



**Naciones Unidas**

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

**Informe sobre el 16º período de sesiones  
14 a 17 de mayo de 2018**

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





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

**Informe sobre el 16º período de sesiones  
14 a 17 de mayo de 2018**



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 . . . . .   | 5             |
| III. Examen de las cuestiones sustantivas relacionadas con la cooperación internacional en materia de tributación y conclusiones al respecto . . . . .                           | 6             |
| A. Cuestiones de procedimiento del Comité . . . . .  | 6             |
| B. Consecuencias fiscales de la economía digital – cuestiones de interés para los países en desarrollo . . . . .   | 6             |
| C. Cuestiones relativas al impuesto ambiental . . . . .  | 7             |
| D. Posible actualización del Manual práctico de las Naciones Unidas sobre la fijación de precios de transferencia para los países en desarrollo . . . . .                        | 8             |
| E. Actualización del Manual sobre cuestiones relativas a la tributación de las industrias extractivas en los países en desarrollo . . . . .                                      | 10            |
| F. Fiscalidad de los proyectos de desarrollo . . . . .   | 11            |
| G. Tratamiento de los instrumentos de inversión colectiva . . . . .  | 12            |
| H. Evitación y solución de controversias . . . . .   | 13            |
| I. Desarrollo de la capacidad . . . . .  | 16            |
| J. Actualización del Manual de las Naciones Unidas para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo . . . . .              | 18            |
| K. Cuestiones relativas a la actualización de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo . . . . . | 20            |
| L. Otros asuntos . . . . .   | 22            |
| IV. Asuntos que requieren la adopción de medidas por el Consejo Económico y Social . . . . .   | 23            |
| Proyecto de decisión cuya aprobación se recomienda al Consejo: lugar y fechas de celebración y programa provisional del 17º período de sesiones del Comité . . . . .             | 23            |

## Capítulo I

### Introducción

1. Conforme a lo dispuesto en la resolución 2004/69 y la decisión 2018/205 del Consejo Económico y Social, el 16º período de sesiones del Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación se celebró en Nueva York del 14 al 17 de mayo de 2018.
2. Asistieron al 16º período de sesiones del Comité 23 miembros del Comité y 74 observadores.
3. A continuación figuran el programa provisional y la documentación del 16º período de sesiones aprobados por el Comité (E/C.18/2018/2):
  1. Apertura del período de sesiones por el representante del Secretario General.
  2. Aprobación del programa y organización de los trabajos.
  3. Examen de 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 los precios de transferencia para los países en desarrollo;
      - ii) Actualización del Manual sobre la tributación de las industrias extractivas;
      - 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;
      - ix) Tributación 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.

## Capítulo II

### Organización del período de sesiones

#### Apertura del 16° período de sesiones y aprobación del programa

4. El 14 de mayo de 2018, Navid Hanif, Director de la Oficina de Financiación para el Desarrollo Sostenible del Departamento de Asuntos Económicos y Sociales de la Secretaría, declaró abierto el 16° período de sesiones del Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación (el Comité) en nombre del Secretario General.

5. En sus observaciones iniciales, el Director se centró en tres aspectos de la labor del Comité: la importancia fundamental de los impuestos en la aplicación de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible; el fortalecimiento de la cooperación internacional en cuestiones de tributación, incluso por conducto de la labor del Comité, y el desarrollo de la capacidad para que los sistemas y administraciones de impuestos fueran más eficaces y eficientes. El orador observó que la financiación era esencial para la consecución de la Agenda 2030, que era la principal prioridad para todos, y que la Agenda de Acción de Addis Abeba proporcionaba un marco mundial para ese fin. El Director pasó revista a las actividades y progresos más recientes del Comité en ese contexto.

6. Uno de los logros más recientes mencionados por el Director era el Manual sobre determinadas cuestiones relativas a la tributación de las industrias extractivas en los países en desarrollo, que fue presentado durante el 16° período de sesiones del Comité. El Manual será un instrumento útil que ayudará a los países dotados de recursos naturales a recaudar los ingresos necesarios para financiar el desarrollo sostenible. El Director también destacó la importancia de la labor del Comité como eje de las actividades de fomento de la capacidad que la Oficina de Financiación para el Desarrollo Sostenible había llevado a cabo mediante seminarios y talleres en África, América Latina y Asia, además de la serie de manuales publicados y cursos. Esas actividades se habían beneficiado de la colaboración de la Oficina con organizaciones como la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) y otras organizaciones regionales de los continentes africano y americano.

7. El Director se refirió a la participación de la Oficina de Financiación para el Desarrollo Sostenible en la Plataforma de Colaboración en materia Tributaria, una iniciativa conjunta emprendida con el Fondo Monetario Internacional (FMI), la OCDE, las Naciones Unidas y el Banco Mundial. La Plataforma había diseñado una serie de instrumentos para apoyar a los países en desarrollo en su lucha contra la evasión y la elusión de impuestos. Esa labor estaba centrada en los acuerdos fiscales, los precios de transferencia, los incentivos fiscales y otras medidas de política, como las estrategias de recaudación de ingresos a mediano plazo. En la primera conferencia mundial de la Plataforma, organizada en febrero de 2018 en Nueva York, se habían examinado dos cuestiones principales: el papel de la tributación en la movilización de recursos internos para financiar los Objetivos de Desarrollo Sostenible y los desafíos y las oportunidades que se planteaban al utilizar los sistemas tributarios en apoyo del desarrollo sostenible.

8. El Director destacó la importante labor que el Comité se había propuesto para su actual mandato y ofreció sus puntos de vista sobre la mejor manera de asegurar que esta labor contribuyera a la movilización de los recursos nacionales necesarios para financiar el desarrollo sostenible. Por último, dijo que la Oficina de Financiación para el Desarrollo Sostenible apoyaría la labor del Comité y mencionó la creación de la Subdivisión de Tributación Internacional y Cooperación para el Desarrollo, en la que participaban la Secretaría del Comité y la Dependencia de Desarrollo de Capacidad. También anunció que un miembro adicional de la secretaría apoyaría al Comité en su labor.

