



**Naciones Unidas**

# **Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación**

**Informe sobre el 15º período de sesiones  
(17 a 20 de octubre de 2017)**

**Consejo Económico y Social**  
**Documentos Oficiales, 2018**  
**Suplemento núm. 25**





# **Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación**

**Informe sobre el 15º período de sesiones  
(17 a 20 de octubre de 2017)**



Naciones Unidas • Nueva York, 2018

*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
Apertura del 15° período de sesiones y aprobación del programa.....	6
Elección de la Mesa.....	6
III. Deliberación sobre las cuestiones sustantivas relacionadas con la cooperación internacional en materia de tributación y conclusiones al respecto.....	8
A. Cuestiones de procedimiento del Comité.....	8
B. Consecuencias fiscales de la economía digital – cuestiones de interés para los países en desarrollo.....	9
C. Cuestiones de tributación ambiental de interés para los países en desarrollo.....	12
D. Posible actualización del Manual práctico de las Naciones Unidas sobre la fijación de precios de transferencia para los países en desarrollo.....	14
E. Posible actualización del manual sobre cuestiones relativas a la tributación de las industrias extractivas en los países en desarrollo.....	15
F. Fiscalidad de los proyectos de desarrollo.....	16
G. Tratamiento de los instrumentos de inversión colectiva.....	18
H. Entidades híbridas.....	18
I. Artículo 12 (Cánones o regalías).....	19
J. Procedimiento de acuerdo mutuo.....	19
K. Desarrollo de la capacidad.....	22
L. Actualización del Manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo.....	23
M. Cuestiones relativas a la actualización de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo.....	24
N. Otros asuntos.....	25
IV. Asuntos que requieren la adopción de medidas por el Consejo Económico y Social.....	26
Proyecto de decisión cuya aprobación se recomienda al Consejo: lugar y fechas de celebración y programa provisional del 16° período de sesiones del Comité.....	26

## Capítulo I

### Introducción

1. Conforme a lo dispuesto en la resolución [2004/69](#) y la decisión [27/209](#) del Consejo Económico y Social, el 15° período de sesiones del Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación se celebró en Ginebra del 17 al 20 de octubre de 2017.
2. Asistieron al 15° período de sesiones 25 miembros del Comité y 164 observadores.
3. A continuación figuran el programa provisional y la documentación del 15° período de sesiones aprobados por el Comité ([E/C.18/2017/4](#)):
  1. Apertura del período de sesiones por el representante del Secretario General.
  2. Elección del Presidente y los Vicepresidentes del Comité.
  3. Observaciones del Presidente del Comité.
  4. Aprobación del programa y organización de los trabajos.
  5. Deliberación sobre las cuestiones sustantivas relacionadas con la cooperación internacional en cuestiones de tributación:
    - a) Cuestiones de procedimiento del Comité;
    - b) Cuestiones relativas a la actualización de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo:
      - i) Erosión de la base imponible y traslado de beneficios: actualizaciones en relación con:
        - a. Artículos 1 y 5, incluido:
          - i. El tratamiento de las cuestiones relacionadas con los seguros y reaseguros;
          - ii. Otras cuestiones relativas a los establecimientos permanentes;
        - b. Artículo 13 (Ganancias de capital): aplicación de los párrafos 4 y 5;
      - ii) Artículo 12 (Cánones o regalías): posibles modificaciones del comentario al artículo 12 en relación con pagos relacionados con programas informáticos;
    - c) Otras cuestiones:
      - i) Posible actualización del Manual práctico de las Naciones Unidas sobre la fijación de precios de transferencia para los países en desarrollo;
      - ii) Posible actualización del Manual de industrias extractivas;
      - iii) Posible actualización del Manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales;
      - iv) Tratamiento de los instrumentos de inversión colectiva;

- v) Procedimiento de acuerdo mutuo – evitación y solución de controversias, incluida la posible actualización de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación y sus comentarios y la guía sobre el procedimiento de acuerdo mutuo, así como la continuación de la labor sobre el manual sobre solución de controversias;
  - vi) Entidades híbridas;
  - vii) Desarrollo de la capacidad;
  - viii) Cuestiones de tributación ambiental de interés para los países en desarrollo;
  - ix) Consecuencias fiscales de la economía digital – cuestiones de interés para los países en desarrollo;
  - x) Tributación de los proyectos de desarrollo;
  - xi) Otros asuntos sometidos a examen.
6. Programa provisional del 16º período de sesiones del Comité.
7. Aprobación del informe del Comité sobre su 15º período de sesiones.

## Capítulo II

### Organización del período de sesiones

#### Apertura del 15° período de sesiones y aprobación del programa

4. El 17 de octubre de 2017, a la espera de que se eligiera la Presidencia, Alexander Trepelkov, Director de la Oficina de Financiación para el Desarrollo del Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, declaró abierto el 15° período de sesiones del Comité en nombre del Secretario General.

5. El Director de la Oficina de Financiación para el Desarrollo acogió con beneplácito la nueva composición del Comité e informó a los participantes sobre el contexto general de la labor del Comité, en particular en lo relativo al proceso de financiación para el desarrollo dirigido por las Naciones Unidas, así como sobre los arreglos institucionales relacionados con la labor del Comité. También recordó que la Agenda de Acción de Addis Abeba de la Tercera Conferencia Internacional sobre la Financiación para el Desarrollo había acogido con beneplácito la labor del Comité y había fortalecido la eficacia y la capacidad operacional del Comité aumentando la frecuencia de sus reuniones de uno a dos períodos de sesiones al año.

6. El Director agradeció a los miembros más recientes del Comité, a su Mesa y a los subcomités y sus coordinadores la dedicación que habían mostrado a la labor de las Naciones Unidas en los cuatro años anteriores, durante los cuales se habían logrado resultados impresionantes, en particular: a) una versión actualizada del Manual de las Naciones Unidas para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo; b) una edición revisada del Manual práctico de las Naciones Unidas sobre la fijación de precios de transferencia para los países en desarrollo; c) una versión actualizada de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo; d) un nuevo manual sobre la tributación de las industrias extractivas; y e) un Código de Conducta de las Naciones Unidas sobre Cooperación Internacional en la Lucha contra la Evasión de Impuestos, que, por recomendación del Comité, había sido aprobado oficialmente por el Consejo Económico y Social en su resolución [2017/3](#). El Director manifestó la esperanza de que las cuatro primeras publicaciones mencionadas se actualizaran y mejoraran durante los cuatro años de mandato de los nuevos miembros del Comité.

7. El Director informó sobre los progresos de la labor de la Plataforma de Colaboración en materia Tributaria, una iniciativa conjunta del Fondo Monetario Internacional (FMI), la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), las Naciones Unidas y el Grupo Banco Mundial. Mencionó que la Plataforma se había centrado principalmente en la elaboración de instrumentos destinados a proporcionar orientaciones prácticas a los países en desarrollo para mejorar la protección de sus bases tributarias. En junio de 2017, la Plataforma había publicado la Guía práctica para afrontar las dificultades asociadas con la falta de comparables en los análisis de precios de transferencia, seguida en agosto por un proyecto de consulta de otra guía sobre la tributación de las transferencias indirectas transnacionales. La Plataforma también había comenzado a ayudar a los países en desarrollo a aplicar estrategias de ingresos a medio plazo.

#### Elección de la Mesa

8. Por último, el Director de la Oficina de Financiación para el Desarrollo recordó a los participantes la particularidad del 15° período de sesiones, que coincidía con la

nueva composición del Comité, y pidió que se celebrara una reunión privada para que el Comité eligiera a su Presidente y sus Vicepresidentes.

9. El Director indicó que la práctica habitual era elegir a un Presidente y cuatro Vicepresidentes, cada uno procedente de una de las cinco regiones geográficas de las Naciones Unidas. Los miembros del Comité también recibieron información sobre la opción de elegir a la Mesa por un mandato de dos años o por los cuatro años de su mandato. Los miembros del Consejo decidieron elegir la Mesa por un período de dos años y basar su elección en la experiencia, de modo que los miembros que habían prestado servicios anteriormente en el Comité pudieran compartir sus conocimientos sobre los métodos de trabajo del Comité con sus colegas.

10. El Comité eligió Copresidentes a Carmel Peters y Eric Mensah, Primer Vicepresidente a William Babatunde Fowler, Segundo Vicepresidente a Rajat Bansal, Tercera Vicepresidenta a Natalia Aristizábal Mora y Cuarto Vicepresidente a Cezary Krysiak. Sing Yuan Yong fue designada Relatora del 15º período de sesiones.

