling (Suiza), Stig Sollund (Noruega), Xiaoyue Wang (China), Ingela Willfors (Suecia) y Ulvi Yusifov (Azerbaiyán).

3. Asistieron al período de sesiones observadores de: Alemania, Angola, Arabia Saudita, Argentina, Austria, Bélgica, Brasil, China, Eslovaquia, España, Federación de Rusia, Filipinas, Kuwait, Luxemburgo, Malasia, México, Noruega, Países Bajos, Singapur, Sudáfrica, Suiza, Trinidad y Tabago y Turquía.

4. También estuvieron presentes observadores de las siguientes organizaciones intergubernamentales: Comisión Europea; Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (UNCTAD); Fondo Monetario Internacional; Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) y otros observadores asistieron en representación de la sociedad civil o empresas, o bien participaron a título personal.

5. A continuación figuran el programa provisional y la documentación del 11º período de sesiones que examinó el Comité (E/C.18/2015/1):

1. Apertura del período de sesiones por el Presidente del Comité.
2. Aprobación del programa y organización de los trabajos.
3. Deliberación sobre las cuestiones sustantivas relacionadas con la cooperación internacional en cuestiones de tributación:
 - a) Cuestiones relativas a la actualización de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre Tributación:
 - i) Artículo 1 (Personas comprendidas): aplicación de la normativa dimanada de los acuerdos fiscales a las entidades híbridas;
 - ii) Artículo 5 (Establecimiento permanente): significado de “proyectos conexos”;

- iii) Artículo 8 (Navegación marítima, interior y aérea):
 - a. Significado y alcance de la expresión “actividades auxiliares”;
 - b. Aplicación del artículo a los buques de crucero;
 - c. Otras cuestiones abordadas en el comentario;
- iv) Erosión de la base imponible y desvío de utilidades;
- v) Artículo 12 (Cánones o regalías):
 - a. Significado del término “equipos industriales, comerciales o científicos”;
 - b. Cuestiones relacionadas con los pagos por programas informáticos;
- vi) Artículo 26 (Intercambio de información): proyecto de código de conducta;
- vii) Tributación de los servicios:
 - a. Artículo sobre los servicios técnicos;
 - b. Otras cuestiones;
- b) Otras cuestiones:
 - i) Cuestiones para la próxima actualización del Manual práctico de las Naciones Unidas sobre la fijación de precios de transferencia para los países en desarrollo;
 - ii) Manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo;
 - iii) Tributación de las industrias extractivas;
 - iv) Fiscalidad de los proyectos de desarrollo;
 - v) Creación de capacidad;
 - vi) Solución de controversias: cuestiones de arbitraje para los países en desarrollo y posibles formas de avanzar;
 - vii) Comercio internacional de bienes – cuestiones tributarias.
- 4. Fechas y programa provisional del 12º período de sesiones del Comité.
- 5. Aprobación del informe del Comité sobre su 11º período de sesiones.

Capítulo II

Organización del período de sesiones

Apertura del período de sesiones y aprobación del programa

6. El Presidente del Comité, Sr. Armando Lara Yaffar, declaró abierto el 11º período de sesiones el 19 de octubre de 2015. A continuación, el Presidente invitó al Director de la Oficina de Financiación para el Desarrollo del Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, Alexander Trepelkov, a hacer uso de la palabra en nombre del Secretario General de las Naciones Unidas.

7. El Sr. Trepelkov informó a los miembros del Comité y a los observadores sobre los principales acontecimientos que tuvieron lugar en julio y septiembre de 2015 en la esfera del desarrollo sostenible y su financiación. El orador señaló que, en la cumbre de las Naciones Unidas para la aprobación de la agenda para el desarrollo después de 2015, celebrada en Nueva York en septiembre de 2015, los Estados Miembros aprobaron la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible, una visión transformativa y universal para lograr un mundo libre de pobreza, hambre, enfermedades y miseria, sin dejar de proteger el medio ambiente.

8. La aplicación de la Agenda 2030 estaría apoyada por la Agenda de Acción de Addis Abeba de la Tercera Conferencia Internacional sobre la Financiación para el Desarrollo, que había sido aprobada por los Estados Miembros en julio de 2015 como un nuevo marco mundial para financiar el desarrollo sostenible armonizando todas las corrientes y políticas de financiación con las prioridades económicas, sociales y ambientales.

9. El Sr. Trepelkov señaló que la movilización de recursos nacionales era fundamental para el desarrollo sostenible y que la Agenda de Acción de Addis Abeba había puesto de relieve el reconocimiento cada vez mayor de la importancia de la tributación como instrumento de esa movilización, con miras a lograr el desarrollo sostenible. El orador señaló a la atención de los presentes los compromisos formulados por los Estados Miembros en esa Agenda respecto de varias esferas de la política tributaria con el objeto de aumentar los recursos nacionales y luchar contra la elusión y la evasión de impuestos y las corrientes financieras ilícitas. Las iniciativas de los países se centrarían en esferas clave, en particular, en la administración tributaria, las políticas y los incentivos, así como en aumentar la creación de capacidad y fortalecer la cooperación internacional en materia tributaria. Los Estados Miembros y la comunidad internacional se comprometieron a prestar asistencia a los países en desarrollo en esas esferas.

10. El Sr. Trepelkov señaló también que, con el fin de fortalecer el Comité, los Estados Miembros habían decidido aumentar la participación de ese órgano en el Consejo Económico y Social a través de su reunión especial sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación. Además, a partir de 2016, el Comité se reuniría dos veces al año. El Sr. Trepelkov informó al Comité de que en el futuro sus miembros serían nombrados por el Secretario General en consulta con los Estados Miembros.

11. A continuación, el Presidente presentó ante el Comité el programa provisional que figura en el documento E/C.18/2015/1, el cual fue aprobado, con la salvedad de que, en vista de que la agenda era apretada y no había novedades de las que informar, el tema 3 b) iv), relativo a la fiscalidad de los proyectos de desarrollo, no

se consideraría en el 11º período de sesiones, sino que se trasladaría al 12º período de sesiones.

12. El resumen que figura a continuación refleja los debates sobre todos los temas del programa, aunque no se sigue rigurosamente el orden de las deliberaciones.

Capítulo III

Deliberación sobre las cuestiones sustantivas relacionadas con la cooperación internacional en cuestiones de tributación

A. Artículo 1 (Personas comprendidas): aplicación de la normativa dimanada de los acuerdos fiscales a las entidades híbridas

13. En el noveno período de sesiones, el Sr. Louie informó sobre la aplicación de los acuerdos fiscales a los pagos por conducto de las denominadas “entidades híbridas” (entidades clasificadas de forma diferente por las partes en los acuerdos en cuanto a su transparencia o falta de transparencia a efectos fiscales). Posteriormente, el orador redactó un documento de sesión¹, en el que propuso algunas modificaciones al artículo 1 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo y su comentario. Tras un debate de la cuestión en el décimo período de sesiones, se pidió al Sr. Louie que elaborara un documento actualizado sobre el asunto, teniendo en cuenta las observaciones y los comentarios recibidos, para su examen en el 11º período de sesiones (véase E/C.18/2015/3).

14. Al presentar el documento indicado anteriormente, el Sr. Louie observó que la cuestión planteada en él era cómo funcionaba un acuerdo fiscal bilateral en el caso de un pago ejecutado a través de una entidad que los dos Estados contratantes del acuerdo consideraban de manera diferente. En ese caso, puede que el Estado en el que se haya originado un pago (el país fuente) considere que la entidad receptora es una entidad opaca desde el punto de vista fiscal, es decir, que considere que la tributación debería ocurrir a nivel de dicha entidad, no de quienes participan en ella. Sin embargo, es posible que el Estado contratante en el que reside la entidad receptora la considere transparente desde el punto de vista fiscal, lo que implica que los ingresos recibidos no se gravan a nivel de la entidad, sino de los asociados o los propietarios de la entidad, incluso sin distribución.

15. En ese contexto, el Sr. Louie expuso las siguientes consecuencias imprevistas que podrían surgir cuando se aplica un acuerdo fiscal a un pago de ese tipo: a) la doble tributación derivada de la denegación de los beneficios de los acuerdos; b) la no tributación resultante de la concesión imprevista de beneficios de los acuerdos, por ejemplo, a los residentes de un tercer Estado; o c) la concesión de beneficios del acuerdo en un grado indebido.

16. En la cláusula que se proponía incluir en la Convención Modelo de las Naciones Unidas, los beneficios del acuerdo únicamente se aplicarían a los accionistas del tercer Estado si existiera un mecanismo de intercambio de información entre el Estado fuente y el tercer Estado. Por ese mecanismo, el Estado fuente podría solicitar información acerca de los propietarios de la entidad, para garantizar que recibieran los debidos beneficios del acuerdo.