## Capítulo III

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

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

9. En una sesión privada, la Coordinadora del Subcomité de Prácticas y Procedimientos del Comité de Expertos de las Naciones Unidas sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación, Stephanie Smith, presentó un documento de sesión sobre cuestiones de procedimiento para el Comité, basado en el reglamento del Consejo Económico y Social, los debates del 15º período de sesiones y las normas y prácticas establecidas en anteriores períodos de sesiones del Comité.

10. A continuación, el Comité examinó algunas cuestiones de procedimiento sobre la base de ese documento. Las cuestiones que se debatieron en la sesión o que se señalaron para su examen en una sesión ulterior se referían al programa de reuniones; los informes del Comité; la creación, composición y eliminación de subcomités; la elección de los Presidentes y Vicepresidentes; los aspectos a corto y a largo plazo de la conducción de los debates y la presentación de las opiniones minoritarias en el comentario sobre la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo. Se acordó que el Subcomité proseguiría su labor sobre la base de las observaciones formuladas por el Comité durante el período de sesiones, el reglamento del Consejo Económico y Social y las normas y prácticas ad hoc establecidas en anteriores períodos de sesiones del Comité.

11. En una sesión pública en la que también se trataron cuestiones de procedimiento, el Director de la Oficina de Financiación para el Desarrollo Sostenible indicó que se reuniría personalmente con todos los miembros a fin de recabar sus opiniones sobre la forma de mejorar la labor del Comité y su pertinencia. También invitó a los miembros y a los observadores de los países a responder a un cuestionario sobre los aspectos de organización del período de sesiones. Asimismo, propuso que se permitiera que los subcomités se reunieran inmediatamente después de los períodos de sesiones del Comité a fin de aumentar la eficiencia de su labor. Varios miembros expresaron su reconocimiento por estas iniciativas. También se señaló que los subcomités, dependiendo de sus necesidades específicas, tal vez debieran celebrar sesiones adicionales entre períodos de sesiones.

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

12. En primer lugar, el Comité consideró si la cuestión de la utilización de las tecnologías digitales por las administraciones fiscales debían seguir comprendidas en el mandato del Subcomité de Cuestiones Tributarias relacionadas con la Digitalización de la Economía o si los trabajos sobre este tema debían asignarse a un nuevo subcomité o aplazarse. Tras un debate, se convino en que, si bien la cuestión era importante y debía seguir en el programa de trabajo del Comité, debía abordarse en una etapa posterior, que determinara el Comité, y no debía incluirse en el mandato del Subcomité. Por lo tanto, el mandato del Subcomité de Cuestiones Tributarias relacionadas con la Digitalización de la Economía se modificó para que dijera lo siguiente:

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:

- a) Analizar cuestiones técnicas, económicas y otras cuestiones pertinentes;
- b) Describir los problemas y oportunidades que resulten de especial interés para los distintos organismos afectados de los países en desarrollo;
- c) Seguir de cerca la evolución de la situación internacional en este ámbito;
- d) Describir posibles formas de avanzar;
- e) Sugerir medidas y elaborar disposiciones relativas a la digitalización de la economía, en relación con:
  - i) Los impuestos sobre la renta;
  - ii) Los tratados de doble tributación;
  - iii) El impuesto sobre el valor añadido y otros impuestos indirectos.

13. Tras una exposición de Aart Roelofsen, uno de los Coordinadores del Subcomité, sobre la labor realizada con respecto a las cuestiones fiscales relacionadas con la digitalización de la economía en la OCDE y la Unión Europea, el Comité examinó la forma en que debería tener en cuenta los trabajos que se realizaran en esos otros foros. El Comité reconoció la importancia de la labor en curso de otras organizaciones y como posible aporte a sus propias actividades y viceversa. Se acordó comenzar a trabajar en las cuestiones de más importancia para los países en desarrollo y hacer un balance de la labor realizada por otros agentes. Los Coordinadores se comprometieron a preparar un documento sobre la labor llevada a cabo por otras organizaciones con la propuesta de aprobar un programa de trabajo para continuar el examen del tema.

### **C. Cuestiones relativas al impuesto ambiental**

14. Presentó el tema Natalia Aristizábal Mora, Coordinadora del Comité sobre Cuestiones relativas al Impuesto Ambiental, que observó ante todo que actualmente integraban el Subcomité miembros del Comité y observadores de la sociedad civil y el sector privado.

15. La oradora informó sobre la reunión del Subcomité celebrada en Bruselas los días 5 y 6 de marzo de 2018, de la que fue anfitriona la Comisión Europea. El Subcomité examinó su mandato y empezó a elaborar un proyecto de programa de trabajo. En la reunión, en que se trataron principalmente las cuestiones relativas al impuesto ambiental con las que se enfrentan los países, en particular los países en desarrollo, se pasó revista a la experiencia de algunos países en materia de elaboración y aplicación de políticas. El Subcomité propuso que su labor se centrara primero en las cuestiones relativas a los impuestos sobre las emisiones de carbono pero manteniendo otros aspectos del impuesto ambiental en su programa de trabajo. Actualmente se están trazando los lineamientos generales de un proyecto de directrices relativas a dichos impuestos cuya elaboración se encontraba todavía en sus etapas iniciales.