## Capítulo III

### **Deliberación sobre las cuestiones sustantivas relacionadas con la cooperación internacional en materia de tributación y conclusiones al respecto**

#### **A. Cuestiones de procedimiento del Comité**

11. Michael Lennard, Secretario del Comité, presentó el tema y señaló que la nota sobre cuestiones de procedimiento del Comité (E/C.18/2017/CRP.27) era la actualización de un documento anterior preparado por la secretaría a petición del Comité en su 13º período de sesiones. El documento se había debatido posteriormente en el 14º período de sesiones. Como el mandato de los miembros anteriores estaba próximo a su fin, se había decidido que la cuestión fuera abordada por los nuevos miembros.

12. El Secretario señaló que disponer de principios escritos a los que el Comité pudiera hacer referencia en sus deliberaciones y actividades, como la labor de los subcomités, ayudaría al Comité a utilizar sus recursos de manera más eficiente. Antes de pasar a examinar la mayoría de las principales cuestiones planteadas en el documento, el Secretario sugirió que esas directrices procedimentales fueran lo suficientemente flexibles para facilitar la labor y la contribución de cada miembro, teniendo en cuenta sus otras responsabilidades individuales.

13. En el documento se sugería crear un grupo consultivo integrado por antiguos miembros, a los que el Comité podría consultar en función de las necesidades. El Secretario afirmó que esa opción permitiría que los antiguos miembros siguieran participando en la labor del Comité. El Comité también podría ampliar el grupo para incluir a otras partes interesadas, si procediera.

14. En cuanto a la cuestión del registro de las opiniones minoritarias en los debates y procesos de votación, el Secretario dijo que la práctica habitual era no registrarlas en los artículos de la Convención Modelo, aunque en ocasiones esas opiniones se habían anotado en los comentarios. El procedimiento habitual había sido registrarlas en el informe del Comité. El Secretario señaló algunos posibles criterios que podrían utilizarse para decidir sobre la forma de registrar las opiniones discrepantes en los comentarios o en el informe del Comité. En general, dado que el Comité era un grupo de expertos, la opinión de un experto debería bastar si se mantenía después del debate, sin necesidad de que otra persona la secundase. Sin embargo, para expresar una opinión minoritaria podría requerirse que fuera secundada por otro miembro, sin que fuera necesario que ese segundo miembro la compartiese. El objetivo de ese proceso sería evitar el registro de una opinión minoritaria sobre la base de una interpretación errónea de un texto o un razonamiento equivocado. El Comité también podría exigir una “supermayoría” (dos tercios de los miembros, por ejemplo) para que una opinión se reflejase en un comentario, pero eso podría limitar la cobertura en la Convención Modelo de las opiniones que no sostenían muchos miembros, pero reflejaban la práctica en el mundo real.

15. En cuanto a la cuestión de un voto en ausencia al realizar una “votación” sobre las distintas opiniones, el Secretario dijo que la opinión de la secretaría y de los miembros anteriores había sido que los miembros del Comité debían estar físicamente presentes en la deliberación y votación para poder emitir su voto. Sin embargo, en el pasado se había aceptado generalmente que los miembros del Comité pudieran expresar su opinión sobre una cuestión informando previamente a la secretaría y a la Presidencia, que informarían a su vez al Comité. Si el Comité deseara formalizar esa práctica, sería necesario elaborar un procedimiento.

16. Otras cuestiones planteadas en la nota se referían a la labor cotidiana de los subcomités, su composición, la presentación de información en directo (blogs) durante las reuniones, el proceso de elección de la Mesa del Comité, la naturaleza del informe sobre el período de sesiones del Comité y el procedimiento escrito mediante el cual los miembros del Comité podían examinar y acordar las cuestiones sin asistir a las reuniones oficiales.

17. Si bien se reconocía la necesidad de un documento escrito, que el Comité utilizaría en su labor, se sugirió que se podría formar un subcomité con un mandato claro y limitado en el tiempo a fin de elaborar un informe que sería examinado por el Comité lo antes posible. De esa forma, los cambios podrían aplicarse durante el mandato en vigor de los miembros del Comité y sus subcomités.

18. La composición de los subcomités también requería la atención del Comité. Por un lado, parecía muy difícil limitar el número de miembros del Comité que quisieran formar parte de un subcomité determinado. Por otra parte, cuantos más miembros del Comité participasen en un subcomité, a menos participantes externos se podría dar cabida en él. Después del debate, el Comité convino en no limitar por el momento el número de miembros del Comité que podrían participar en los subcomités.

19. Se manifestó a la secretaría el agradecimiento por el documento y las cuestiones planteadas. Se acordó formar un subcomité para que trabajase en la redacción de los procedimientos propuestos, teniendo en cuenta las ideas presentadas durante el debate y reconociendo la necesidad de contar con cierta flexibilidad en el funcionamiento. Stephanie Smith fue elegida Coordinadora del Subcomité de Prácticas y Procedimientos del Comité de Expertos de las Naciones Unidas sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación, con el siguiente mandato:

El Subcomité de Prácticas y Procedimientos del Comité de Expertos de las Naciones Unidas sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación tiene el mandato de examinar las prácticas y los procedimientos del Comité a fin de mejorar la capacidad del Comité de cumplir su mandato, preservando al mismo tiempo una flexibilidad suficiente.

El Subcomité debe informar inicialmente al 16º período de sesiones del Comité, especialmente en cuanto a las prácticas y los procedimientos relativos a la formación y funcionamiento de los subcomités, la expresión de las opiniones minoritarias y los procedimientos de voto.

## **B. Consecuencias fiscales de la economía digital – cuestiones de interés para los países en desarrollo**

20. El Secretario presentó el tema e indicó las siguientes cuestiones que se debatirían en relación con las consecuencias fiscales de la economía digital: a) retos de la economía digital: panorama general; b) desafíos tributarios de la economía digital: algunas cuestiones para su posible examen por el Comité; c) tributación de los honorarios por servicios técnicos, de gestión y de consultoría en la economía digital, en relación con el artículo 12 A de la actualización de 2017 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación; y d) beneficios y oportunidades para las administraciones tributarias derivados de la digitalización de la economía. Las ponencias tenían por objeto suscitar un debate entre los miembros del Comité sobre la necesidad de seguir examinando las consecuencias tributarias de la economía digital y adoptar medidas que reflejasen los intereses de los países en desarrollo.

### **Desafíos tributarios de la economía digital**

21. Las dos primeras ponencias, realizadas por Marc M. Levey, de Baker McKenzie (que hizo uso de la palabra a título personal), y Styliani Ntoulaki, expasante de la secretaría, pusieron de relieve algunos de los problemas a los que se enfrentaban los Estados como consecuencia de la economía digital, que incluían la posibilidad de que las empresas multinacionales generasen ingresos en un Estado sin tener una vinculación o presencia física en él, lo que permitía que algunas empresas multinacionales eludiesen pagar impuestos al Estado fuente. La determinación del lugar de la creación de valor de datos digitales era otro desafío que había que tener en cuenta al determinar el Estado al que debían atribuirse los beneficios. También se planteó el riesgo de introducir tratamientos diferentes para los distribuidores en línea y los que cuentan con presencia física.

22. Los oradores señalaron que, si bien el tema había sido objeto de debate durante años en otros foros, las soluciones propuestas y aplicadas no habían resuelto adecuadamente las cuestiones planteadas en los documentos. Los ponentes sugirieron que el Comité estaba en una posición privilegiada para asumir el reto de crear un marco internacional común con el fin de ayudar a los países a evitar las medidas descoordinadas y unilaterales al afrontar los desafíos fiscales causados por la digitalización de la economía, pero sin dejar de recibir ingresos fiscales donde se creara valor.

### **Tributación de los honorarios por servicios técnicos, de gestión y de consultoría en la economía digital**

23. David Orzechowski, también expasante de la secretaría, habló sobre la tributación de los honorarios por servicios de técnicos, de gestión y de consultoría en la economía digital, en particular con arreglo al artículo 12 A de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación de 2017, y señaló que, en virtud de ese artículo, la presencia física del proveedor no era necesaria para que un Estado pudiera gravar los beneficios generados por la prestación de los servicios digitales a una persona en ese mismo Estado.