¹ La documentación del 11º período de sesiones puede consultarse en el sitio web del Comité: <http://www.un.org/esa/ffd/events/event/eleventh-session-tax.html>.

17. Varios participantes expresaron preocupación acerca de la aplicación del acuerdo al tercer Estado. Un observador señaló que, si la propuesta se aplicaba a un tercer país, existía la posibilidad de que se aplicaran dos acuerdos sobre ingresos. Si el tercer Estado considera que la entidad es opaca, la entidad del tercer Estado debería poder reclamar el beneficio del acuerdo. Al mismo tiempo, si los accionistas consideran que la entidad es transparente desde el punto de vista fiscal, deberían poder reclamar el beneficio del acuerdo sobre los ingresos comunes. A este respecto, el observador opinó que el intercambio de información no era suficiente para resolver el problema del conflicto de cualificación.

18. Un miembro del Comité señaló que el beneficio del tratado debía limitarse a la entidad transparente desde el punto de vista fiscal y a los participantes en esa entidad que residieran en el mismo país. El orador no creía que el tratado debiera aplicarse en relación con un tercer Estado. Se puso el ejemplo de la nueva legislación de un país, según la cual un fideicomiso empresarial se consideraba transparente si los suscriptores de las participaciones eran de distintos países. En ese caso, no estaba claro cómo se aplicaría la disposición a varios propietarios en distintos países. Además, el mismo miembro indicó que el enfoque propuesto solo debería ser aplicable si se previera en el tratado pertinente.

19. El Sr. Louie explicó que si un país con ese tipo de legislación, en el caso dado, considerase que el fideicomiso empresarial es transparente desde el punto de vista fiscal, el país fuente aplicaría el acuerdo a nivel de los accionistas, después de aplicar el criterio de la propiedad efectiva. En el caso de que uno de los accionistas fuera residente de un tercer país que no tuviera un acuerdo fiscal con el país fuente, entonces no habría ningún beneficio derivado del acuerdo fiscal sobre la parte de los ingresos asignados al residente del tercer Estado. En caso de un acuerdo entre el Estado fuente y el tercer Estado, la aplicación de ese acuerdo dependería de la forma en que el tercer Estado considerase la entidad en el Estado de residencia. Si considerase el fideicomiso empresarial como una sociedad mercantil, el accionista residente del tercer Estado no estaría tomando en cuenta los ingresos en origen y, por consiguiente, no habría necesidad de aplicar el tratado. Sin embargo, si el tercer Estado considerase el fideicomiso empresarial transparente desde el punto de vista fiscal, por lo que tendría en cuenta el ingreso del país fuente sobre una base actual a efectos tributarios, se concederían los beneficios del acuerdo fiscal entre el tercer Estado y el país fuente.

20. El Sr. Louie estuvo de acuerdo en que ese aspecto debía mencionarse en el acuerdo a fin de asegurar su aplicación.

21. Sobre la cuestión de la aplicación de los beneficios del tratado a los accionistas en el tercer Estado, aun cuando no existiera acuerdo entre el tercer Estado y el país fuente, las opiniones fueron dispares. Algunos observadores opinaron que, si los tres Estados considerasen que la entidad que se encuentra en el Estado de residencia es transparente desde el punto de vista fiscal, los accionistas residentes en el tercer Estado deberían poder acogerse a los beneficios del acuerdo como consecuencia natural de ese enfoque. Los miembros opinaron que, puesto que el tercer Estado y el Estado fuente no habían celebrado ningún acuerdo, no había ningún acuerdo que aplicar.

22. Algunos miembros del Comité opinaron que, habida cuenta de que el objetivo principal de la Convención Modelo era ayudar a los funcionarios fiscales de los

países en desarrollo, llegar a ese nivel de detalle en relación con países que no eran los Estados contratantes no sería útil sino que, al contrario, podría causar confusión.

23. A ese respecto, el Sr. Louie respondió que el propósito de la aclaración era dar una mejor orientación a los países en desarrollo, para que el beneficio concedido en virtud del tratado se otorgara cuando se gravase al inversionista y no se otorgase cuando no se le gravara en el tercer Estado.

24. Otro problema podría surgir cuando la entidad residente en el Estado no fuera considerada transparente por el país fuente y, de hecho, fuera opaca y pagara impuestos en el tercer Estado. En este caso, el Estado fuente podría tener que renunciar a sus derechos impositivos a fin de evitar la situación de doble tributación creada por la clasificación que hace el Estado de residencia. Algunos observadores consideraron que era necesario considerar la cuestión detenidamente y tal vez exigir al Estado de residencia que resolviera esa cuestión en lugar de “exportarla” al país fuente. Con respecto a ese asunto, el Sr. Louie indicó que, en todo caso, el país fuente debía conceder los beneficios derivados del acuerdo una sola vez, y no dos veces, sobre los mismos ingresos.

25. En los casos en que podrían aplicarse los dos acuerdos, se aclaró que la respuesta sería aplicar aquel que prevea la menor retención de impuestos, para cumplir con ambos, puesto que se considera que un Estado que es parte en dos tratados debe respetar uno y otro.

26. En conclusión, y a la luz de los debates, el Sr. Louie ofreció revisar la redacción propuesta para el comentario sobre el artículo 1 antes de la siguiente reunión. En la revisión, se abordarían las siguientes cuestiones básicas:

a) En los casos en que puedan aplicarse dos acuerdos, la nueva redacción aclarará que la norma respeta ambos acuerdos y es necesario cumplir con los dos. De hecho, esto implica aplicar el acuerdo que prevea la menor tasa de retención de impuestos;

b) El país fuente otorgará exenciones fiscales a los ingresos gravados por el otro Estado contratante, no a todos los ingresos. De esta forma se evitarán casos de doble exoneración de impuestos;

c) Se deben adoptar medidas para que las autoridades competentes lleguen a un acuerdo sobre cómo debería aplicarse la norma en la práctica;

d) En la nueva redacción se aclarará que el país fuente otorgará exenciones fiscales una vez (y solo una vez) en relación con los mismos ingresos.

27. El Comité estuvo de acuerdo y agradeció al Sr. Louie su trabajo sobre este asunto y su presentación.

B. Artículo 5 (Establecimiento permanente): significado de “proyectos conexos”

28. Viktoria Wöhrer, quien brindó asistencia sobre esta cuestión durante el período en que trabajó como pasante en la Secretaría, presentó una ponencia sobre el significado de la frase “el mismo proyecto o [...] un proyecto conexo”, tal como se utiliza en el artículo 5 3) b) de la Convención Modelo. La ponencia es una versión

actualizada de las que se presentaron en los períodos de sesiones noveno y décimo del Comité.

29. En períodos de sesiones anteriores, el Comité había acordado que la presencia física era necesaria para la tributación prevista en el artículo 5 3) b) de la Convención Modelo. El Comité examinó las propuestas que figuraban en el documento mencionado y, después de hacerles nuevos cambios, convino en incluir en el comentario sobre el artículo 5 3) un nuevo párrafo (párrafo 12.1), según el cual la interpretación convencional del apartado *b)* requeriría la presencia física en el Estado fuente de personas empleadas o personal de la empresa que prestara los servicios, para que en ese Estado existiera un establecimiento permanente, si bien se reconocía que algunos miembros del Comité no estaban de acuerdo. Para reconocer la opinión de esos miembros, el comentario quedaría así:

En opinión de una minoría, el requisito de la presencia física ya no es pertinente para el artículo 5 3) b), dado que el ciclo económico puede completarse sin esa presencia física. Si bien algunas de esas cuestiones se pueden resolver aprobando el artículo sobre los honorarios por servicios técnicos, ese artículo no comprende todos los servicios cubiertos en el artículo 5 3) b).

30. El Comité también decidió incluir un nuevo párrafo 12.2 para aclarar que solo los beneficios imputables a los servicios prestados en el Estado fuente podían ser imponibles en ese Estado.

31. Además, en el décimo período de sesiones, el Comité había solicitado que se actualizara el proyecto de comentario sobre el artículo 5 3) y se incluyeran algunos ejemplos para dejar en claro que se debía hacer referencia a la perspectiva tanto del proveedor de servicios como del cliente al determinar lo que constituía “el mismo proyecto o [...] un proyecto conexo”. El Comité estuvo de acuerdo en incluir esa aclaración. Con este reconocimiento explícito de la importancia de la perspectiva del cliente, en el comentario se incluirían algunos factores pertinentes para su examen, por ejemplo, si los proyectos se realizaban en el mismo lugar, si normalmente se realizaban en virtud de un contrato único, si los servicios se prestaban de manera consecutiva, si los proyectos derivaban del mismo proceso de licitación o negociación, si cada proyecto se podía cumplir o aceptar por separado y si lo razonable no habría sido suscribir el contrato como un proyecto independiente.