16. Al abordar la cuestión de los impuestos sobre las emisiones de carbono, la Coordinadora explicó que en opinión del Subcomité, esos impuestos eran potencialmente muy importantes para los sistemas tributarios y el desarrollo sostenible, en particular para los países en desarrollo. Los impuestos ambientales y sobre las emisiones de carbono figuraban ahora en las agendas de muchos países en desarrollo, no solo a efectos de recaudar ingresos sino también de cumplir los compromisos de esos países con respecto al cambio climático. Los impuestos eran un

tema importante en la Agenda de Acción de Addis Abeba y tenían una función clave que cumplir en la consecución de los Objetivos de Desarrollo Sostenible.

17. El Subcomité había encontrado algunos ejemplos de países que aplicaban impuestos sobre las emisiones de carbono y que habían obtenido muy buenos resultados en cuanto a la reducción de esas emisiones y al incremento de los ingresos fiscales. Además de los ejemplos proporcionados por algunos países desarrollados que se habían presentado en la reunión de Bruselas, el Subcomité se proponía analizar las experiencias de algunos países en desarrollo como la Argentina, Chile, Colombia, Costa Rica, Filipinas y Sudáfrica.

18. La Coordinadora añadió que los impuestos sobre las emisiones de carbono podían ser particularmente beneficiosos para los países en desarrollo porque, dependiendo de cómo se aplicaran, podían ser fáciles de administrar y de recaudar utilizando la infraestructura ya existente en esos países.

19. El Subcomité solicitó al Comité sus orientaciones y la aprobación de su proyecto de programa de trabajo. Como se ha mencionado, la propuesta consistía en centrarse primero en los impuestos sobre las emisiones de carbono, pero también pidió orientaciones sobre otras cuestiones comprendidas en su mandato que podían requerir su atención inmediata.

20. Los participantes que hicieron uso de la palabra expresaron su satisfacción con el programa de trabajo elaborado por el Subcomité y destacaron la importancia del tema para los países desarrollados y en desarrollo. Se debatió la cuestión de si esa labor debía consistir en orientaciones prácticas o si se debía elaborar un marco teórico sobre los impuestos ambientales. En otras intervenciones se propuso abordar la cuestión de los incentivos fiscales para inducir cambios de comportamiento y se consideraron los problemas con que los países en desarrollo podían tropezar al tratar de aplicar impuestos sobre las emisiones de carbono. Los miembros del Comité también se refirieron a la cuestión de cómo utilizar los ingresos recaudados mediante impuestos ambientales.

21. El Comité hizo suya la decisión del Subcomité de ocuparse principalmente de los impuestos sobre las emisiones de carbono y seguir de cerca otras cuestiones, incluidos los estudios y trabajos sobre los asuntos internos del Subcomité según fuera necesario. También aprobó el proyecto de programa de trabajo presentado por la Coordinadora.

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

22. Los Coordinadores del Subcomité sobre el artículo 9 (Empresas asociadas): Precios de transferencia, Stig Sollund e Ingela Willfors, informaron sobre los progresos realizados por el Subcomité desde la última reunión y las medidas ulteriores que este tenía previstas. Indicaron que, desde octubre de 2017, se habían celebrado dos sesiones breves pero productivas en Nueva York, una en febrero y otra antes del 16º período de sesiones del Comité. Añadieron que el Manual práctico de las Naciones Unidas sobre la fijación de precios de transferencia para los países en desarrollo se utilizaba en el contexto de las actividades de las Naciones Unidas de desarrollo de la capacidad y del Foro Africano de Administración Tributaria y que los países africanos habían planteado varias cuestiones prácticas relacionadas con la fijación de precios de transferencia.

23. El propósito de la segunda sesión del Subcomité había sido emprender los trabajos sustantivos, decidir cuestiones prioritarias y comenzar a redactar una versión actualizada del Manual. El Subcomité era consciente de la importancia de las orientaciones prácticas y consideraba que un buen punto de partida sería la adición de ejemplos pertinentes a las circunstancias de los países en desarrollo.

24. Se mencionó la extensión del Manual y el Subcomité reconoció la necesidad de eliminar repeticiones entre capítulos para poder añadir nuevos temas sin aumentar el tamaño actual del Manual. No obstante, se señaló que el fin principal de la labor actual no era añadir nuevas esferas de orientación en materia de política.

25. Los Coordinadores también se refirieron a los nuevos temas que se tratarían en el Manual. En primer lugar, se incluirían nuevas orientaciones sobre las transacciones financieras, en vista de que muchos de los asistentes a los seminarios de desarrollo de la capacidad habían expresado el deseo de contar con información y orientaciones básicas sobre la forma de tratar transacciones financieras como préstamos y garantías.

26. Esa labor se llevaría a cabo en paralelo con los trabajos sobre transacciones financieras realizados con arreglo al Marco Inclusivo de la OCDE sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios como seguimiento del Plan de Acción de la OCDE sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Un subgrupo del Subcomité estaba preparando un proyecto preliminar para el debate sobre ese tema. Otra cuestión que se abordaría era el tratamiento de las funciones de adquisición.

27. También se habían previsto trabajos y orientaciones adicionales con respecto a los métodos de división de beneficios de las transacciones, sobre la base en particular de las directrices de la OCDE que se prevén sobre este tema. La falta de elementos comparables sigue planteando problemas para muchos países en desarrollo, pero la Plataforma de Colaboración en materia Tributaria había preparado una excelente carpeta de material informativo sobre el tema a la que se podría hacer referencia apropiada en el Manual. Asimismo, sería necesario prestar atención a otras cuestiones, como las salvaguardias y la comercialización de activos intangibles comerciales.

28. Todas estas eran cuestiones que tenían prioridad para el Subcomité y que se examinarían en su próximo período de sesiones, previsto del 2 al 4 de octubre de 2018 en Quito. Se dieron las gracias al Gobierno del Ecuador por haberse ofrecido a acoger la reunión.