24. El Sr. Orzechowski señaló que la inclusión del artículo 12 A en la Convención Modelo de 2017, en la medida en que se adoptase en tratados bilaterales, daría lugar a un cambio significativo en la asignación de los derechos de imposición sobre los ingresos procedentes de servicios técnicos, de gestión y de consultoría. En ese sentido, el orador opinó que la inclusión del artículo 12 en la Convención Modelo de 2017 ilustraba cómo el replanteamiento de conceptos tradicionales podía llevar a una mejor atribución de los derechos de imposición en la economía digital, especialmente en respuesta a las realidades y prioridades de los países en desarrollo.

### **Beneficios y oportunidades para las administraciones tributarias derivados de la digitalización de la economía**

25. Chris Sanger, de Ernst & Young, presentó otra perspectiva sobre la economía digital. El orador se refirió a las ventajas y oportunidades derivadas de la digitalización de la economía para las administraciones tributarias, que consistían en la transformación, la transparencia y la tecnología. Observó que las prácticas de las administraciones tributarias aún no habían alcanzado el ritmo de los cambios del entorno empresarial. También señaló que, si las administraciones tributarias participasen en la digitalización mediante la puesta en práctica de archivos electrónicos, contabilidad electrónica, cotejo electrónico de datos de los contribuyentes, auditoría electrónica y evaluación electrónica, podrían aumentar la cooperación con otras administraciones tributarias y establecer normas internacionales claras.

## **Novedades en la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos**

26. El Comité también fue informado por Sophie Chatel, de la secretaria de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), sobre la labor reciente realizada por dicha Organización en el ámbito de la economía digital. El Grupo de los 20 había encargado a la OCDE que elaborase un informe sobre la cuestión, centrado en soluciones tanto a largo como a corto plazo. Para redactar el informe, la OCDE había iniciado un proceso de consultas con las empresas, el mundo académico y la sociedad civil. El ponente indicó que la tarea no sería fácil. Las soluciones que propondría la OCDE tendrían que ser compatibles con los tratados de doble tributación, los acuerdos de la Organización Mundial del Comercio y la legislación de la Unión Europea. Estaba previsto que la OCDE presentase un informe provisional en abril de 2018 y el informe final a más tardar en 2020.

27. Muchos miembros del Comité consideraron que era importante crear un subcomité encargado de analizar las cuestiones tributarias relacionadas con la digitalización de la economía y describir las posibles formas de avanzar. Con ese fin, el subcomité podría examinar las novedades registradas en otros foros internacionales, como la OCDE, el Banco Mundial, la Unión Europea y el FMI, prestando especial atención a las necesidades de los países en desarrollo.

28. La cuestión de si ese subcomité también analizaría las cuestiones de la administración tributaria relacionadas con la digitalización se debatió extensamente y se manifestaron diversas opiniones. Habida cuenta de que uno de los coordinadores propuestos para el subcomité ya había abandonado la reunión, la secretaria propuso que el subcomité examinase y tratase los desafíos tributarios de la digitalización de la economía y las cuestiones de administración tributaria relacionadas con la economía digital hasta la próxima reunión del Comité en mayo de 2018, durante la cual el subcomité informaría al Comité con vistas a adoptar una decisión sobre si podrían establecerse dos subcomités, de manera que cada uno se ocupase de uno de los dos temas.

29. Esa propuesta fue aceptada y se creó el Subcomité de Cuestiones Tributarias Relacionadas con la Digitalización de la Economía, coordinado por Babatunde Fowler y Aart Roelofsen, con el siguiente mandato propuesto:

El Subcomité tiene el mandato de basarse en su propia experiencia como órgano ampliamente representativo de las partes afectadas y colaborar con otros órganos competentes y partes interesadas con miras a:

- Analizar las cuestiones técnicas, económicas y otras cuestiones pertinentes;
- Describir los problemas y las oportunidades que resulten de especial interés para los distintos organismos afectados de los países en desarrollo;
- Observar las novedades internacionales;
- Describir posibles formas de avanzar; y
- Sugerir medidas y elaborar disposiciones relativas a la digitalización de la economía, en relación con:
  - o Los impuestos sobre la renta;
  - o Los tratados de doble tributación;
  - o El impuesto sobre el valor añadido y otros impuestos indirectos; y
  - o Las cuestiones de administración tributaria.

El Subcomité informará sobre sus actividades, recomendaciones y conclusiones en cada período de sesiones del Comité y presentará una respuesta inicial sobre las cuestiones, las opciones posibles y los métodos de trabajo para que sea examinada en el 16° período de sesiones en mayo de 2018.

### **C. Cuestiones de tributación ambiental de interés para los países en desarrollo**

30. El tema fue presentado por Tatiana Falcão, exfuncionaria de la secretaría. La oradora puso el tema en su contexto recordando a los participantes que la Secretaría de las Naciones Unidas había presentado un documento acerca de la cuestión sobre la base de la experiencia de Suecia con los impuestos ambientales en 2015. El Comité se había interesado por la cuestión en sus períodos de sesiones 12° y 14°, pero no le había podido dedicar más tiempo ya que estaba terminando de tratar otros temas antes de la renovación de sus miembros. El Comité había recomendado que los nuevos miembros siguieran estudiando la cuestión y proporcionasen orientación a los países sobre las políticas y otras cuestiones relativas a la tributación ambiental.

31. La Sra. Falcão señaló que el impuesto ambiental se justificaba principalmente por la necesidad de reducir la emisión de gases de efecto invernadero y, por tanto, proteger el medio ambiente. También examinó las políticas de tributación ambiental que se utilizaban en los distintos países y presentó ejemplos de países que ya habían aplicado alguna forma de impuesto ambiental.

32. La Sra. Falcão examinó brevemente la manera en que la cuestión estaba relacionada con el tema general del desarrollo sostenible dentro del sistema de las Naciones Unidas. Observó que las Naciones Unidas habían propuesto tres acuerdos: a) la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático; b) el Protocolo de Kyoto; y c) el Acuerdo de París. La Convención sobre el Cambio Climático, firmada en 1994, exigió que los países aplicasen políticas para reducir y contener las emisiones de gases de efecto invernadero en niveles que impidiesen su interferencia en el sistema climático. En la Convención se establecieron metas de emisiones óptimas solo para los países desarrollados, pero sin un sistema integrado para evaluar sus progresos. El Protocolo de Kyoto trató de establecer un nivel máximo de emisiones de gases de efecto invernadero en la atmósfera para cada país y permitió que los países comerciaran entre ellos sus “derechos de contaminación”, en lo que se conocía como el sistema de “límites máximos y comercio”. Los mercados de comercio de derechos de emisión debían dar lugar a un cambio sustancial en el comportamiento de los consumidores, lo que se traduciría en la limitación de las emisiones de carbono a los niveles deseados.

33. La Sra. Falcão señaló que este enfoque basado en el mercado para reducir las emisiones de carbono no había sido suficiente para alcanzar el nivel deseado de emisiones de carbono y que los países habían establecido rápidamente otros instrumentos adecuados para reducir las emisiones de gases de efecto invernadero.

34. El conjunto de instrumentos para alcanzar el nivel deseado de gases de efecto invernadero en la atmósfera se había descrito en el Acuerdo de París, e incluía la financiación verde, los bonos verdes y los impuestos ambientales.

35. En lo que respecta a las opciones de política tributaria, la Sra. Falcão describió tres enfoques: los impuestos anteriores, los impuestos intermedios y los impuestos posteriores. Los impuestos anteriores gravan las actividades de extracción y son, por lo tanto, los más adecuados para los países dotados de muchos recursos naturales. Los impuestos intermedios se aplican principalmente a las refinerías o a las actividades de transporte y son fáciles de administrar porque afectan a un número limitado de

contribuyentes, pero no reflejan la totalidad del proceso, ya que las actividades contaminantes pueden ocurrir durante el proceso de extracción. Los impuestos posteriores suelen gravar la adquisición del producto final por los consumidores y son adecuados para los países que no son ricos en recursos minerales pero que tienen grandes mercados de consumo.

36. La Sra. Falcão explicó que los impuestos anteriores, intermedios y posteriores se solían aplicar de forma automática, de modo que su administración fuera fácil y económica. Asimismo, señaló que dichos impuestos, cuya administración no requería recursos adicionales, podían ser una buena fuente de ingresos para los países. Además, permitirían que los países en desarrollo obtuvieran ingresos tanto de los sectores estructurados como de los informales.