32. En el proyecto de párrafo 12.5 del comentario, la referencia a “empresas asociadas” se sustituiría por “empresas estrechamente relacionadas”, para distinguirla del concepto de “empresas asociadas” previsto en el artículo 9. Se utilizaría una definición correspondiente a la prevista en la acción 7 del Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, de la OCDE y el Grupo de los 20.

C. Artículo 8 (Navegación marítima, interior y aérea)

33. El Coordinador del Subcomité sobre el Artículo 8: Cuestiones de Transporte Internacional, Cezary Kyrsiak, informó sobre su labor, que consistía en examinar el artículo 8 y su comentario y proponer los cambios necesarios al comentario. De conformidad con su mandato, la labor del Subcomité se centró principalmente en el

alcance del concepto de “actividades auxiliares” y la cuestión de la aplicación del artículo 8 a los buques de crucero.

Alcance del concepto de “actividades auxiliares”

34. El Sr. Krysiak observó que, pese a utilizar los mismos términos del artículo “beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional” los comentarios a la Convención Modelo y al Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE empleaban términos distintos para describir el alcance de la aplicación del artículo. Ambos comentarios señalan que el artículo 8 comprende los beneficios obtenidos por la empresa del transporte de pasajeros o mercancías en tráfico internacional. La diferencia, sin embargo, es que el comentario a la Convención Modelo incorpora, en su concepto de lo que ello entraña, los beneficios procedentes de actividades “auxiliares”, mientras que el comentario al Modelo de la OCDE hace referencia a las ganancias derivadas de actividades “secundarias”. El término utilizado en el Modelo de la OCDE se modificó, por lo menos en parte, para diferenciarlo del término “preparatorias o auxiliares” utilizado en el artículo 5 4), como se señaló en el documento de la Secretaría que se presentó en el décimo período de sesiones del Comité. La diferencia de uso se debe a que la cita incorporada en el comentario a la Convención Modelo fue tomada de la versión anterior a 2005 del comentario al Modelo de la OCDE, antes de que se hiciera ese cambio.

35. El Subcomité se reunió durante el 11º período de sesiones del Comité y, como informó el Sr. Krysiak, no pudo determinar una diferencia clara entre las “actividades auxiliares” previstas en la Convención Modelo y las “actividades secundarias” previstas en el Modelo de la OCDE. En vista de ello, y a fin de evitar posibles confusiones debido a los diferentes usos, cuando no se quisiera expresar una diferencia clara de significado, el Subcomité era partidario de adoptar el término “secundarias”. El Subcomité consideró que el comentario al artículo 8 del Modelo de la OCDE (párrs. 4 a 14.1) era más claro sobre la cuestión de las actividades secundarias y recomendó que la Convención Modelo adoptara el mismo texto.

36. En el debate que tuvo lugar a continuación, hubo cierto desacuerdo entre los participantes sobre la cuestión. Algunos apoyaron la propuesta del Subcomité, pero otros consideraron que “secundarias” era un término más amplio que “auxiliares”, al punto que podría ampliar las exenciones tributarias para los beneficios en virtud de los principios ordinarios de los artículos 5 y 7 y acarrear una pérdida de ingresos injustificada para los Estados en los que se realizaran tales actividades lucrativas.

37. Otros señalaron el hecho de que, incluso entre los países de la OCDE, existían ciertas reservas con respecto a la aplicación del artículo. Algunos participantes observaron el carácter confuso de los dos términos, “actividades auxiliares” y “actividades secundarias”, y recomendaron que se explicaran los significados de ambos de manera más detallada, utilizando ejemplos claros.

38. Para concluir, el Comité solicitó al Subcomité que volviera a redactar el proyecto de comentario sobre el artículo 8, poniendo de relieve ejemplos claros de los distintos casos en que debía aplicarse el artículo y, de ser necesario, señalando las preocupaciones que se plantearon en el debate.

Aplicación del artículo 8 a las actividades de los buques de crucero

39. A fin de determinar si el artículo 8 se aplicaba a los buques de crucero, el Subcomité examinó el comentario sobre el artículo 8 relativo a su alcance y observó que, como se había registrado en el documento de la Secretaría de 2014 sobre el tema, el artículo 8 se aplicaba a los beneficios “del transporte de pasajeros” en tráfico internacional (el párrafo 10 del comentario a la Convención Modelo incorporó el párrafo 4 del comentario al Modelo de la OCDE anterior a 2005). Posteriormente, llegó a la conclusión de que los buques de crucero se habían incluido en el sentido del término “tráfico internacional” como transporte de pasajeros, tal como se había precisado en el Modelo de la OCDE. Además, el Subcomité recomendó que el comentario a la Convención Modelo se ajustara al comentario actualizado al Modelo de la OCDE sobre la definición de “tráfico internacional” que figura en el artículo 3, haciendo mención específica a un crucero como ejemplo de transporte internacional.

40. El Comité aceptó, en principio, las recomendaciones formuladas por el Subcomité con respecto a la inclusión de las actividades de los buques de crucero dentro del alcance del artículo 8 y le pidió que propusiera actualizaciones del comentario en consonancia con ellas. También se tomaría conocimiento de una opinión minoritaria en el sentido de que las actividades de crucero no estaban comprendidas en el alcance del artículo 8.

41. El Comité agradeció al Subcomité su labor.

D. Artículo 9 (Empresas asociadas): cuestiones para la próxima actualización del Manual práctico de las Naciones Unidas sobre la fijación de precios de transferencia para los países en desarrollo

42. El Sr. Sollund, Coordinador del Subcomité sobre el Artículo 9 (Empresas asociadas): Fijación de Precios de Transferencia, presentó una nota en la que detallaba la labor reciente del Subcomité y las medidas propuestas para el futuro. El orador recordó al Comité el mandato del Subcomité y especificó que la primera parte de su mandato, que consistía en actualizar el comentario sobre el artículo 9, había concluido, y el comentario actualizado se había aprobado en el anterior período de sesiones para que se incluyera en la siguiente actualización de la Convención Modelo. Desde entonces, el Subcomité ha estado trabajando en la segunda parte de su mandato, la de proponer una versión actualizada del Manual práctico de las Naciones Unidas sobre la fijación de precios de transferencia para los países en desarrollo, para su aprobación por el Comité, en particular proponiendo nuevos capítulos sobre servicios y bienes intangibles intragrupo y orientaciones sobre los arreglos de contribución para cubrir los costos y la reestructuración de empresas.

43. El Sr. Sollund subrayó que el mandato del Subcomité especificaba que el resultado del proyecto del Plan de Acción de la OCDE y el Grupo de los 20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios debían tenerse en cuenta y subrayó que las actualizaciones del Manual sobre la fijación de precios de transferencia, en la medida de lo posible, debían ser coherentes con las decisiones que se adoptaran por consenso con arreglo al proyecto del Plan de Acción. El orador

indicó que un Manual actualizado se presentaría al Comité en su 12º período de sesiones, que se celebraría en octubre de 2016.

44. El Sr. Sollund señaló que existía un gran interés en la labor del Subcomité, que congregó a una amplia variedad de miembros que actuaban a título personal. Se dio la bienvenida a dos nuevos miembros del Subcomité: Melinda Brown (OCDE) y Ruslan Radzhabov (Servicio Tributario Federal, Federación de Rusia). Habida cuenta de la composición actual del Subcomité, el Sr. Sollund observó que el órgano había alcanzado su número máximo de miembros.

45. Desde el anterior período de sesiones del Comité, el Subcomité se había reunido una vez en Nueva York. Durante esa reunión, la mayor parte del debate se centró en el nuevo capítulo sobre los servicios intragrupo. El Sr. Sollund señaló que se había publicado un borrador del capítulo en el sitio web del Comité, en la página correspondiente a su 11º período de sesiones, para fomentar la transparencia.

46. El capítulo abarca dos aspectos principales, a saber, cómo determinar en primer lugar si se ha prestado un servicio y, en segundo lugar, cómo se debería remunerar ese servicio. La orientación proporcionada tiene en cuenta la perspectiva de la empresa, el país donde se prestan los servicios y el país donde está establecida la empresa que presta los servicios. También se examinan los criterios de asignación, los gastos indirectos y los márgenes de tolerancia. El Sr. Sollund agradeció expresamente al redactor principal del capítulo, Michael Kobetsky, por su labor.

47. En el futuro, el Subcomité se centrará en su labor sobre bienes intangibles, documentación y reestructuración de las empresas. El redactor principal de la labor sobre los intangibles y la reestructuración de las empresas es Giammarco Cottani. La revisión del capítulo relativo a la documentación estará a cargo de Joe Andrus. El Sr. Sollund destacó que los cambios en el capítulo sobre documentación estarían en consonancia con el resultado del proyecto del Plan de Acción de la OCDE y el Grupo de los 20.