29. Por último, los Coordinadores invitaron a todas las partes interesadas a enviar sus observaciones y a señalar, antes del 10 de septiembre de 2018, los temas de interés que estuvieran comprendidos en el mandato del Subcomité. Esa invitación se publicaría en el sitio web del Comité. El Subcomité esperaba disponer de un plan de trabajo más detallado para el período de sesiones de octubre. También se esperaba la presentación de un proyecto definitivo de la versión actualizada del Manual en el período de sesiones de octubre de 2020 o, a más tardar, en el período de sesiones que el Comité celebraría en el segundo trimestre de 2021.

30. Los participantes que hicieron uso de la palabra destacaron la importancia de la labor del Subcomité y el Comité aprobó el plan de trabajo propuesto.

## **E. Actualización del Manual sobre cuestiones relativas a la tributación de las industrias extractivas en los países en desarrollo**

31. El Coordinador del Subcomité sobre Cuestiones relativas a la Tributación de las Industrias Extractivas en los Países en Desarrollo, Eric Mensah, describió en líneas generales el mandato y la composición del Subcomité, establecido en el 15º período de sesiones del Comité. Si bien en el Subcomité había personas con probada experiencia en el tema, el Coordinador instó a que participaran más expertos procedentes de países en desarrollo, incluidos los que eran miembros del Comité.

32. El Coordinador dijo que la próxima reunión del Subcomité se celebraría en Madrid los días 20 y 21 de junio de 2018. El programa para esa reunión incluía: a) el examen del Manual de las Naciones Unidas sobre determinadas cuestiones relativas a la tributación de las industrias extractivas en los países en desarrollo, en particular la pertinencia para los países en desarrollo de las directrices allí incluidas; b) la futura actualización del Manual para incluir otras esferas prioritarias para los países en desarrollo, por ejemplo, orientaciones prácticas sobre la auditoría de las actividades de extracción de petróleo y gas; cuestiones relativas a la manipulación de los precios de mercado (en tanto no se tratara de asuntos referentes a la fijación de precios de transferencia); el tratamiento fiscal de los proveedores de servicios y los subcontratistas; el tratamiento fiscal de las transacciones financieras relacionadas con las industrias extractivas; cuestiones relativas al impuesto ambiental e incentivos fiscales. En su caso, esas cuestiones podrían analizarse en coordinación con otros subcomités competentes.

33. Seguidamente el Coordinador presentó el Manual de las Naciones Unidas sobre determinadas cuestiones relativas a la tributación de las industrias extractivas por los países en desarrollo, redactado por el Subcomité, al que el conjunto de los miembros anteriores del Comité había encomendado el estudio de la cuestión de las industrias extractivas. Michael Lennard, de la secretaría, describió brevemente la estructura del Manual y presentó una vista de conjunto de sus nueve capítulos. También señaló que el Manual había sido el resultado de la labor de múltiples interesados y de una colaboración fructífera entre distintos subcomités.

34. En el Manual se trataban los temas siguientes, que fueron presentados por la Secretaría y por quienes habían contribuido a su preparación, en el orden de los capítulos del Manual: a) panorama general de la estructura del Manual y antecedentes sobre la pertinencia de determinados temas para los países en desarrollo; b) cuestiones relativas a acuerdos fiscales referentes a las industrias extractivas y problemas conexos dimanados de la tributación nacional e internacional; c) cuestiones relativas al establecimiento permanente y aplicación de ese concepto en relación con la tributación de las industrias extractivas; d) transferencias indirectas de activos, una cuestión crucial para los países en desarrollo (en particular, cuestiones relacionadas con la tributación de las ganancias de capital derivadas de la venta de activos extranjeros); e) cuestiones relativas a la fijación de precios de transferencia en las industrias extractivas (en este capítulo, elaborado en cooperación con el Subcomité sobre el Artículo 9 (Empresas asociadas): precios de transferencia, se describían los problemas que podrían plantearse en las diferentes etapas de la cadena de valor y se proponían distintos enfoques para resolverlas); f) el trato fiscal del desmantelamiento, incluida la estructura de las deducciones de costos y la forma en que ello podía incidir en las decisiones de las empresas; g) la retención de ingresos por el Estado, en el que se describían los tipos y características de las compensaciones resultantes del desarrollo de los recursos naturales; h) los aspectos tributarios de la negociación y renegociación de contratos, e i) cuestiones relativas al valor añadido, incluidas las cuestiones normativas y administrativas.

## F. Fiscalidad de los proyectos de desarrollo

35. Jacques Sasseville, de la secretaría, presentó el tema de los problemas que se planteaban en relación con la fiscalidad de las actividades de desarrollo recordando al Comité que la cuestión había figurado en su programa desde el primer período de sesiones celebrado en 2005. Sobre la base del documento de sesión sobre la revisión de los proyectos de directrices relativas a la fiscalidad de los proyectos de asistencia oficial para el desarrollo (AOD)<sup>1</sup>, describió brevemente la labor ya realizada y observó que la cuestión de la tributación de los proyectos de AOD suscitaba ahora más atención en el contexto de las medidas para intensificar la movilización de recursos internos a fin de lograr los Objetivos de Desarrollo Sostenible. También recordó el compromiso asumido en la Agenda de Acción de Addis Abeba de considerar "...no solicitar exenciones fiscales a los bienes entregados y los servicios prestados como ayuda de gobierno a gobierno, comenzando por la renuncia al reembolso de impuestos de valor agregado y gravámenes de importación".