37. Al describir las experiencias de los países que aplicaban el impuesto sobre las emisiones de carbono, la Sra. Falcão señaló algunas dificultades que podían surgir. Algunos Gobiernos, para justificar el impuesto y sus beneficios para el desarrollo sostenible, habían tenido que eliminar impuestos de otros tipos para que el impuesto sobre las emisiones de carbono no afectara a los ingresos. Otros habían decidido destinar los ingresos tributarios recaudados a financiar actividades relacionadas con el medio ambiente. En cada caso, había diversas opciones que dependían de la situación del país, lo que, en opinión de la oradora, podía justificar la creación de un subcomité para estudiar la cuestión en profundidad.

38. Todos los participantes que hicieron uso de la palabra estuvieron de acuerdo con la idea de establecer un subcomité y algunos sugirieron que el subcomité tuviera un mandato más amplio para examinar todas las políticas relacionadas con los ingresos que influían en el cambio climático, en particular las establecidas de conformidad con el Acuerdo de París. Muchos países, especialmente los países en desarrollo, podrían necesitar orientación con respecto al cumplimiento de sus compromisos. El Comité acordó establecer un Subcomité de Cuestiones de Tributación Ambiental y nombrar Coordinadora de dicho Subcomité a la Sra. Aristizábal Mora. El mandato del Subcomité es el siguiente:

El Subcomité tiene el mandato de llevar a cabo análisis, presentar informes y proponer orientación sobre las dificultades y las oportunidades relacionadas con la tributación ambiental para los países en desarrollo, en particular, realizando las siguientes actividades:

- Determinar y examinar las cuestiones más acuciantes con respecto a las cuales la orientación del Comité podría resultar más útil para los países en desarrollo e informar inicialmente al Comité sobre ellas en su 16º período de sesiones en 2018;
- Prestar especial atención a la aplicación de los impuestos sobre las emisiones de carbono e informar sobre las cuestiones administrativas, consideraciones de políticas y prácticas en vigor de los países;
- Presentar proyectos de orientaciones sobre las cuestiones que apruebe el Comité en sus períodos de sesiones.

En el desempeño de su labor, el Subcomité deberá celebrar consultas amplias y tratar de colaborar con otras entidades activas en este ámbito. El Subcomité informará sobre su labor en cada período de sesiones.

#### **D. Posible actualización del Manual práctico de las Naciones Unidas sobre la fijación de precios de transferencia para los países en desarrollo**

39. Al presentar la segunda edición del Manual práctico de las Naciones Unidas sobre la fijación de precios de transferencia para los países en desarrollo, Stig Sollund, Coordinador del anterior Subcomité sobre el Artículo 9 (Empresas Asociadas): Fijación de Precios de Transferencia, hizo una breve descripción del proceso que había conducido a la publicación del manual y, posteriormente, a su segunda edición.

40. El orador recordó que, al principio, algunas personas habían expresado su preocupación por el hecho de que el manual podría dar lugar a diferentes metodologías en conflicto con respecto al “principio de plena competencia”, que era el principio básico para evaluar la fijación de precios de transferencia recomendado por otras organizaciones, como la OCDE. Sin embargo, señaló que el Subcomité había procurado mantener la coherencia con el artículo 9 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación, que reconocía que el “principio de plena competencia” era necesario para evaluar la fijación de precios de transferencia. En el manual también se incluían algunas prácticas nacionales en el ámbito de la fijación de precios de transferencia y se había intentado tener en cuenta la situación especial de los países en desarrollo y las leyes nacionales.

41. El Sr. Sollund señaló que el manual debía ser un documento vivo, mejorado y actualizado continuamente. En ese sentido, dio un ejemplo de la actualización más reciente de la Convención Modelo, en la que se había revisado el comentario sobre el artículo 9, que había sido una de las bases de la actualización del manual. Algunos temas considerados importantes no se habían podido abordar plenamente al llegar el momento de la publicación de la primera edición del manual. Ciertos asuntos, como los “servicios dentro del grupo”, los “acuerdos de contribución de costos” y la labor del Proyecto sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios relativa a los “activos intangibles” se habían añadido en nuevos capítulos de la segunda edición del manual. Las prácticas nacionales habían sido actualizadas por los países pertinentes y se habían añadido las prácticas nacionales de México.

42. El orador sugirió que un nuevo subcomité encargado del mismo tema podría estudiar y formular recomendaciones sobre la forma de lograr que el manual fuera aún más práctico, en particular incluyendo más ejemplos de países y colaborando con otras instituciones que participasen en el diseño de las actividades de fomento de la capacidad para los países en desarrollo. Asimismo, señaló el caso práctico de la fijación de precios de transferencia para las industrias extractivas y la labor realizada en el pasado con el Subcomité sobre Cuestiones relativas a la Tributación de las Industrias Extractivas en los Países en Desarrollo para abordar los precios de transferencia en la publicación elaborada por ese Subcomité, pero desaconsejó añadir capítulos sobre cada industria al manual.

43. En el debate que tuvo lugar a continuación, el Copresidente del Comité anunció la publicación oficial de la segunda edición del manual. Se agradeció la labor realizada al Sr. Sollund y los miembros del anterior Subcomité sobre el Artículo 9 (Empresas Asociadas): Fijación de Precios de Transferencia, y se formó un nuevo Subcomité sobre el Artículo 9 (Empresas Asociadas): Fijación de Precios de Transferencia, coordinado por Ingela Willfors y el Sr. Sollund, con el siguiente mandato:

El Subcomité tiene el mandato de examinar y actualizar el Manual práctico de las Naciones Unidas sobre la fijación de precios de transferencia para los países en desarrollo con arreglo a los siguientes principios:

- El manual debe reflejar la aplicación del artículo 9 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación y el principio de plena competencia plasmado en él, y mantener la coherencia con los comentarios pertinentes de la Convención Modelo;
- El manual debe reflejar las realidades y las necesidades de los países en desarrollo en sus correspondientes etapas de desarrollo de la capacidad;
- El manual debe prestar especial atención a la experiencia de los países en desarrollo y a las cuestiones y opciones de mayor relevancia práctica para ellos; y
- El manual debe basarse en la labor que se esté realizando en otros foros.

El Subcomité tendrá debidamente en cuenta los resultados del Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios del Grupo de los 20 y la OCDE en lo que respecta a la fijación de precios de transferencia. En el manual se reflejará la situación especial de las economías de los países menos adelantados.

El Subcomité presentará informes sobre la marcha de sus trabajos en los períodos de sesiones del Comité y someterá su proyecto final de actualización del manual al examen y aprobación del Comité a más tardar en su 22° período de sesiones, en 2021, y, preferiblemente, en 2020.

#### **E. Posible actualización del manual sobre cuestiones relativas a la tributación de las industrias extractivas en los países en desarrollo**

44. El Secretario del Comité resumió la labor realizada por los últimos miembros del Subcomité sobre Cuestiones relativas a la Tributación de las Industrias Extractivas en los Países en Desarrollo, que incluyó la finalización de un nuevo manual sobre dichas cuestiones. El manual había sido aprobado por el Comité anterior y se estaba editando. El Secretario señaló que una versión digital del manual estaría disponible en el sitio web del Comité y que estaba previsto que las copias impresas estuvieran listas para la próxima reunión del Comité en 2018.

45. Además, el Secretario observó que, si bien se había llevado a cabo una importante labor en la materia, algunos temas no pudieron incluirse en el manual y describió algunos de ellos, respecto de los cuales la orientación del Comité podría beneficiar a los países en desarrollo y a quienes trabajaban en esos países, a saber: a) las mejores prácticas en la auditoría de las actividades de extracción de petróleo y gas o de minería; b) cuestiones relativas a la “manipulación de los precios de mercado”, en la medida en que estas diferían de las cuestiones generales relativas a la fijación de precios de transferencia (cuestión que el Subcomité anterior dejó abierta para su futuro examen); c) el tratamiento fiscal de los subcontratistas y proveedores de servicios; d) contratos de reparto de la producción; e) el tratamiento fiscal de las transacciones financieras que apoyaban al sector extractivo y energético, como la cobertura, los arrendamientos financieros, la financiación mediante deuda y cuestiones de infracapitalización; f) cuestiones relativas al impuesto ambiental; y g) incentivos fiscales en las industrias extractivas.