48. El Sr. Sollund sugirió que la próxima versión del Manual sobre la fijación de precios de transferencia se reorganizara en tres partes. La primera parte debía contener cuestiones sustantivas relacionadas con la fijación de precios de transferencia. La segunda parte debía incluir orientaciones sobre cuestiones administrativas y la tercera parte debía contener las prácticas de los países; las posiciones de otros países serían bien recibidas. Esta nueva estructura haría más fácil la revisión editorial del Manual, según el Sr. Sollund. El Comité acogió con beneplácito la nueva estructura.

49. La siguiente reunión del Subcomité debía celebrarse en Santiago del 16 al 18 de noviembre de 2015. Los proyectos de nuevas orientaciones actualizadas se publicarían en el sitio web del Comité poco después. El Sr. Sollund señaló que probablemente el Subcomité celebraría otra reunión en abril de 2016 y, de ser necesario, se podría programar una reunión adicional.

50. Durante el debate, un miembro del Comité señaló que las cuestiones de fijación de precios de transferencia relativas a bienes intangibles estaban socavando gravemente la capacidad de los países en desarrollo (por ejemplo, la del país del miembro) de recaudar impuestos, y que esas cuestiones se debían seguir estudiando. Se subrayó que el Subcomité debía hacer un análisis crítico de los resultados del proyecto del Plan de Acción de la OCDE y el Grupo de los 20 antes de incorporar los

en el Manual sobre la fijación de precios de transferencia. El miembro indicó que el umbral de volumen de negocios para la presentación de informes país por país, establecido en 750 millones de euros, tal vez fuera demasiado alto, especialmente para los intereses de los países en desarrollo. El Sr. Sollund explicó que sería difícil que el Manual prescribiera un umbral más bajo, habida cuenta de la necesidad de una legislación nacional uniforme sobre la cuestión. El orador observó que la OCDE examinaría la cuestión en 2020.

51. El Coordinador del Subcomité y los participantes convinieron en que sería de la máxima importancia traducir el Manual sobre la fijación de precios de transferencia a los demás idiomas oficiales lo antes posible, a fin de llegar a un público más amplio y proporcionar una orientación eficaz.

52. El Comité agradeció al Subcomité por su labor.

E. Artículo 12 (Cánones o regalías): significado del término “equipos industriales, comerciales o científicos”; y cuestiones relacionadas con los pagos por programas informáticos

53. En su décimo período de sesiones, en 2014, el Comité pidió a la Secretaría que preparara una nota con el texto propuesto a fin de aclarar el significado de la expresión “equipos industriales, comerciales o científicos” en el comentario sobre el artículo 12, y que se ocupara de la cuestión de incluir o no los pagos relacionados con programas informáticos en ese artículo. Scott Wilkie presentó un documento de su autoría sobre cuestiones más amplias. La Secretaría elaboró otro documento que fue presentado por Michael Lennard y Anna Binder, quien había trabajado en la cuestión durante una pasantía en la Secretaría.

54. En su exposición, el Sr. Wilkie observó que era importante considerar si el artículo 12 de la Convención Modelo debía estar orientado al Estado fuente o de residencia, es decir, si tenía por objeto funcionar en el marco de los parámetros típicos de los artículos 5 y 7 o, de hecho, ampliar el alcance de esos artículos, como si se tratara de: a) un indicador indirecto para gravar los beneficios de las empresas, independientemente de la existencia o no de un establecimiento permanente, o b) un indicador indirecto de un establecimiento permanente (a efectos legales) al cual se vincularían naturalmente los beneficios de la empresa (regalías por el uso de bienes empresariales).

55. En opinión del Sr. Wilkie, la cuestión en un examen más amplio del artículo 12 era si los beneficios obtenidos por una empresa no residente al permitir que otra utilice o dirija sus bienes empresariales (sin ser bienes financieros) en el Estado fuente debían tratarse de igual forma que si el propietario de los bienes continuara con la actividad empresarial y obtuviera beneficios por medio del bien e, indirectamente, de su uso. Algunas opciones posibles para su examen por el Comité eran limitar el alcance del artículo 12 a la participación en los beneficios o señalar en forma explícita, posiblemente mediante una aclaración en el comentario, que el artículo 12 mantiene los derechos impositivos para una medida modificada de los ingresos calculados sobre una base neta.

56. El Sr. Lennard y la Sra. Binder se refirieron posteriormente a algunas cuestiones concretas relacionadas con los equipos industriales, comerciales o científicos y los pagos relacionados con programas informáticos. En lo que respecta

a los equipos industriales, comerciales y científicos, se señaló que la Convención Modelo mantenía la referencia a esos equipos, aunque en el Modelo de Convenio de la OCDE había sido eliminada hacía muchos años. No obstante, en el comentario de la Convención Modelo, la orientación sobre el significado del término seguía siendo escasa. Se expusieron algunas aclaraciones posibles en relación con la definición del término; la diferencia, en este contexto, entre el arrendamiento y la venta de equipos; el tratamiento de la capacidad de transmisión, y la relación entre los artículos 12 y 8.

57. En cuanto a la cuestión de los pagos relacionados con programas informáticos, se observó que, en tanto que los párrafos del comentario del Modelo de la OCDE referentes a este asunto se habían incorporado en la Convención Modelo en el párrafo 12 de su comentario, este también registraba brevemente y con escaso detalle el desacuerdo de algunos miembros del Comité con la opinión de la OCDE de que los pagos mencionados en algunos de los párrafos del Modelo de la OCDE no eran regalías. Se acordó que había cierta incertidumbre en la orientación sobre esas cuestiones, problema que tal vez se podría paliar mejorando la expresión.

58. El Comité agradeció a los ponentes sus contribuciones y presentaciones. A la luz de las cuestiones planteadas para su examen en el presente período de sesiones y en otros anteriores, se constituyó un Subcomité sobre el Artículo 12 (Cánones o regalías), que sería coordinado por la Sra. Saksena, con el mandato siguiente:

Subcomité sobre el Artículo 12 (Cánones o regalías)

El Subcomité considerará posibles mejoras al comentario sobre el artículo 12 (Cánones o regalías) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas y, de ser necesario, al texto de ese artículo, e informará al respecto. Además, el Subcomité tiene el mandato de informar inicialmente al Comité en su 12º período de sesiones, en 2016, ocupándose como prioridad inicial de las mejoras al comentario sobre equipos industriales, comerciales y científicos y pagos relacionados con programas informáticos que tengan más probabilidades de ser aceptadas por el Comité para incluirlas en la próxima versión de la Convención Modelo.

F. Artículo 26 (Intercambio de información): proyecto de código de conducta

59. La introducción de los debates sobre este tema corrió a cargo del Sr. Lara en calidad de Coordinador del Subcomité sobre Intercambio de Información, quien presentó un documento sobre el proyecto de revisión del Código de Conducta de las Naciones Unidas en Materia de Cooperación Internacional en la Lucha contra la Evasión y la Evitación de Impuestos. El Sr. Lara explicó que, en su quinto período de sesiones, el Comité había aprobado un proyecto de código para su examen por el Consejo Económico y Social. En ese momento, el Consejo había acusado recibo del código pero no había adoptado ninguna otra medida. Habida cuenta de la evolución reciente de la situación, el Subcomité consideró que había una oportunidad de actualizar el código a fin de tener en cuenta esa evolución y emitir una declaración unánime en apoyo del intercambio automático de información. Se había presentado una propuesta para su examen en el décimo período de sesiones, en 2014, y en la

versión actual se tenían en cuenta las cuestiones planteadas en ese momento y desde entonces.

60. El Sr. Lara recordó la labor realizada en este ámbito por la OCDE y el Grupo de los 20 en su proyecto del Plan de Acción, en el que un número cada vez mayor de países se había comprometido a participar en el intercambio automático de información con el fin de detener la evitación y la evasión de impuestos. El orador pidió al Comité que examinara el procedimiento adecuado para que el Consejo Económico y Social, y por extensión las Naciones Unidas, formularan una declaración clara en apoyo del intercambio automático de información entre los países. Tras examinar el procedimiento, y solo si se considerase necesario un texto de este tipo, el Comité examinaría su contenido.

61. El Comité y otros participantes convinieron en que era necesario contar con una declaración de ese tipo del Consejo Económico y Social, ya que dejaría en claro que las Naciones Unidas, como órgano mundial, apoyaba el intercambio automático de información para combatir la evitación y la evasión de impuestos. Sin embargo, algunos participantes recomendaron que se revisara la redacción del texto para que no pareciera legalmente vinculante para los países, dado que ello impediría innecesariamente que dicho documento obtuviera un amplio apoyo.

62. Después de nuevos debates, y con el aporte de la Secretaría en cuanto al formato adecuado que se presentaría al Consejo Económico y Social, el Comité convino, en principio, en que el Código debía revestir la forma de una resolución del Consejo, cuyo borrador se debía incluir en el informe del Comité, en la sección relativa a las medidas solicitadas por el Consejo Económico y Social. El Comité recomendó que el Subcomité volviera a redactar el texto para la siguiente reunión del Comité. Se pidió a la Secretaría que hiciera sugerencias iniciales sobre el formato y la redacción del texto.