36. El Sr. Sasseville explicó a continuación que en el 15º período de sesiones del Comité, celebrado en octubre de 2017, varios miembros y observadores habían subrayado la importancia de abordar la cuestión y que el Comité había decidido que el paso siguiente sería preparar un documento para examinarlo en su 16º período de sesiones. Sobre la base de esa decisión, la Secretaría preparó una versión anotada del proyecto de directrices de 2007, que se examinó por primera vez en una sesión oficiosa el 12 de febrero de 2018 al margen de la primera conferencia mundial de la Plataforma de Colaboración en materia Tributaria, sobre el tema "La tributación y los Objetivos de Desarrollo Sostenible", celebrada en la Sede de las Naciones Unidas los días 14 a 16 de febrero de 2018. La cuestión de la imposición de los proyectos de AOD también se planteó en la propia Conferencia, y en la declaración de los asociados de la Plataforma que se dio a conocer en la sesión de clausura de la Conferencia se indicaba que los asociados (el FMI, la OCDE, las Naciones Unidas y el Banco Mundial) tenían la intención de "examinar las prácticas actuales y proporcionar orientación y recomendaciones sobre la tributación de los bienes y servicios financiados con cargo a la AOD". El Sr. Sasseville concluyó su exposición señalando que el paso siguiente que se proponía en el documento de sesión era invitar a todas las partes interesadas a presentar sus observaciones por escrito con miras a preparar una versión revisada del proyecto de directrices para su examen en el 17º período de sesiones del Comité, que se celebraría del 16 al 19 de octubre de 2018.

37. Sin embargo, un miembro del Comité observó que el conjunto de los actuales miembros de Comité aún no había decidido si la cuestión debía abordarse y que una posibilidad era dejarla en manos de los miembros de la Plataforma de Colaboración en materia Tributaria, que estaba realizando sus propios trabajos trabajando sobre el tema.

38. Otros miembros destacaron la importancia de la cuestión pero pidieron más tiempo para examinar la versión anotada del proyecto de directrices de 2007 antes de considerar los pasos siguientes.

39. Un representante del Overseas Development Institute señaló que la imposición de los proyectos de AOD era una cuestión importante para los países en desarrollo. El Instituto acababa de publicar un artículo sobre la cuestión y opinó que el Comité de Asistencia para el Desarrollo de la OCDE también podría desempeñar un papel útil en ese ámbito.

---

<sup>1</sup> Véase E/C.18/2018/CRP.5. Puede consultarse en [www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/16STM\\_CRP5\\_ODA-Projects.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/16STM_CRP5_ODA-Projects.pdf).

40. Un miembro del Comité expresó preocupación acerca de la parte del proyecto de directrices de 2007 relativa al impuesto sobre la renta generada por servicios que se prestaran en un país asociado, y opinó que si se realizaban trabajos en un país, la remuneración por esos trabajos debía ser gravada en ese país. Otro miembro apoyó esa opinión. No obstante, se señaló que el objetivo principal de las directrices era reflejar las normas convenidas internacionalmente sobre los derechos de imposición en el país de residencia o el país fuente y que en unos pocos casos, como el de los servicios prestados por los empleados de un Estado extranjero, se había convenido en general en que la remuneración no debía estar sujeta a impuestos en el Estado en el que se suministraran los servicios. Se formuló también una pregunta sobre la práctica del Banco Mundial en esta esfera, y el observador del Banco Mundial convino en que trataría de obtener más información sobre el asunto.

41. El Presidente dijo que el paso siguiente sería que antes del 31 de julio de 2018, todas las partes interesadas enviaran a la Secretaría sus observaciones por escrito sobre la versión anotada del proyecto de directrices y sobre la cuestión de si el Comité debía continuar su labor en esa esfera.

42. Un miembro del Comité mencionó la propuesta, presentada por algunos miembros en el 15º período de sesiones del Comité en 2017, de que se creara un subcomité para realizar la labor de seguimiento en esa esfera. El Presidente respondió que antes de considerar la creación de un subcomité era preciso que el Comité hiciera suya la propuesta de continuar la labor de revisión del proyecto de directrices de 2007. Tras destacar una vez más la importancia de la cuestión para los países en desarrollo, el mismo miembro expresó el deseo de que se estableciera un subcomité sobre la imposición de los proyectos de AOD en el período de sesiones que el Comité celebraría en octubre de 2018.

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

43. Christoph Schelling (Suiza), presentó el tema resumiendo el contenido de un documento de sesión sobre el tratamiento de los instrumentos de inversión colectiva<sup>2</sup>. Señaló que la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo no decía nada en concreto con respecto a la aplicación de sus disposiciones a los instrumentos de inversión colectiva. Las principales cuestiones que podían abordarse estaban relacionadas con la caracterización de esos instrumentos en los tratados y el derecho a los beneficios en virtud de los tratados, que se referían a los conceptos de persona, residente de un Estado contratante y beneficiario final utilizados en los tratados, así como a las referentes a la importancia del Estado en el que se establecieran tales instrumentos; las disposiciones relativas a los beneficiarios equivalentes; la posibilidad de que un instrumento de esas características reclamara los beneficios del tratado en su propio nombre o en el de sus inversionistas; las cuestiones relacionadas con los fondos de pensiones y las relativas a instrumentos que se cotizaban en bolsa.

44. Tras señalar la relevancia financiera de las inversiones realizadas mediante instrumentos de inversión colectiva para los países desarrollados y en desarrollo, el Sr. Schelling propuso que esas cuestiones se abordaran a fin de crear más certidumbre en los países en desarrollo que desearan beneficiarse de esta importante fuente de inversiones de cartera. Refiriéndose a la labor ya realizada en este ámbito por la OCDE, el orador destacó la relevancia y el número de cuestiones que podrían examinarse.

---

<sup>2</sup> Véase E/C.18/2018/CRP.7. Puede consultarse en [www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/16STM\\_CRP7\\_Collective-Investment-Vehicles.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/16STM_CRP7_Collective-Investment-Vehicles.pdf).