46. El Sr. Mensah, Coordinador del anterior Subcomité sobre Cuestiones relativas a la Tributación de las Industrias Extractivas en los Países en Desarrollo, también se refirió a la labor realizada en la materia. Señaló que el anterior Subcomité se había establecido por primera vez en 2013 y que sus miembros se habían reunido durante el período de cuatro años del mandato anterior del Comité. La composición del

Subcomité era muy diversa e incluía a miembros del Comité y representantes de los Gobiernos, las empresas y la sociedad civil, lo que le permitió tener una perspectiva amplia sobre la industria extractiva y un rendimiento acorde. El Sr. Mensah también señaló que el Comité anterior había recomendado que se siguiera trabajando en el manual sobre la tributación de las industrias extractivas porque, como observó el Secretario, muchas cuestiones de interés para los países en desarrollo relacionadas con la industria extractiva aún no se habían tratado. Los miembros del Comité aceptaron esa recomendación. Se constituyó un nuevo subcomité, coordinado por el Sr. Mensah, con el mandato siguiente:

El Subcomité tiene el mandato de examinar y proponer un proyecto de orientación sobre cuestiones relativas a la tributación de las industrias extractivas y de informar al respecto en forma de actualizaciones del *Manual de las Naciones Unidas sobre determinadas cuestiones relativas a la tributación de las industrias extractivas en los países en desarrollo* (“el manual”). Esta labor se llevará a cabo en el entendimiento de que el Subcomité:

- Determinará y examinará las cuestiones más acuciantes con respecto a las cuales una mayor orientación del Comité podría resultar más útil para los países en desarrollo en esta esfera, e informará inicialmente al Comité sobre dichas cuestiones en su 16º período de sesiones en 2018;
- Proporcionará proyectos de orientación sobre las cuestiones que apruebe el Comité en sus períodos de sesiones; y propondrá otras actualizaciones y mejoras del manual para su aprobación.

En el desempeño de su labor, el Subcomité procurará colaborar con otras organizaciones que trabajan sobre el terreno. El Subcomité informará sobre su labor en cada período de sesiones.

47. Por último, los participantes en la labor del Foro Intergubernamental sobre Minería, Minerales, Metales y Desarrollo Sostenible y la OCDE (la Sra. Alexandra Readhead y el Sr. Dan Devlin, respectivamente) hicieron una presentación sobre el proyecto conjunto que esas organizaciones pusieron en marcha para afrontar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios en el sector de la minería en los países en desarrollo. Señalaron que el proyecto conjunto estaba centrando su labor en las deducciones excesivas de los intereses, la fijación de precios de transferencia abusivos, la infravaloración de las exportaciones de minerales, los incentivos fiscales perjudiciales, la estabilización fiscal, los acuerdos fiscales, la transferencia indirecta de activos de minería, los acuerdos de flujo relativos a metales, los arreglos de cobertura abusivos y el régimen jurídico diferencial inadecuado. El proyecto tenía por objeto ofrecer una orientación sobre política combinada con una orientación administrativa y de ejecución a las autoridades tributarias y los ministerios de minería de los países en desarrollo. Se iban a ofrecer capacitación y asesoramiento directo a los miembros del Foro Intergubernamental y también a otros países interesados. Los resultados de la labor del Foro Intergubernamental y la OCDE en el momento de la presentación del informe figuran en la *Guía práctica para la evaluación de los riesgos relacionados con la fijación de precios de transferencia en la industria minera africana* y la *Guía práctica para afrontar las dificultades asociadas con la falta de comparables en los análisis de precios de transferencia*. Los dos oradores expresaron interés en colaborar con el Subcomité.

## **F. Fiscalidad de los proyectos de desarrollo**

48. El Sr. Jacques Sasseville, de la secretaría, presentó el tema de los donantes que solicitaban exenciones fiscales respecto de proyectos de ayuda, y para ello recordó la

labor realizada por el Comité entre 2005 y 2007, que dio lugar a la elaboración de un proyecto de directrices sobre esa cuestión (véase [E/C.18/2007/CRP.12](#)).

49. El Sr. Sasseville describió brevemente la cuestión y observó que los representantes de los países en desarrollo estaban familiarizados con los problemas que surgían de las amplias exenciones fiscales relativas a la financiación de los proyectos de desarrollo. En vista de que esos proyectos en general estaban exentos de impuestos, podían reducir los ingresos internos de los países en desarrollo, que eran necesarios para el logro de los Objetivos de Desarrollo Sostenible. La cuestión se describió y analizó en una nota preparada para la reunión del Comité celebrada en 2005 ([E/C.18/2005/9](#)).

50. El Sr. Sasseville observó que entre 2007 y 2016 los organismos donantes habían manifestado poco interés en afrontar la cuestión. Sin embargo, desde la celebración de la conferencia sobre tributación y desarrollo organizada por el Pacto Fiscal Internacional y la Iniciativa Fiscal de Addis en junio de 2017, muchos organismos habían cambiado significativamente de actitud.

51. Durante esa conferencia, los representantes de los organismos de desarrollo de Noruega y los Países Bajos explicaron la manera en que el proyecto de directrices había contribuido a cambiar su enfoque respecto del pago de los impuestos sobre los proyectos que financiaban, siguiendo así el ejemplo que dieron hacia muchos años el Banco Mundial (en 2004) y los organismos de desarrollo de países como Francia y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte. Una de las conclusiones de la conferencia fue que la cuestión debía afrontarse y que el proyecto de directrices constituía una base para proseguir el debate entre los organismos donantes y las administraciones tributarias de los países en desarrollo. Además, en una reunión que celebró recientemente la Plataforma de Colaboración en materia Tributaria, se decidió que esa cuestión debía incluirse en el programa de trabajo de la Plataforma.

52. La observadora de la Organización Internacional de la Francofonía explicó que los Ministros de Finanzas de los países de bajos ingresos que eran miembros de esa organización habían examinado la cuestión y expresado el deseo de que los organismos donantes se abstuvieran de pedir amplias exenciones relativas a su financiación de proyectos de asistencia para el desarrollo, debido a los efectos negativos que esas exenciones tenían en los sistemas tributarios, las administraciones tributarias y las economías de esos países. Añadió que el mismo deseo se había expresado respecto de los proyectos del sector privado financiados por organismos públicos, como los de la Corporación Financiera Internacional. Por consiguiente, la Organización Internacional de la Francofonía respaldaba la continuación de la labor en esa esfera con miras a concebir soluciones concretas.

53. El observador del Pacto Fiscal Internacional, que prestaba apoyo de secretaría a la Iniciativa Fiscal de Addis, señaló que la cuestión de las exenciones fiscales relativas a los proyectos de desarrollo se relacionaba con la coherencia de las políticas, que era uno de los tres compromisos de la Iniciativa Fiscal de Addis (en la que participan 41 países, incluidos 21 países en desarrollo). Por ello, la cuestión se incluyó en el programa de la conferencia del Pacto Fiscal Internacional y la Iniciativa Fiscal de Addis, celebrada en junio de 2017. El observador añadió que, durante la conferencia, se había manifestado un firme respaldo a la labor relativa a la tributación de la asistencia oficial para el desarrollo.

54. Todos los ponentes que intervinieron a continuación se manifestaron a favor de proseguir la labor sobre el tema. Los miembros procedentes de los países en desarrollo destacaron la importancia de tratar la cuestión de las exenciones amplias relativas a los proyectos de desarrollo, que era motivo de preocupación para sus administraciones tributarias. También se apoyó la labor de los miembros procedentes de los países desarrollados, pero estos señalaron que era importante tener en cuenta

que el personal adscrito de los organismos de desarrollo debería estar exento. El Sr. Sollund, observador de Noruega, confirmó que Noruega y su organismo de desarrollo ya no solicitaban esas exenciones y que apoyaban firmemente que se trabajara en la formulación de recomendaciones en ese ámbito.

55. El establecimiento de un subcomité sobre el tema fue una posibilidad que se planteó en el párrafo final de un documento de sesión sobre el tratamiento fiscal de los proyectos de desarrollo (E/C.18/2017/CRP.24). El Secretario del Comité sugirió que un enfoque posible sería solicitar que se preparara un documento para su examen en el 16º período de sesiones del Comité, en mayo de 2018, y luego adoptar una decisión sobre la mejor manera de llevar adelante la labor. El Comité convino en adoptar ese enfoque.

## **G. Tratamiento de los instrumentos de inversión colectiva**

56. El Sr. Christoph Schelling presentó el tema señalando que el tratamiento fiscal de los instrumentos de inversión colectiva en el derecho nacional y los acuerdos fiscales planteaban una serie de cuestiones. El orador observó la labor realizada por otras organizaciones en esa esfera y explicó brevemente por qué este tema era pertinente para el Comité. Además de las cuestiones técnicas relacionadas con el tratamiento fiscal de los instrumentos de inversión colectiva, la importancia económica de la inversión de la cartera realizada por esos instrumentos (y la importancia de la tributación para atraer esa inversión) hacía que el tratamiento fiscal de los instrumentos de inversión colectiva fuera una cuestión importante para los países desarrollados y los países en desarrollo.