G. Tributación de los servicios técnicos

63. En el noveno período de sesiones, celebrado en 2013, el Comité confirmó su decisión de introducir un nuevo artículo sobre la tributación de los servicios técnicos. La redacción del artículo y su comentario formaba parte del mandato general del Subcomité sobre Imposición de los Servicios. Este tema fue presentado por la Coordinadora del Subcomité, Liselott Kana, y un consultor, Brian Arnold.

64. Al presentar su documento relativo a una propuesta de un nuevo artículo sobre los honorarios por servicios técnicos y su comentario, el Sr. Arnold señaló que en el documento se pretendía aprovechar las observaciones formuladas en el décimo período de sesiones del Comité, las conversaciones que habían tenido lugar en una reunión del Subcomité celebrada en abril en Nueva York y los comentarios realizados en relación con un proyecto de artículo que se distribuyó en el Subcomité después de esa reunión.

65. El Sr. Arnold señaló que los principales cambios que se habían introducido en el texto desde el período de sesiones anterior como resultado de esos debates y comentarios habían sido los siguientes:

- La referencia a los “pagos” se había cambiado por “honorarios”
- Se había agregado una referencia al concepto de “propietario beneficiario”

- La referencia al reembolso de gastos fue suprimida de la definición de “honorarios por servicios técnicos”
- Se habían agregado nuevas exclusiones a la definición de “honorarios por servicios técnicos”
- Se había añadido el artículo XX 7), que trataba sobre los honorarios excesivos a causa de una relación especial

66. También se habían introducido algunos cambios en el proyecto de comentario, incluida una redacción inicial para recoger la posición minoritaria sobre el artículo que, tal como se había acordado en el décimo período de sesiones, se haría constar en el comentario. Quienes sostenían la posición minoritaria habían tomado la iniciativa en esa redacción.

67. Los debates se centraron principalmente en el texto del propio artículo y la expresión de la posición minoritaria en el comentario. Hubo algún debate al principio acerca de la relación con otros artículos de la Convención Modelo, en lo tocante a la prioridad y a otros aspectos. Por lo tanto, se decidió que no era necesario que en el párrafo 2 del nuevo artículo se hiciera referencia a su relación con el artículo 20, ya que los dos artículos no se superponían en la práctica. Se decidió que se debía aclarar en el texto que el artículo 17 debía tener prioridad sobre el nuevo artículo.

68. Hubo un amplio debate sobre la propuesta de excepción de la aplicación del artículo para la enseñanza en o por instituciones educativas en el marco de un programa que expidiera títulos académicos. La referencia a un programa que otorgara títulos académicos se eliminó, a fin de dar cabida a los distintos enfoques que los países podían adoptar y de ampliar el alcance de la exclusión en el artículo. Varios miembros manifestaron preferencia por que se eliminara la exclusión, debido a los problemas que podrían surgir en relación con la definición de enseñanza y la posibilidad de abusos. Se acordó que la eliminación de la exclusión se trataría como una opción en el comentario.

69. En relación con la exclusión propuesta para ciertos pagos a directores o directivos del máximo nivel de una empresa, según lo previsto en el proyecto de párrafo 3 b), se acordó supeditar el nuevo artículo al artículo 16.

70. Se decidió no incluir en el texto del artículo una propuesta de exclusión para los servicios que son “secundarios y subsidiarios, además de estar inextricable y esencialmente vinculados a la venta de bienes”, y en su lugar tratar el asunto como una opción en el comentario.

71. Hubo cierto debate acerca de la forma de presentar la opinión minoritaria sobre el artículo de manera que respetara las opiniones divergentes de la mayoría y de la minoría, reconociendo la opinión mayoritaria en favor de una disposición de ese tipo —y la orientación anexa— para los países que desearan utilizarla al negociar tratados, y de modo que reflejara la función de la Convención Modelo de prestar asistencia a los países en desarrollo en materia de política y práctica de los tratados, preservando al mismo tiempo el justo equilibrio en la forma en que las opiniones se recogían en el comentario. El Comité examinó en detalle la redacción del artículo y la opinión minoritaria del comentario sobre el nuevo artículo y se llegó a un acuerdo al respecto. Se invitó a los miembros del Comité a plantear

cuestiones que aún no se hubieran tratado con el Subcomité respecto a la redacción del proyecto de comentario.

72. También se convino en mencionar, en los comentarios pertinentes, la posición minoritaria a favor de abordar la cuestión de los honorarios por servicios técnicos mediante la adición de un texto propuesto al artículo 12 (Cánones o regalías), como variante. Además, se decidió que el Subcomité debía redactar, para su posible inclusión en el comentario, una variante propuesta originalmente como posible fórmula conciliatoria en el Subcomité, que evitaba la referencia a determinados tipos de servicios y, en su lugar, se refería al gravamen por un Estado de todos los servicios realizados en ese Estado, así como los servicios realizados fuera de ese Estado por partes relacionadas. En este contexto, se señaló que sería necesario analizar la relación con el artículo 5 3) b).

73. Se agradeció al Comité y al Sr. Arnold su labor.

H. Erosión de la base imponible y traslado de beneficios (diversos artículos)

74. La Coordinadora del Subcomité sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios en los Países en Desarrollo, Carmel Peters, proporcionó información actualizada sobre la labor de ese Subcomité. La Sra. Peters informó de que, en la primera fase de la labor del Subcomité, su función principal consistía en facilitar un diálogo con los funcionarios de los países en desarrollo con miras a que sus opiniones se incorporaran al proyecto del Plan de Acción de la OCDE y el Grupo de los 20 y a la actividad en curso del Comité. En cumplimiento de este mandato, el Subcomité distribuyó un documento sobre el proyecto que incluía un cuestionario para recabar las opiniones de los países en desarrollo sobre la manera en que priorizaban las cuestiones relacionadas con el proyecto y pedir información sobre otras cuestiones relativas a la erosión de la base imponible. Las respuestas fueron resumidas y presentadas en el décimo período de sesiones del Comité. Un resumen actualizado, que incluyó varias respuestas recibidas después del décimo período de sesiones, fue publicado por la Oficina Internacional de Documentación Fiscal y puesto a disposición en el actual período de sesiones del Comité. La Sra. Peters expuso brevemente el resumen de las respuestas al cuestionario.

75. El mandato del Subcomité se amplió durante el décimo período de sesiones del Comité, para pedir, entre otras cosas, que informara al Comité sobre las actualizaciones de la Convención Modelo propuestas sobre las cuestiones abordadas en el marco del Plan de Acción, con énfasis especial en la próxima actualización. A ese respecto, la Sra. Peters propuso centrarse en la labor de la OCDE realizada en el contexto de su Plan de Acción, que sería de utilidad para la próxima actualización de la Convención Modelo, incluidas las medidas que figuraban en los informes sobre las acciones 2, 6, 7 y 15. En concreto, la oradora sugirió que el Subcomité informara al Comité sobre si se deberían adoptar las propuestas que figuraban en los informes sobre las acciones 6 y 7 para la siguiente actualización de la Convención Modelo y, en caso afirmativo, sobre cómo establecer prioridades entre ellas. También podrían estudiarse propuestas alternativas. Asimismo, el Subcomité debería informar al Comité acerca de la labor de la OCDE sobre la elaboración del instrumento multilateral. El Subcomité también podría estudiar si había otras modificaciones al tratado que debieran considerarse para abordar las cuestiones

relacionadas con la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. El Comité aceptó estas propuestas de la Sra. Peters para el plan de trabajo del Subcomité, por considerarlas dentro de su mandato.

76. El Sr. Trepelkov presentó el manual de las Naciones Unidas sobre temas seleccionados relativos a la protección de la base imponible en los países en desarrollo, publicación que era fruto de un reciente proyecto de colaboración emprendido por la Oficina de Financiación para el Desarrollo, con miras a complementar la labor de la OCDE sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios desde una perspectiva de desarrollo de la capacidad en beneficio de los países en desarrollo. El manual tiene por objeto ayudar a los países en desarrollo a a) implicarse y participar efectivamente en los procesos internacionales de establecimiento de normas y adopción de decisiones al respecto, incluidos los foros de la OCDE; b) evaluar la pertinencia y la viabilidad de las opciones posibles para proteger y ampliar sus bases tributarias, en particular las propuestas formuladas en el contexto del Plan de Acción de la OCDE; y c) aplicar de forma eficaz y sostenida las opciones más adecuadas y beneficiosas.

77. Posteriormente, los dos autores principales del contenido del manual, Brian Arnold y Hugh Ault, hicieron una reseña del material incluido en sus diez capítulos.