45. Todos los miembros que intervinieron seguidamente destacaron la importancia del tema. En esas intervenciones, los miembros sugirieron también que se abordaran las siguientes cuestiones específicas como parte de la labor en este ámbito:

a) La aplicación a los instrumentos de inversión colectiva de las disposiciones del artículo 29 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas relativas a la limitación de los beneficios (esta sugerencia fue apoyada por otro miembro);

b) La aplicación de los acuerdos fiscales a los denominados “instrumentos no de inversión colectiva” (otro miembro expresó algunas reservas en contra del examen de la cuestión, dada la dificultad de tener en cuenta el amplio alcance de esos instrumentos y determinar los inversionistas en última instancia);

c) La aplicación práctica de los beneficios de los tratados a los instrumentos de inversión colectiva (se mencionó el proyecto TRACE (alivio en virtud de los acuerdos fiscales y fortalecimiento de la observancia) de la OCDE, y otro miembro estuvo a favor de tratar esa cuestión).

46. Un miembro pidió más información sobre la organización de la labor que se invitaba al Comité a realizar en relación con los instrumentos de inversión colectiva y sobre el alcance preciso de dicha labor. Se señaló que en principio el Subcomité sobre la Actualización de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo se ocuparía del asunto. El Presidente preguntó a los miembros si estaban de acuerdo con ese enfoque, y así quedó acordado.

47. Un miembro pidió más información sobre la importancia de los instrumentos de inversión colectiva en los países en desarrollo y en sectores específicos como las industrias extractivas. El Sr. Schelling dijo que procuraría obtener esa información y opinó que probablemente todos los países se veían afectados por esos instrumentos, en particular en relación con las cajas de pensiones. El observador de un país preguntó si la labor anterior de la OCDE sobre los instrumentos de inversión colectiva había tenido alguna repercusión en los países en desarrollo. El observador del International Bureau of Fiscal Documentation se refirió a la labor realizada sobre cuestiones relacionadas con esos instrumentos como parte de los preparativos para la próxima conferencia de la Asociación Fiscal Internacional, de la que se podía obtener información básica útil. Sugirió asimismo que como parte de la labor en esta esfera también se examinara la cuestión del tratamiento en los acuerdos fiscales de la remuneración de los administradores de fondos.

48. El Presidente concluyó el debate señalando que la futura labor en esta esfera debía realizarse bajo la dirección del Subcomité sobre la Actualización de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo. Tras sugerir que el Sr. Schelling se sumara a ese Subcomité, el Presidente indicó que el Subcomité debía decidir el orden de prioridad y la organización de sus trabajos en relación con la próxima actualización y, por lo tanto, debía señalar la cuestión al Comité en su 17º período de sesiones, en octubre de 2018.

## **H. Evitación y solución de controversias**

49. Los Coordinadores del Subcomité sobre Evitación y Solución de Controversias, George Omondi Obell y Cezary Krysiak, hicieron una reseña de la labor realizada por el Subcomité desde el anterior período de sesiones del Comité. El Subcomité se reunió en enero de 2018 en la Ciudad de México (se agradeció a PRODECON, la Defensoría del Pueblo de México, la eficiente organización de esa reunión) y se ocupó sobre todo

de hacer avanzar la redacción de los distintos capítulos del proyecto de manual de las Naciones Unidas sobre evitación y solución de controversias, el principal resultado que se espera obtener de su labor. Se reconoció que en el capítulo 3 (relativo a los procedimientos internos de solución de controversias) y el capítulo 5 (relativo al procedimiento de acuerdo mutuo) se trataban las cuestiones más importantes que debían abordarse. En relación con el capítulo 3, se hizo referencia a la útil función que podía desempeñar un ombudsman de asuntos fiscales y se destacó a ese respecto la experiencia positiva de México.

50. La secretaria dijo que el propósito del debate era recabar las opiniones del Comité y de los observadores sobre el proyecto de índice del manual con miras a establecer prioridades para la labor futura. A continuación se presentaron algunos de los capítulos del manual:

a) **Capítulo 1: Introducción y sinopsis:** Este capítulo proporcionaría un contexto general y pondría de relieve la importancia de resolver las controversias como parte de la creación de condiciones favorables a la inversión. Se señaló que el manual tenía por objeto ofrecer orientación a los países que tuvieran poca o ninguna experiencia con el procedimiento de acuerdo mutuo y ayudarlos a cumplir sus obligaciones en esta esfera. En el capítulo se abordarían algunas de las causas de la actual incertidumbre en la esfera tributaria y se sugerirían distintas maneras de aumentar la certidumbre acerca de la forma en que debían resolverse las controversias;

b) **Capítulo 2: Mecanismos de evitación de controversias:** Este capítulo se referiría a los mecanismos para ayudar a reducir al mínimo las controversias fiscales (por ejemplo, los programas de relaciones de cooperación, los acuerdos de fijación anticipada de precios y las auditorías conjuntas o simultáneas). Se recabaron las opiniones de los miembros del Comité sobre el contenido del capítulo y se preguntó si este debía fusionarse con el capítulo 1;

c) **Capítulo 3: Procedimientos internos de solución de controversias:** Edson Uribe Guerrero, Vicepresidente de PRODECON, presentó un anteproyecto de este capítulo, en el que se examinarían las formas de gestionar con eficacia las cuestiones internas derivadas de las auditorías fiscales, y se describían los recursos administrativos y los procesos judiciales. También se trataría la función del ombudsman de asuntos fiscales, los arreglos de pago de impuestos, los procedimientos alternativos de solución de controversias y otros temas pertinentes. En lo que respecta a las funciones del ombudsman de asuntos fiscales, en el capítulo se describían los diferentes modelos que se utilizaban en diferentes países y se subrayaba la importancia del papel que podía desempeñar para evitar y resolver controversias fiscales de orden interno;