57. Como primera medida, el Sr. Schelling propuso que se preparara un documento en el que se resumiera la cuestión, que se examinaría en el 16º período de sesiones del Comité. El Comité aceptó esa propuesta.

58. En respuesta a un miembro que preguntó si la labor relativa al tema abarcaría también el tratamiento fiscal de los denominados “instrumentos de inversión no colectiva”, el Sr. Schelling señaló que era necesario seguir analizando la cuestión y que esta no debía prejuzgarse.

## **H. Entidades híbridas**

59. Se invitó al Sr. Dhruv Sanghavi a que presentara su documento relativo al artículo 1 2) propuesto de la Convención Modelo sobre las entidades híbridas, que no pudo examinarse plenamente en el 14º período de sesiones. El Sr. Sanghavi hizo hincapié en que los objetivos del Proyecto sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios del G20 y la OCDE eran velar por que los derechos de imposición se asignaran al Estado en el que se realizaban las actividades económicas que generaban ingresos y combatir la planificación fiscal agresiva. Sin embargo, a su juicio, el artículo 1 2) no cumplía ninguno de esos propósitos.

60. Mediante ejemplos y estudios de casos, el Sr. Sanghavi explicó la manera en que el artículo 1 2) menoscababa los derechos de imposición del Estado de origen y por qué no resolvía el problema de la doble no imposición. Señaló que los países en desarrollo debían ser conscientes de esas cuestiones a la hora de negociar acuerdos fiscales, y expresó su preferencia por una norma de atribución de acuerdos más clara. No todos coincidieron con el análisis del Sr. Sanghavi y el Comité convino en que la cuestión se examinaría en el marco del subcomité encargado de actualizar la Convención Modelo.

## **I. Artículo 12 (Cánones o regalías)**

61. El Secretario del Comité recordó el debate sobre la clasificación a efectos de los acuerdos relativa a los pagos por programas de informática que tuvo lugar cuando se ultimó la actualización de 2011 de la Convención Modelo. En ese momento se decidió que el comentario de la Convención Modelo incluiría una cita de los párrafos del comentario del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE respecto de la cuestión, pero, dado que algunos miembros no estaban de acuerdo con las opiniones expresadas en dichos párrafos, se decidió entonces que la posición de esos miembros se reflejaría en el comentario de la Convención Modelo de las Naciones Unidas en forma de una declaración que indicara que algunos miembros no estaban de acuerdo con las opiniones expresadas en varios párrafos citados.

62. Los anteriores miembros del Comité habían decidido tratar de ofrecer más orientación en esa esfera. Se estableció un Subcomité de Cánones o Regalías, presidido por la Sra. Pragya Saksena, con el doble mandato de ocuparse del tratamiento que se da en los acuerdos fiscales a los pagos relacionados con los programas de informática y de aclarar el significado de la frase “pagos ... por el uso o la concesión de equipos industriales, comerciales o científicos”, que figura en la definición de cánones de la Convención Modelo.

63. El Subcomité se reunió solo una vez, en febrero de 2017, cuando pudo concluir su labor sobre la segunda parte de su mandato, que dio lugar a la aprobación por el Comité, en su reunión de abril de 2017, de los cambios relacionados con el significado de “pagos ... por el uso o la concesión de equipos industriales, comerciales o científicos” para su inclusión en el comentario de la Convención Modelo. Sin embargo, en lo que respecta a la parte de su mandato relativa al tratamiento de los pagos relacionados con programas de informática, el Subcomité no pudo llegar a una decisión definitiva y recomendó que los nuevos miembros del Comité continuaran la labor sobre ese tema.

64. El Secretario concluyó su intervención invitando al Comité a que decidiera si se debía proporcionar orientación adicional sobre esta cuestión en el comentario de la Convención Modelo. Señaló que, si el Comité decidía que esa labor debía realizarse, esta podría efectuarla un subcomité que proseguiría la labor del anterior Subcomité de Cánones o Regalías, o podría tratarse como parte de un mandato más amplio que se asignaría a un nuevo subcomité encargado de actualizar la Convención Modelo.

65. Tras un prolongado debate sobre las ventajas y desventajas de establecer un nuevo subcomité para la cuestión, se decidió que, habida cuenta de su historia y la labor realizada hasta entonces, este era un caso especial. Debería crearse un subgrupo dentro del subcomité encargado de actualizar la Convención Modelo para que se ocupara específicamente del tratamiento fiscal de los pagos relacionados con programas de informática.

## **J. Procedimiento de acuerdo mutuo**

66. El Secretario del Comité resumió las circunstancias que motivaron la creación del Subcomité sobre el Procedimiento de Acuerdo Mutuo – Evitación y Solución de Controversias y la labor realizada por sus últimos miembros. Se había reconocido anteriormente que no se contaba con orientaciones suficientes sobre la forma de aplicar el procedimiento de acuerdo mutuo; la forma de poner en marcha otros mecanismos de solución de controversias en el contexto del procedimiento de acuerdo mutuo, incluido el arbitraje, que se incorporó como opción en la actualización de 2011 de la Convención Modelo; y la forma de evitar controversias. El Subcomité se creó

en 2015 a raíz de la sugerencia de la secretaría. Las partes pertinentes del mandato del Subcomité consistían en estudiar opciones para asegurar la eficacia de los procedimientos de acuerdo mutuo y la idoneidad del artículo 25, sin alentar o desalentar la aplicación del arbitraje como parte del procedimiento de acuerdo mutuo en tratados de doble tributación, que era una cuestión sobre la que distintos países tenían opiniones diferentes. Se observó que la labor del Subcomité se limitaba a analizar las ventajas y desventajas de la aplicación del arbitraje, como se señaló anteriormente en el comentario sobre la Convención Modelo.

67. El mandato del Subcomité también había incluido el examen de otros mecanismos de solución de controversias, como la mediación o la conciliación no vinculantes, y también los medios para evitar las controversias, como los acuerdos de fijación anticipada de precios. Ello dio lugar a una actualización de la redacción del comentario sobre el artículo 25 en la actualización de 2017 de la Convención Modelo. Desde la creación del Subcomité, se había trabajado para actualizar la *Guía sobre el procedimiento de acuerdo mutuo con arreglo a los acuerdos fiscales*, aprobada por el Comité en su octavo período de sesiones, celebrado en 2012, y redactar un manual sobre la evitación y la solución de controversias.

68. El Secretario pidió a los miembros del Comité que determinaran si la labor del Subcomité debía llevarse adelante y, en caso afirmativo, que establecieran en qué debía centrarse. A continuación, invitó a cinco oradores a que hicieran presentaciones más detalladas sobre la labor del Subcomité hasta entonces.

69. El Sr. Jeffrey Owens, representante de la Universidad de Viena de Economía y Administración de Empresas, hizo una presentación acerca del proyecto de manual sobre evitación y solución de controversias. Señaló que en los últimos años el número de procedimientos de acuerdo mutuo entre países desarrollados y países en desarrollo, así como entre dos países en desarrollo, había aumentado de manera exponencial, lo que indicaba que el mismo problema preocupaba a los países desarrollados y a los países en desarrollo. El Sr. Owens opinó que la labor del Subcomité sobre el Procedimiento de Acuerdo Mutuo – Evitación y Solución de Controversias debía avanzar para asegurar que los países en desarrollo evitaran controversias a nivel nacional, y que cuando estuvieran en un procedimiento de acuerdo mutuo supieran cómo llevar a cabo adecuadamente todas las fases del procedimiento. También señaló que el actual proyecto de manual sobre evitación y solución de controversias se había preparado bajo la dirección de los últimos miembros del Subcomité, y que los últimos miembros del Comité ya habían aprobado el borrador del manual. El siguiente paso podría ser ultimar un proyecto más actualizado y ampliado para su examen en el 16º período de sesiones del Comité.

70. El Sr. Cym Lowell, representante de la Cámara de Comercio Internacional, subrayó la importancia que los mecanismos no vinculantes de solución de controversias podían tener en el procedimiento de acuerdo mutuo. Señaló que, especialmente para los países sin mucha experiencia con dicho procedimiento, podría ser útil contar con la participación de un tercero que les pudiera ayudar en el curso del proceso. Por ejemplo, la asistencia podría consistir en la participación oficiosa de un tercero o una mediación no vinculante.