78. La Sra. Jacinto-Henares presentó la perspectiva de Filipinas sobre las cuestiones relativas a la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. En opinión de la oradora, tales cuestiones constituían un problema permanente desde el punto de vista de los países en desarrollo y la atención prestada recientemente a estas cuestiones por los países desarrollados redundaría en beneficio de todos. Asimismo, destacó la necesidad de un enfoque integrador que tuviera en cuenta la perspectiva de los países en desarrollo para llegar a una solución aceptable, habida cuenta del papel que desempeñaban esos países en la economía mundial. La Sra. Jacinto-Henares expresó la opinión de que la labor de la OCDE sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios no situaba a los países en desarrollo en pie de igualdad con los países desarrollados, dado que aquellos podían participar pero no formaban parte del consenso y, en consecuencia, las normas convenidas no reflejaban suficientemente sus aportaciones. Asimismo, señaló las limitaciones del instrumento multilateral de la OCDE, que se estaba diseñando para ocuparse únicamente de determinadas cuestiones en el marco de varias acciones. En este sentido, la oradora hizo hincapié en el importante papel de las Naciones Unidas y, en particular, en la Convención Modelo, que reflejaba las opiniones de los países en desarrollo. La Sra. Jacinto-Henares también sugirió que las Naciones Unidas organizaran una conferencia para ayudar a aclarar las posiciones de los países en desarrollo en las cuestiones relacionadas con la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

79. Durante el debate que tuvo lugar a continuación, se reconoció que los países en desarrollo se enfrentaban a problemas concretos que exigían soluciones concretas. A este respecto, muchos acogieron con aprecio la publicación del manual. Se mencionó la importancia de la acción 5 sobre la competencia fiscal nociva para los países en desarrollo, dado que la aplicación de las conclusiones del informe sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios podría tener la consecuencia no deseada de intensificar la competencia tributaria por actividades reales. También se sugirió que, a largo plazo, se complementara el proyecto de Plan de Acción, que se ocupa de ajustar las normas de tratados vigentes, con el examen

de cuestiones subyacentes, como la digitalización y la desmaterialización de la economía. Ese objetivo podría facilitarse mediante una conferencia organizada por las Naciones Unidas.

80. El Comité agradeció al Subcomité su labor.

I. Manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo

81. De conformidad con el mandato del Subcomité de Revisión del Manual para la Negociación de Acuerdos Fiscales, el Coordinador del Subcomité, Sr. Wolfgang Lasars, presentó al Comité un proyecto de Manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo, para su examen. El Sr. Lasars comenzó examinando el mandato del Subcomité e informando sobre su trabajo, que contó con la colaboración de los expertos Ariane Pickering y Ron van der Merwe, cuya labor culminó en la producción del proyecto final. El Sr. Lasars presentó las líneas generales del proyecto de Manual y describió brevemente el contenido de cada sección.

82. El Comité aprobó el proyecto de Manual tras algunas modificaciones menores, como la actualización de las referencias al proyecto del Plan de Acción de la OCDE en las notas de pie de página. Esa versión preliminar debía someterse posteriormente al proceso habitual de producción, que comprendía la revisión editorial, la traducción a los otros idiomas oficiales de las Naciones Unidas y la impresión. Durante el debate que tuvo lugar a continuación, se expresó reconocimiento al Subcomité por su eficaz labor y por lograr mantener el Manual a un nivel básico, a fin de proporcionar un instrumento útil a los negociadores que tenían poca o ninguna experiencia en la negociación de tratados. También se pidió que se difundiera el nuevo Manual entre los países en desarrollo mediante una presentación oficial y el envío directo de copias a los gobiernos y las organizaciones subregionales, y organizando actividades de capacitación basadas en el Manual, entre otras.

83. Se expresó agradecimiento al Sr. Lasars y al Subcomité por llevar un prolongado proyecto a su término y, en vista de que su labor había terminado, se disolvió el Subcomité. El Comité reconoció que en el futuro sus miembros probablemente necesitarían volver a formar ese Subcomité para actualizar el Manual.

J. Tributación de las industrias extractivas

84. El Coordinador del Subcomité sobre Cuestiones Relativas a la Tributación de las Industrias Extractivas en los Países en Desarrollo, Sr. Eric Mensah, presentó el trabajo del Subcomité. Sobre la base de su informe sobre la marcha de los trabajos, el orador explicó que el Subcomité estaba presentando a) una nota sinóptica sobre cuestiones relativas a la tributación en las industrias extractivas; b) una nota de orientación sobre determinadas cuestiones en materia de acuerdos fiscales relacionados con las industrias extractivas; y c) una nota de orientación relativa a los impuestos sobre las ganancias de capital y los impuestos a las transferencias indirectas de activos, para su aprobación. Además, el Subcomité estaba presentando

un proyecto de nota de orientación sobre el trato fiscal del cierre definitivo de industrias extractivas, para recabar observaciones, y procurando la aprobación de su plan de trabajo en aspectos concretos.

85. El Sr. Mensah mencionó que el Subcomité había celebrado dos reuniones desde el último período de sesiones del Comité, a saber, una en la Sede de las Naciones Unidas en Nueva York y otra en Bratislava, organizada por el Ministerio de Finanzas de Eslovaquia. El orador también proporcionó al Comité información actualizada sobre la composición del Subcomité, que era amplia y variada e incluía a miembros del Comité, países observadores, asesores y representantes del sector y organizaciones no gubernamentales.

86. Al presentar la cuestión, el Sr. Mensah recordó al Comité cuál era el mandato del Subcomité y destacó que este era consciente de la necesidad de proporcionar orientación sobre la forma de gravar las industrias extractivas de manera que se mantuviese un delicado equilibrio entre la atracción de inversiones y la posibilidad de que los gobiernos recauden ingresos. A continuación, el orador presentó la primera nota de orientación para su aprobación, concretamente, la nota sinóptica sobre la tributación de las industrias extractivas, en la que se resumían las cuestiones pertinentes y se agrupaban las diversas notas de orientación en la materia. La nota sinóptica fue aprobada por el Comité.

87. Tomas Balco presentó la nota de orientación sobre determinadas cuestiones de los acuerdos fiscales relacionadas con las industrias extractivas. La finalidad de la nota de orientación era presentar un panorama completo de las cuestiones de los acuerdos relacionadas con la tributación de las industrias extractivas, lo que, por ejemplo, ayudaría a los negociadores de acuerdos que no estuvieran especializados en este ámbito pero necesitasen conocer el efecto que un acuerdo sobre doble tributación podría tener sobre la capacidad de un país de gravar las industrias extractivas.

88. La nota de orientación se aprobó tras una revisión del texto referente al alcance territorial de los acuerdos sobre doble tributación, tras deliberaciones que revelaron opiniones divergentes sobre la importancia que revestía para los derechos impositivos que no se incluyera una zona como la plataforma continental en el alcance geográfico del acuerdo.

89. Michael Lennard presentó la nota de orientación relativa a los impuestos sobre las ganancias de capital y los impuestos sobre las transferencias indirectas de activos. En la nota de orientación se analiza si las ganancias de capital deberían ser gravadas y, en caso afirmativo, cómo debería hacerse. A continuación, el Sr. Lennard describió en términos generales las cuestiones normativas y administrativas referentes a los impuestos sobre las ganancias de capital en las industrias extractivas y los impuestos a las transferencias indirectas de activos. La nota de orientación fue aprobada por el Comité.

90. Olav Fjellså y Chris Sanger presentaron el proyecto de nota de orientación sobre el trato fiscal del cierre definitivo de industrias extractivas, para que se formularan observaciones. El objetivo de la nota de orientación es proporcionar a los gobiernos perspectivas que les permitan concebir su régimen tributario para el cierre definitivo de manera que no entorpezca el desmantelamiento eficaz de instalaciones. En la nota se presenta un panorama general sobre el trato fiscal del cierre definitivo de industrias y los principios en juego. También se aborda la

cuestión de la cuantificación de los costos, así como asuntos de política tributaria y su aplicación. El documento se revisará para incluir información sobre la clausura de instalaciones en el sector de la minería, los planteamientos normativos y la solución de controversias. Se prevé que el documento revisado esté listo en abril de 2016 y se presente al Comité para su aprobación en el período de sesiones que se celebrará en octubre de 2016.

91. El Sr. Mensah expuso en líneas generales el plan de trabajo del Subcomité para el año siguiente. Además de la mencionada nota de orientación sobre el trato fiscal del cierre definitivo, el Subcomité trabajará en la elaboración de notas de orientación sobre: a) el impuesto sobre el valor añadido en relación con las industrias extractivas; b) los aspectos tributarios de la negociación y renegociación de los contratos de las industrias extractivas; c) cuestiones relacionadas con los establecimientos permanentes en las industrias extractivas; y d) los tipos de tributación impuesta por el Estado. El Subcomité también realizará trabajos exploratorios sobre la revisión eficaz de la facturación y los gastos. El Comité aprobó el plan de trabajo del Subcomité.