d) **Capítulo 4: Cuestiones especiales que enfrentan los países en desarrollo:** Después de que la secretaria destacó la importancia de determinar las cuestiones relacionadas con los procedimientos de acuerdo mutuo que revistieran interés para los países que se encontraran en distintas etapas de desarrollo, a fin de decidir qué asuntos se tratarían en el capítulo, Norbert Roller, del Banco Mundial, presentó un anteproyecto del capítulo en el que se encaraban los diversos problemas con que se enfrentaban los países en desarrollo (por ejemplo, la interferencia con la legislación interna y la falta de capacidad). El capítulo incluiría estudios de casos para ilustrar esos problemas. Con tal fin, se invitó a los miembros del Comité y a otras partes interesadas a presentar estudios de casos de solución de controversias en países en desarrollo. En respuesta a un miembro que subrayó la necesidad de mantener la confidencialidad del procedimiento de acuerdo mutuo y de los casos de impuestos internos, el Sr. Roller y la secretaria aclararon que no era necesario revelar la identidad del país o de los contribuyentes involucrados, ya que el propósito del

proyecto era elaborar estudios de casos ficticios basados en lo que ocurría en la práctica;

e) **Capítulo 5: Procedimiento de acuerdo mutuo:** La secretaría explicó que el mandato del Subcomité incluía la elaboración de un manual sobre evitación y solución de controversias y la actualización de la Guía sobre el procedimiento de acuerdo mutuo publicada en 2012. Esa guía describía las mejores prácticas aplicadas en casos en que se utilizaba ese procedimiento, en tanto que el manual era una guía introductoria sobre el tema más general de la evitación y solución de controversias. Sin embargo, el Subcomité consideraba que el capítulo 5 debía consistir en parte o en su totalidad en la guía sobre el procedimiento de acuerdo mutuo, que aún seguía existiendo como documento separado, a fin de evitar la duplicación y orientaciones potencialmente contradictorias. Álvaro de Juan Ledesma, un empresario miembro del Subcomité, explicó que la finalidad del capítulo era describir el proceso del procedimiento de acuerdo mutuo para los países y los contribuyentes que tuvieran menos experiencia en este ámbito, y procedió a explicar algunas de sus características;

f) **Capítulo 6: Mecanismos no vinculantes de solución de controversias:** Este capítulo trataría de las ventajas y los inconvenientes de los mecanismos de solución de controversias no vinculantes. Cym Lowell, un empresario miembro del Subcomité, explicó que el capítulo se refería principalmente a los mecanismos de determinación de los hechos por expertos y a los mecanismos de mediación. En él se examinaría la forma en que esos mecanismos se habían utilizado en litigios sobre asuntos no tributarios y se describían sus ventajas y desventajas;

g) **Capítulo 7: Procedimiento obligatorio de solución de controversias:** La secretaría señaló que la inclusión de este capítulo, que trataba del proceso de arbitraje, se debía a que este tema se había incluido expresamente en el mandato del Subcomité. No obstante, subrayó la importancia de reconocer que los países tenían distintas opiniones sobre la conveniencia de recurrir al arbitraje en cuestiones tributarias. Por consiguiente, el capítulo debía proporcionar la información necesaria para que los países pudieran adoptar una decisión fundamentada sobre el asunto, sin inclinarse por ninguna opinión. Sriram Govind, académico y miembro del Subcomité, explicó que en el capítulo se analizarían las diversas formas de arbitraje descritas en los modelos de las Naciones Unidas y la OCDE, la experiencia adquirida a nivel regional y de los países al aplicar el proceso, las ventajas y los inconvenientes del arbitraje, diversos aspectos del proceso propiamente dicho y cuestiones relativas al desarrollo de la capacidad; también se incluían estudios de casos y otras directrices de procedimiento sobre la forma en que se podía instituir el proceso;

h) **Otros capítulos:** La secretaría planteó la posibilidad de añadir un capítulo separado para tratar las controversias sobre cuestiones de tributación dimanantes de las disposiciones de instrumentos no fiscales, como los acuerdos de inversión y el Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios. Añadió que muchos acuerdos de inversión contenían disposiciones que trataban expresamente de cuestiones tributarias y de que en general no se tenía conciencia de la importancia y los efectos de esas disposiciones. También se refirió a la disposición alternativa sobre solución de controversias que figuraba en el comentario sobre la Convención Modelo de la OCDE sobre la Renta y el Capital y la Convención Modelo de las Naciones Unidas. El observador de la OCDE mencionó el informe de 1995 elaborado por la OCDE sobre las controversias relativas a cuestiones tributarias dimanadas de las disposiciones sobre instrumentos no fiscales y dijo que la OCDE estaba trabajando actualmente en el asunto y estaría dispuesta a cooperar con el Comité en esa esfera. Un representante del sector privado subrayó la importancia de la cuestión y la necesidad de que los funcionarios que intervinieran en la negociación de acuerdos de comercio e inversión tuvieran presentes las disposiciones que se habían elaborado sobre la relación entre esos acuerdos y las normas tributarias. La mayoría de los miembros que hicieron uso

de la palabra al respecto reconocieron la importancia de la cuestión, pero muchos de ellos opinaron que tal vez fuera más apropiado abordarla en la Convención Modelo de las Naciones Unidas. Otros opinaron que se necesitaba un documento en que se expusiera la cuestión en más detalle antes de poder adoptar una decisión. Se acordó que el formato de las orientaciones que pudieran proporcionarse en esa esfera podría decidirse más adelante.