71. La Sra. Susana Bokobo, representante de Repsol, hizo una presentación sobre el proceso de actualización de la *Guía sobre el procedimiento de acuerdo mutuo con arreglo a los acuerdos fiscales* y afirmó que los últimos miembros del Comité habían aprobado la actualización del documento, teniendo en cuenta la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, así como el entorno fiscal posterior a la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Asimismo, señaló que el objetivo era que la guía indicada fuera un manual muy claro y útil de rápida referencia para las

autoridades competentes. La labor relativa a la guía aún se encontraba en una etapa preliminar.

72. El Sr. Norbert Roller, representante del Banco Mundial, hizo una presentación sobre la necesidad de elaborar rápidamente orientación para los países en desarrollo sobre cómo aplicar el procedimiento de acuerdo mutuo de manera sencilla y asequible a pesar de las posibles asimetrías en la experiencia. A su juicio, la orientación era necesaria porque los países en desarrollo habían comenzado recientemente a participar en procedimientos de acuerdo mutuo y la orientación elaborada hasta entonces no era suficientemente específica para ellos.

73. Por último, la Sra. Diana Bernal, representante de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente de México (PRODECON), hizo una presentación sobre la experiencia de mediación fiscal en México. Señaló que los contribuyentes en desacuerdo con las autoridades tributarias podían solicitar la mediación de la Procuraduría para obtener una solución definitiva de la controversia.

74. Varios miembros del Comité destacaron la importancia de llevar adelante la labor sobre los procedimientos de acuerdo mutuo. El Comité aprobó el establecimiento de un subcomité para que se ocupara de la cuestión. El Subcomité de Evitación y Solución de Controversias será coordinado conjuntamente por el Sr. Krysiak y el Sr. George Omondi Obell y tendrá el mandato siguiente:

El Subcomité deberá examinar posibles medios de evitación y solución de controversias, tanto en el plano nacional como internacional, e informar al Comité al respecto. En particular, el Subcomité examinará el Procedimiento de Acuerdo Mutuo con miras a mejorar su eficacia, basándose en la labor realizada por el subcomité anterior. Se prestará atención especial a lo siguiente:

- Los mecanismos para evitar y resolver controversias que surjan a nivel nacional;
- Las maneras de asegurar que el procedimiento de acuerdo mutuo conforme al artículo 25 (en cualquiera de sus variantes previstas en la Convención Modelo de las Naciones Unidas) funcione de la manera más eficaz y eficiente posible; y
- Las cuestiones relacionadas con las cláusulas de arbitraje y otros medios como opciones para complementar el procedimiento de acuerdo mutuo.

Tras la labor realizada en esos ámbitos, el Subcomité producirá los siguientes resultados:

- Un proyecto de manual de las Naciones Unidas sobre solución y evitación de controversias;
- Un proyecto de texto actualizado de la guía de las Naciones Unidas sobre el procedimiento de acuerdo mutuo;
- Proyectos de los posibles cambios en la Convención Modelo de las Naciones Unidas o los comentarios, según proceda.

El Subcomité se centrará especialmente en las cuestiones que afecten a las economías en desarrollo, los posibles medios de afrontarlas de manera práctica y las maneras de fomentar la confianza para responder a ellas. Formulará recomendaciones al Comité en el marco de su mandato convenido, sobre las mejoras, de haberlas, para incluirlas en la próxima versión de la Convención Modelo de las Naciones Unidas. El Subcomité trabajará de manera prioritaria en el manual de las Naciones Unidas sobre solución y evitación de controversias y en la actualización de la guía de las Naciones Unidas sobre el procedimiento de acuerdo mutuo.

## K. Desarrollo de la capacidad

75. El Sr. Harry Tonino y el Sr. Jacques Sasseville, de la secretaría, suministraron información sobre los avances logrados en la ejecución y la elaboración ulterior del programa de las Naciones Unidas para el desarrollo de la capacidad en materia de cooperación internacional en cuestiones de tributación. Tras una breve reseña de los antecedentes institucionales, el mandato intergubernamental, la historia y los principales objetivos del programa, el Sr. Tonino describió las características principales del programa, centrándose en los elementos siguientes: a) la colaboración con representantes de los países, a fin de asegurar la pertinencia y la eficacia de las actividades; b) las sinergias con la labor del Comité; y c) las alianzas con las organizaciones regionales e internacionales que trabajaban en la esfera, en particular en el contexto de la Plataforma de Colaboración en materia Tributaria. El Sr. Tonino recordó luego las cuatro esferas principales de trabajo, a saber: a) la difusión de los productos del Comité mediante cursos y otras actividades de capacitación; b) la elaboración de publicaciones y otro material de desarrollo de la capacidad; c) la ejecución de proyectos de cooperación técnica a nivel nacional; y d) el desarrollo de la capacitación en línea.

76. El Sr. Sasseville hizo una reseña de las publicaciones elaboradas en el contexto del programa e informó acerca de algunos hechos recientes, entre ellos: a) la publicación de la segunda edición del *Manual de las Naciones Unidas sobre determinadas cuestiones relativas a la protección de la base imponible de los países en desarrollo*; y b) la labor ulterior realizada respecto de los Vademécums Prácticos de las Naciones Unidas sobre la Protección de la Base Imponible en los Países en Desarrollo, en particular sobre los pagos de alquileres y regalías que erosionaban la base imponible, y sobre las normas generales contra las prácticas abusivas. Luego mencionó algunos de los talleres y actividades de capacitación recientes y futuros, a saber: a) un taller de las Naciones Unidas y el Foro Africano de Administración Tributaria sobre tratados de doble tributación y pagos que erosionaban la base imponible, celebrado en Nairobi del 21 al 24 de marzo de 2017; b) un seminario regional de las Naciones Unidas y el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias sobre tributación internacional, celebrado en Cartagena (Colombia) del 4 al 7 de julio de 2017; c) un taller sobre cuestiones prácticas relativas a la protección de la base imponible, que celebrará la Comisión Económica para África en Addis Abeba del 7 al 10 de noviembre de 2017; y d) un curso de las Naciones Unidas y el Foro Africano de Administración Tributaria sobre la fijación de precios de transferencia, que se celebrará en Lobamba del 4 al 8 de diciembre de 2017. El Sr. Sasseville informó además acerca de la ejecución de proyectos de cooperación técnica a nivel de país en Angola, el Ecuador, Mongolia, Panamá, el Paraguay, la República Dominicana, la República Unida de Tanzania y Trinidad y Tabago.

77. El Director de la Oficina de Financiación para el Desarrollo del Departamento de Asuntos Económicos y Sociales y el Sr. Hugh Ault, Profesor Emérito de Boston College Law School, presentaron la segunda edición del *Manual de las Naciones Unidas sobre determinadas cuestiones relativas a la protección de la base imponible de los países en desarrollo*. El Director ofreció un panorama general de la historia del proyecto que culminó con la publicación del manual indicado, así como de su segunda edición, en particular respecto de la labor del Grupo de los 20 y la OCDE relativa al Proyecto sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios y la labor realizada por el Comité en ese ámbito. Informó de que en la segunda edición se habían actualizado todos los capítulos del manual a fin de reflejar los hechos más recientes de la labor del Comité, así como los resultados finales del Proyecto del Grupo de los 20 y la OCDE. El Sr. Ault informó de que, al igual que el método adoptado en la elaboración de la primera edición del manual, la labor realizada para preparar la presente revisión reflejaba las aportaciones y los comentarios recibidos de los países

en desarrollo, los miembros del Comité y otros interesados pertinentes, incluidos los que habían participado en varios talleres especiales. Tras examinar la estructura del manual y las principales actualizaciones de los capítulos existentes, el Sr. Ault presentó el contenido de los dos nuevos capítulos y observó que en la presente publicación se había prestado atención especial a la situación particular de los países en desarrollo, por ejemplo respecto de su capacidad y sus recursos administrativos y el estado de desarrollo de sus sistemas tributarios.

78. En el debate que tuvo lugar a continuación, varios miembros del Comité y representantes de los países encomiaron las publicaciones, los talleres y otras actividades de capacitación, la capacitación en línea y las misiones de cooperación técnica locales que se proporcionaron en el contexto del programa de las Naciones Unidas para el desarrollo de la capacidad en materia de cooperación internacional en cuestiones de tributación, y alentaron a la Oficina de Financiación para el Desarrollo a que continuara y ampliara su labor. Se estableció un grupo asesor integrado por miembros del Comité para que proporcionara asesoramiento y formulara recomendaciones sobre la ejecución de dichos programas.