92. Se prevé que el Subcomité vuelva a reunirse en marzo de 2016 en Livingstone (Zambia). El Sr. Mensah agradeció al Ministerio de Finanzas de Eslovaquia por organizar una reunión del Subcomité.

93. Se reconoció la importantísima contribución de Ilka Ritter, a lo largo de un período de tres años y con el apoyo del Gobierno de Alemania, para este y otros trabajos llevados a cabo en la Secretaría.

94. El Comité expresó su agradecimiento al Subcomité por su labor en esta esfera, así como a todos los ponentes, que habían proporcionado explicaciones muy útiles.

K. Solución de controversias

95. La Secretaría presentó su documento sobre la solución y evitación de controversias. Juliane Gröper, que había trabajado sobre esta cuestión como pasante, se sumó a la secretaria para la presentación. Al explicar el documento, la secretaria observó que en el anterior período de sesiones se le había encomendado elaborar un documento equilibrado sobre cuestiones de arbitraje para los países en desarrollo, en el contexto de las controversias internacionales sobre tributación. La secretaria indicó que, como se señaló en el documento, su intención no era promover ni desalentar el arbitraje, sino analizar cuestiones relacionadas y el modo en que podían abordarse.

96. En la presentación se pusieron de relieve los siguientes asuntos:

a) Aunque los datos sobre el procedimiento de acuerdo mutuo son muy limitados, sobre todo los de los países en desarrollo, la información disponible indica que están aumentando los inventarios de casos no resueltos. En general se prevé que esa tendencia continúe;

b) En respuesta a esta situación, muchos países están proponiendo arbitrajes, en el marco del procedimiento de acuerdo mutuo, a fin de garantizar la solución de casos que están pendientes desde hace muchos años;

c) Es probable que se intensifique el debate sobre la cuestión del arbitraje en las negociaciones de acuerdos fiscales, en particular debido al compromiso

asumido recientemente por 20 miembros de la OCDE de establecer como obligatorio el arbitraje vinculante en sus acuerdos fiscales, y los países deben estar en condiciones de comprender y analizar los problemas que plantea el arbitraje, cualquiera que sea la opinión que en última instancia adopten sobre este asunto;

d) La secretaría había llegado a la conclusión de que era imposible hacer un examen adecuado de las cuestiones de arbitraje para los países en desarrollo sin abordar también medios no vinculantes de solución de controversias como la conciliación y la mediación, así como otros medios vinculantes, como las decisiones de expertos;

e) En el documento se examinaban algunas preocupaciones expresadas comúnmente, como el costo de la “pérdida de soberanía” y la cuestión de la independencia de los árbitros, a fin de considerar cuáles podrían ser los problemas prácticos que afrontaran los países en desarrollo, y a continuación se analizaba la manera en que esos problemas podrían resolverse, por ejemplo a través de cláusulas en los acuerdos de arbitraje, disposiciones en materia de procedimiento y medidas institucionales;

f) La certeza de los contribuyentes era una parte importante del examen de la evitación y solución de controversias en materia tributaria, pero también revestía importancia la cuestión de la certeza para la administración fiscal, en lo referente a que se hicieran valer los derechos impositivos preservados en un tratado, y de la certeza para los ciudadanos en general, en cuanto a que las empresas multinacionales y de otro tipo pagaran debidamente sus impuestos;

g) Las Naciones Unidas y el Comité podrían desempeñar un papel importante para que se entendiera mejor el asunto de la evitación y solución de controversias, y en el documento se recomendaba que se estableciera un subcomité equilibrado de múltiples interesados para examinar esas cuestiones en mayor profundidad.

97. El documento fue valorado por ofrecer un tratamiento exhaustivo de una cuestión importante. En los debates posteriores se plantearon las siguientes cuestiones:

a) La falta de experiencia en este ámbito no afecta únicamente al arbitraje, del que pocos gobiernos, ya sea de países desarrollados o en desarrollo, han tenido experiencia práctica, sino también al propio procedimiento de acuerdo mutuo, y parte importante de las iniciativas futuras consistirá en hacer frente a la falta de experiencia y mejorar la eficiencia y la eficacia del procedimiento;

b) También se observó que se debería considerar la evitación de las controversias, en particular mediante acuerdos de fijación anticipada de precios, así como las ventajas de actualizar el capítulo sobre la evitación y solución de controversias, que incluye una parte sobre los acuerdos de fijación anticipada de precios en el Manual sobre la fijación de precios de transferencia, en lugar de hacerlo mediante un trabajo independiente;

c) El arbitraje solo funcionará cuando haya normas convenidas, y hasta que haya un mayor acuerdo sobre las normas aplicables, será difícil alcanzar el arbitraje obligatorio. También se deberían considerar otros mecanismos, como las normas sobre márgenes de tolerancia y las decisiones anticipadas;

d) Debe quedar claro que, incluso cuando se establezca el arbitraje, se establecerá en el contexto del procedimiento de acuerdo mutuo y no como una alternativa a él, y que siempre será la excepción, no la regla, en la solución de controversias;

e) Se señaló la importancia de la confidencialidad de la información de los contribuyentes y su repercusión en la solución de controversias y la protección de los derechos de los contribuyentes;

f) Se observó la labor en este ámbito de otros órganos, como la OCDE y la Oficina Internacional de Documentación Fiscal, la necesidad de tener en cuenta esa labor y la importancia de que las Naciones Unidas proporcionen orientación en esta esfera, y también se señaló la necesidad de aprovechar la experiencia en otros ámbitos de la evitación y solución de controversias, por ejemplo en la Organización Mundial del Comercio y en arbitrajes en materia de inversiones y comercio;

g) Se observó la escasez de estadísticas sobre el procedimiento de acuerdo mutuo, especialmente fuera de la OCDE, así como las posibles ventajas de la labor conjunta de la OCDE y las Naciones Unidas en estas cuestiones.

98. Se creó un subcomité que será coordinado por la Sra. Jacinto-Henares con el mandato que figura a continuación.

Subcomité sobre el Procedimiento de Acuerdo Mutuo – Evitación y Solución de Controversias

99. El mandato del Subcomité sobre el Procedimiento de Acuerdo Mutuo – Evitación y Solución de Controversias consiste en considerar los aspectos de la evitación y solución de controversias relacionados con el procedimiento de acuerdo mutuo e informar de ello al Comité, con vistas a examinar posibles textos para la Convención Modelo y sus comentarios, como también orientaciones sobre cuestiones conexas, informar al respecto y, cuando proceda, considerarlos, en relación con los siguientes asuntos, entre otros:

- Opciones para que el procedimiento de acuerdo mutuo conforme al artículo 25, en cualquiera de sus variantes previstas en la Convención Modelo, funcione de la manera más eficaz y eficiente posible
- Otras opciones posibles para mejorar o complementar el procedimiento de acuerdo mutuo, por ejemplo mediante la utilización de formas vinculantes o no vinculantes de solución de controversias
- El análisis de temas relacionados con los acuerdos sobre cláusulas de arbitraje entre países desarrollados y países en desarrollo
- Los medios para evitar controversias, como los acuerdos de fijación anticipada de precios, con el reconocimiento de la función primordial que cumplen para tratar esos acuerdos el Subcomité sobre el Artículo 9 (Empresas asociadas): Fijación de precios de transferencia y el Manual sobre la fijación de precios de transferencia
- La posible necesidad de introducir actualizaciones y mejoras en la guía sobre el procedimiento de acuerdo mutuo con arreglo a los acuerdos fiscales, aprobada por el Comité en el período anual de sesiones que celebró en 2012

100. El Subcomité se centrará, en particular, en los problemas que afectan a los países en desarrollo, los posibles medios para solucionarlos de una forma práctica y las posibles formas de mejorar la orientación y fomentar la confianza para afrontar los problemas en este ámbito. El Subcomité tiene el mandato de informar inicialmente al Comité en el período de sesiones que este celebrará en octubre de 2016, ocupándose con carácter de prioridad de las mejoras, si las hubiese, que tengan más probabilidades de ser aceptadas por el Comité para su inclusión en la próxima versión de la Convención Modelo.

L. Creación de capacidad

101. Dominika Halka y Harry Tonino, de la Secretaría, suministraron información actualizada sobre los avances logrados en la elaboración y aplicación del programa de las Naciones Unidas de desarrollo de la capacidad en materia de cooperación internacional en cuestiones de tributación. Después de hacer una breve síntesis de los antecedentes institucionales, el mandato intergubernamental, la evolución y las principales características del programa, los oradores informaron acerca de las actividades llevadas a cabo en cada una de las principales esferas prioritarias. La primera etapa del programa, que se centró en la difusión de los productos del Comité, a saber, la Convención Modelo y el Manual sobre la fijación de precios de transferencia, se había completado, y ahora el programa ofrecía una serie completa de cursos y otros materiales en el ámbito de los acuerdos sobre doble tributación y la fijación de precios de transferencia, que ya se habían distribuido y ensayado sobre el terreno.

102. La segunda etapa del programa se centró en la elaboración de instrumentos prácticos que pudieran utilizarse como material de referencia y además servir como herramientas para la labor a nivel de país. Entre ellos se incluían varios manuales de las Naciones Unidas y vademécums prácticos de las Naciones Unidas sobre la protección de la base imponible de los países en desarrollo. Brian Arnold presentó un panorama general de los vademécums prácticos, que tenían por objeto ayudar a los funcionarios fiscales de los países en desarrollo a a) entender mejor las causas de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios en sus países; b) comprender cuáles eran los riesgos de erosión de la base imponible y traslado de beneficios en el contexto de su legislación tributaria interna y el sistema de tratados fiscales, y c) determinar y evaluar las diversas opciones de que disponían para hacer frente a esos problemas. Los vademécums contienen estudios de casos, ejemplos, diagramas secuenciales, listas de comprobación y ejemplos de legislación. El primer conjunto de vademécums prácticos se centra en a) la tributación de los ingresos procedentes de los servicios, b) los pagos de intereses que erosionan la base imponible, y c) los incentivos fiscales. El programa está entrando gradualmente en su tercera etapa, que se centra en la labor a nivel de país, utilizando los vademécums prácticos mencionados. En 2016 han de iniciarse los trabajos en varios países piloto sobre distintos temas.

103. Hugh Ault presentó a continuación dos documentos introductorios sobre los incentivos fiscales, que fueron redactados por Eric Zoltat a pedido de la Oficina de Financiación para el Desarrollo, con el fin de realizar aportaciones a varias actividades del mencionado programa de creación de capacidad, centradas en el fortalecimiento de la capacidad de los países en desarrollo para aumentar el potencial de movilización de los ingresos internos mejorando su capacidad de

proteger y ampliar eficazmente su base tributarias. Los países en desarrollo han señalado que los incentivos fiscales excesivos son uno de los factores que más contribuyen a la erosión de la base imponible. Los documentos tienen por finalidad proporcionar a los países en desarrollo una reseña de los principales conceptos y asuntos relativos a los incentivos fiscales, su utilización para atraer inversiones y los ingresos y costos que conllevan.

104. Durante el debate que tuvo lugar a continuación, varios participantes expresaron su agradecimiento y apoyo por las actividades realizadas. Se prestó especial atención a la ampliación de las actividades a África, incluidos los países francófonos, mediante la traducción de los materiales pertinentes al francés, entre otras cosas. Se hicieron varias observaciones con respecto a la labor sobre los incentivos fiscales, entre ellas, la necesidad de adoptar un enfoque coordinado a fin de hacer frente a los incentivos fiscales perjudiciales y el desafío de lograr el apoyo de diversos ministerios para la evaluación técnica de la relación costo-beneficio de los incentivos fiscales para un país en particular.

M. Comercio internacional de bienes – cuestiones tributarias

105. Enrico Martino presentó este tema del programa recordando sus antecedentes. El orador señaló que podrían plantearse cuestiones importantes con respecto a la valoración de bienes en el comercio internacional, y que las transacciones entre partes relacionadas podían ser objeto de inspecciones aduaneras y fiscales (en particular a los efectos de la fijación de precios de transferencia) y por consiguiente podían verse afectadas por normas que difirieran considerablemente.

106. El Sr. Martino señaló que su propuesta en el décimo período de sesiones había sido la de examinar la interrelación de esas cuestiones en el Comité. Sin embargo, la Organización Mundial de Aduanas (OMA) había colaborado con la OCDE y otras entidades, y posteriormente había publicado un manual que abordaba esas cuestiones. La OMA no iba a modificar la norma, pero sí reconocía la dificultad y la importancia de examinar la documentación relativa a la fijación de precios de transferencia en casos aduaneros.

107. El Sr. Martino observó que en la actualidad solo era necesaria una función de vigilancia para el Comité. El orador transmitiría los materiales pertinentes a los miembros y posiblemente presentaría un documento. Indicó que el tema del programa podría tratarse brevemente, pero que una presentación de la OMA podría ser útil. Un resultado posible sería introducir cambios a los párrafos en el Manual sobre la fijación de precios de transferencia que trataban de la interacción de las cuestiones tributarias y aduaneras. Ese sería, por supuesto, un asunto para examen del Subcomité sobre el Artículo 9 (Empresas asociadas): Fijación de Precios de Transferencia. Se expresó agradecimiento al Sr. Martino.

N. Artículo 23 A, párrafo 4) – opinión minoritaria

108. En 2014, en su décimo período de sesiones, el Comité convino en que, en la siguiente versión de la Convención Modelo, incluiría un nuevo párrafo 4 en el artículo 23 A, correspondiente al del Modelo de la OCDE. Como se había acordado en el décimo período de sesiones, en el comentario sobre el artículo 23 A de la siguiente versión de la Convención Modelo se insertaría un texto que reflejara la

opinión minoritaria opuesta a la inclusión de ese párrafo. En el 11º período de sesiones no se pudo llegar a un acuerdo sobre un texto que reflejara la opinión de la minoría, que, de ser necesario, se podría volver a examinar en el próximo período de sesiones del Comité, tras una reflexión sobre la opinión minoritaria.

O. Otras cuestiones

109. En 2014, en su décimo período de sesiones, el Comité señaló la gran importancia de que los principales resultados de la labor del Comité, como el modelo y el Manual sobre la fijación de precios de transferencia, se tradujeran a todos los idiomas oficiales de las Naciones Unidas para asegurar su máxima eficacia, y pidió que todos los interesados, incluidos los posibles proveedores de fondos, hicieran esfuerzos para que esa labor se llevara a cabo lo antes posible y manteniendo el debido nivel de calidad.

110. El Comité hizo mención de la inminente jubilación de Marilyn Elblein, le agradeció sus muchos años de apoyo al Comité y reconoció los servicios que había prestado durante aproximadamente 35 años en las Naciones Unidas.

Capítulo IV

Fechas y programa provisional del 12º período de sesiones del Comité

111. El Comité decidió celebrar su período de sesiones correspondiente a 2016 en Ginebra, del 11 al 14 de octubre de 2016.

112. Al establecer el programa, el Comité estuvo de acuerdo en que algunos temas no estarían listos para el debate sustantivo en mayo de 2016, pero que, en esos casos, por ejemplo con respecto a la finalización de la puesta al día del Manual sobre la fijación de precios de transferencia, bastaría con presentar informes sobre la marcha de los trabajos. El Comité fijará provisionalmente el orden en que se procederá antes del próximo período de sesiones. El programa provisional del 12º período de sesiones será el siguiente:

1. Apertura del período de sesiones por el Presidente del Comité.
2. Aprobación del programa y organización de los trabajos.
3. Deliberación sobre las cuestiones sustantivas relacionadas con la cooperación internacional en cuestiones de tributación:
 - a) Cuestiones relativas a la actualización de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre Tributación:
 - i) Artículo 1 (Personas comprendidas): aplicación de la normativa dimanada de los acuerdos fiscales a las entidades híbridas;
 - ii) Artículo 8 (navegación marítima, interior y aérea): sentido y alcance de la expresión “beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional”;
 - iii) Artículo 12 (Cánones o regalías): posibles modificaciones del comentario sobre el artículo 12 en relación con:
 - a. Equipos industriales, comerciales o científicos;
 - b. Pagos relacionados con programas informáticos;
 - iv) Artículo 23 A: opinión minoritaria sobre la inclusión del párrafo 4);
 - v) Artículo 26 (Intercambio de información): proyecto de código de conducta;
 - vi) Tributación de los servicios:
 - a. Comentario relativo al artículo sobre los servicios técnicos;
 - b. Proyecto de variante del artículo 12;
 - vii) Erosión de la base imponible y traslado de beneficios;
 - b) Otras cuestiones:

- i) Actualización del Manual práctico de las Naciones Unidas sobre la fijación de precios de transferencia para los países en desarrollo;
 - ii) Tributación de las industrias extractivas;
 - iii) Fiscalidad de los proyectos de desarrollo;
 - iv) Creación de capacidad;
 - v) Procedimiento de acuerdo mutuo – evitación y solución de controversias;
 - vi) Comercio internacional de bienes – cuestiones tributarias;
 - vii) Incentivos fiscales – presentación del delegado del Fondo Monetario Internacional.
4. Fechas y programa provisional del 13º período de sesiones del Comité.
 5. Aprobación del informe del Comité sobre su 12º período de sesiones.

Capítulo V

Aprobación del informe del Comité sobre su 11º período de sesiones

113. El Comité aprobó el presente informe, cuya redacción se ultimaré tras el período de sesiones, para su presentación al Consejo Económico y Social.

15-23001 (S) 160216 170216