#### **L. Actualización del Manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo**

79. Durante el período de sesiones, el Comité examinó la forma de cumplir su mandato de seguir examinando el *Manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo*, y de actualizarlo cuando fuera necesario.

80. El Sr. Tonino recordó que, a efectos de la actualización más reciente del manual, se estableció un subcomité en el noveno período de sesiones del Comité. Ese Subcomité, coordinado por el Sr. Wolfgang Lasars, recibió el mandato de elaborar un breve manual práctico sobre la negociación de acuerdos fiscales bilaterales para principiantes o funcionarios fiscales con poca experiencia. El primer proyecto se examinó en el décimo período de sesiones del Comité. Después de examinarlo en más ocasiones, el Comité finalizó y aprobó el manual en su 11º período de sesiones, celebrado en Ginebra del 19 al 23 de octubre de 2015.

81. Se señaló que, debido al momento de su aprobación, la versión mencionada del manual no incluía los cambios que posteriormente se hicieron a la Convención Modelo y los comentarios al respecto, ni tenía en cuenta los aspectos pertinentes de los resultados finales de la labor del G20 y la OCDE relativa al Proyecto sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Por consiguiente, varios miembros del Comité reconocieron la necesidad de actualizar el manual para reflejar esos cambios.

82. El Comité estableció un subcomité, coordinado por la Sra. Patricia Mongkhonvanit, para que propusiera actualizaciones del manual con arreglo al siguiente mandato:

Se encomienda al Subcomité que proponga actualizaciones del *Manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo* de las Naciones Unidas con arreglo a los siguientes principios:

- Que refleje la versión actual de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo y los comentarios pertinentes de las Naciones Unidas, así como las decisiones del Comité que condujeran a la introducción de cambios en esos textos;

- Que preste atención especial a la experiencia de los países en desarrollo y refleje sus realidades y necesidades en sus etapas pertinentes de desarrollo de la capacidad;
- Que se base en la labor pertinente realizada en otros foros y contribuya a ella, según proceda, en particular la labor relativa al material sobre negociación de acuerdos fiscales elaborada por la Plataforma de Colaboración en materia Tributaria.

El objetivo del Subcomité será presentar al Comité una actualización del manual para su examen con miras a que se apruebe en 2019. Se presentará al Comité información actualizada sobre la marcha de los trabajos en todos los períodos de sesiones hasta ese momento. El Subcomité podrá pedir a la secretaría que elabore las aportaciones requeridas y que preste el apoyo necesario dentro de los límites de sus recursos.

#### **M. Cuestiones relativas a la actualización de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo**

83. La Sra. Peters, miembro del anterior Subcomité sobre la Actualización de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo, comentó los principales cambios que figuraban en la actualización de 2017 de la Convención Modelo. Con respecto a la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, explicó que los cambios más importantes introducidos en la actualización de 2017 de la Convención Modelo podían clasificarse en tres categorías: a) normas generales contra las prácticas abusivas, que incluían un nuevo título y un nuevo texto del preámbulo para aclarar que los acuerdos fiscales no debían utilizarse para facilitar el abuso de los acuerdos o la búsqueda del acuerdo más favorable, junto con una norma de prueba sobre el propósito principal y una cláusula de limitación de beneficios, esta última muy similar a la cláusula de limitación de beneficios incluida en la actualización de 2016 de la Convención Modelo de los Estados Unidos sobre el Impuesto a la Renta; b) normas más específicas contra las prácticas abusivas, que consistían en un nuevo período de tenencia de 365 días aplicable al pago de dividendos y ganancias de capital procedentes de la venta de acciones de empresas propietarias de bienes inmuebles, y un nuevo criterio definitivo aplicable a las personas con doble residencia distintas de las personas físicas, según el cual las autoridades competentes de los Estados contratantes podían llegar a un acuerdo con arreglo a un procedimiento de acuerdo mutuo; y c) cambios en la definición de establecimiento permanente, en particular en relación con la lista de actividades que se consideraban de carácter auxiliar o preparatorio y el establecimiento permanente del organismo. La actualización de 2017 de la Convención Modelo también actualizó el comentario sobre el artículo 1 para explicar la relación entre las normas contra las prácticas abusivas y un acuerdo fiscal, e incluyó un nuevo comentario relativo a la norma de prueba sobre el propósito principal y la cláusula de limitación de beneficios.

84. Además, como explicó el Sr. Mensah, otro cambio introducido en la actualización de 2017 de la Convención Modelo fue el nuevo artículo 12 A, relativo a la tributación de los honorarios por servicios técnicos, que se examinó en mayor detalle durante los debates sobre las consecuencias fiscales de la economía digital – cuestiones de interés para los países en desarrollo.

85. El Secretario explicó que cada grupo de miembros del Comité procuraba actualizar la Convención Modelo durante su mandato de cuatro años. El último

Comité finalizó y aprobó la última actualización de la Convención Modelo en 2017. Aún se estaban realizando algunas tareas de edición.

86. Algunos miembros del Comité opinaron que, si bien en ese momento no era previsible que en un futuro cercano se fuera a necesitar una nueva actualización del Modelo, debían tener la oportunidad de examinar la cuestión. Por lo tanto, convinieron en establecer un subcomité, que, entre otras cosas, podría realizar alguna labor sobre la tributación de los programas de informática y las entidades híbridas. El mandato del Subcomité es el siguiente:

El Subcomité tiene el mandato de examinar, formular recomendaciones y proponer la redacción de la próxima actualización de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación (“la actualización”), centrándose en las cuestiones de mayor importancia para los países en desarrollo.

El Subcomité informará al Comité en su 16º período de sesiones, en 2018, y en cada período de sesiones a partir de entonces, con miras a finalizar su labor a más tardar en el 21º período de sesiones, en 2020.

## **N. Otros asuntos**

87. El Comité señaló la importancia capital de asegurar que los productos clave de la labor del Comité, incluida la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo, el *Manual práctico de las Naciones Unidas sobre la fijación de precios de transferencia para los países en desarrollo* y el manual sobre la tributación de las industrias extractivas, se publicaran en forma electrónica e impresa y en todos los idiomas oficiales de las Naciones Unidas. El Comité instó a que se realizaran esfuerzos, en particular a quienes pudieran proporcionar financiación, para que se hiciera lo antes posible y con la calidad requerida. El Comité también reconoció la importancia de contar con un sitio web del Comité que fuera claro y funcionara bien, y se pidió a la secretaría que examinara la eficacia y la facilidad de uso del sitio existente.

88. Se plantearon algunas inquietudes en relación con otras cuestiones tributarias que podrían ser importantes para los países en desarrollo, y la secretaría informó de que podrían elaborarse un documento de posición o un aporte similar para que los examinara el Comité.

## Capítulo IV

### **Asuntos que requieren la adopción de medidas por el Consejo Económico y Social**

#### **Proyecto de decisión cuya aprobación se recomienda al Consejo: lugar y fechas de celebración y programa provisional del 16º período de sesiones del Comité**

89. El Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación recomienda al Consejo Económico y Social que examine y apruebe el siguiente proyecto de decisión:

#### **Proyecto de decisión**

#### **Lugar y fechas de celebración y programa provisional del 16º período de sesiones del Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación**

El Consejo Económico y Social:

a) Decide que el 16º período de sesiones del Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación se celebre en Nueva York del 14 al 17 de mayo de 2018;

b) Aprueba el siguiente programa provisional del 16º período de sesiones del Comité:

1. Apertura del período de sesiones por los Copresidentes.
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 de procedimiento del Comité;
  - b) Informe del Subcomité sobre la Actualización de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo;
  - c) Otras cuestiones:
    - i) Actualización del *Manual práctico de las Naciones Unidas sobre la fijación de precios de transferencia para los países en desarrollo*;
    - ii) Actualización del manual sobre cuestiones relativas a la tributación de las industrias extractivas en los países en desarrollo;
    - iii) Actualización del *Manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo*;
    - iv) Tratamiento de los instrumentos de inversión colectiva;
    - v) Evitación y solución de controversias;
    - vi) Desarrollo de la capacidad;
    - vii) Cuestiones relativas al impuesto ambiental;

- viii) Consecuencias fiscales de la economía digital – cuestiones de interés para los países en desarrollo;
  - ix) Fiscalidad de los proyectos de desarrollo;
  - x) Otros asuntos sometidos a examen.
4. Programa provisional del 17º período de sesiones del Comité.
  5. Aprobación del informe del Comité sobre su 16º período de sesiones.
- 