51. El debate subsiguiente se centró en el orden de prioridad de los trabajos relativos a los distintos capítulos del manual. El Sr. Krysiak propuso que el Subcomité se ocupara específicamente del capítulo 5 sobre el procedimiento de acuerdo mutuo para poder celebrar un debate de fondo sobre la cuestión en la sesión siguiente del Comité. Varios miembros del Comité señalaron que también se debía dar prioridad a los capítulos 3 y 4 porque constituían la base de la aplicación de dicho procedimiento, especialmente en los países en desarrollo. Un miembro destacó la necesidad de incluir estudios de casos en esos capítulos a fin de proporcionar orientaciones prácticas. El Sr. Roller propuso fusionar los capítulos 4 y 5, ya que trataban del mismo tema. Esta propuesta fue respaldada por varios miembros del Comité.

52. El Sr. Krysiak señaló a la atención de los presentes la necesidad de desarrollar la capacidad en relación con el procedimiento de acuerdo mutuo. Sugirió que este tema se incluyera en el programa de la próxima sesión del Subcomité, que se celebraría en julio de 2018.

53. El Comité también consideró la forma en que debía abordarse en el manual la medida 14 del Plan de Acción sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. La secretaría sugirió que se proporcionaran algunas directrices sobre su aplicación y, al mismo tiempo, se llamara la atención sobre el hecho de que había varios países que no se habían comprometido a adoptar esas normas. El Sr. Krysiak sostuvo que el manual no tenía por fin recomendar políticas, sino que debía limitarse a describir las opciones disponibles y sus consecuencias. El observador del International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD) sugirió que en el manual se indicara cuáles eran las normas mínimas y se explicara la posición de los países que no formaban parte del Marco Inclusivo sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios y las opciones que tuvieran esos países.

54. A la luz del debate, el Comité decidió fusionar los capítulos 4 y 5 e incluir en el capítulo 5 el contenido de la guía sobre el procedimiento de acuerdo mutuo. El Subcomité debía ante todo ocuparse de someter esos capítulos a la consideración del Comité. La labor sobre otros capítulos también podía seguir adelante, aunque no al mismo ritmo. También se decidió que el manual se llamaría “Manual sobre evitación y solución de controversias” (para evitar que la palabra “solución” figurara antes de “evitación”).

## **I. Desarrollo de la capacidad**

55. Harry Tonino, Jacques Sasseville, Irving Ojeda Alvarez y Elena Belletti, 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 el marco de la cooperación internacional en cuestiones de tributación. Tras una breve reseña de los principales objetivos y características fundamentales del programa, el Sr. Tonino recordó las cuatro esferas de trabajo principales, a saber: a) la difusión del material elaborado por el Comité por medio de cursos y otras actividades de capacitación; b) la preparación de publicaciones y otros materiales para el desarrollo de la capacidad; c) la ejecución de proyectos de cooperación técnica a nivel nacional, y d) el desarrollo de la capacitación en línea. Luego explicó en más detalle los elementos siguientes: a) las relaciones sinérgicas con la labor del Comité;

b) las oportunidades de aumentar aún más los vínculos entre la labor normativa y las actividades de desarrollo de la capacidad, y c) las alianzas con organizaciones internacionales y regionales y con instituciones académicas. El Sr. Tonino también proporcionó información actualizada sobre la labor realizada en el contexto de la Plataforma de Colaboración en materia Tributaria, una iniciativa conjunta del FMI, la OCDE, las Naciones Unidas y el Banco Mundial) destinada a fortalecer su cooperación y su apoyo a la creación de capacidad en los países en desarrollo en cuestiones de tributación. Asimismo informó sobre los resultados de la primera conferencia mundial de la Plataforma, celebrada en la Sede de las Naciones Unidas del 14 al 16 de febrero de 2018, sobre el tema “La tributación y los Objetivos de Desarrollo Sostenible”, y sobre los avances logados en la preparación de carpetas de material informativo para ayudar a los países en desarrollo a hacer frente a la evasión y la evitación de impuestos a nivel internacional y a aplicar estrategias de recaudación de ingresos a mediano plazo para aumentar su potencial de movilización de recursos a nivel nacional.

56. La Sra. Ojeda Álvarez hizo una reseña de actividades llevadas a cabo en América Latina y el Caribe desde el anterior período de sesiones del Comité, que había incluido talleres y proyectos de cooperación técnica en el Paraguay, la República Dominicana y Trinidad y Tabago. También presentó una publicación titulada “Design and assessment of tax incentives in developing countries: selected issues and a country experience”, preparada en colaboración con el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, que trataba del diseño y evaluación de incentivos fiscales en los países en desarrollo y otras cuestiones seleccionadas y se describía la experiencia de un país<sup>3</sup>. El Sr. Sasseville informó sobre las actividades realizadas en Asia, a saber: a) una serie de cursos de capacitación sobre tratados de doble tributación llevada a cabo en Mongolia, en cooperación con el proyecto SESMIN (Fortalecimiento de la gestión del sector extractivo en Mongolia), una iniciativa apoyada por el Gobierno del Canadá; b) un taller sobre la política relativa a los acuerdos fiscales realizado en Indonesia, en cooperación con la OCDE. La Sra. Belletti informó acerca de varias iniciativas de fomento de la capacidad en África, entre ellas: a) un proyecto de cooperación técnica sobre la negociación y administración de tratados de doble tributación, ejecutado en Angola; b) un taller sobre cuestiones prácticas relativas a la protección de la base imponible de los países en desarrollo, realizado en Addis Abeba, en colaboración con la Comisión Económica para África y con el apoyo financiero del Gobierno de Italia, y c) un curso sobre la fijación de precios de transferencia organizado en Eswatini, en cooperación con el Foro Africano de Administración Tributaria. También se presentó un programa de trabajo provisional para junio, hasta tanto se celebrara el próximo período de sesiones del Comité.

57. Durante el debate que tuvo lugar a continuación, varios miembros encomiaron la labor realizada como parte del programa de las Naciones Unidas para el desarrollo de la capacidad en el marco de la cooperación internacional en cuestiones de tributación y alentaron a la Oficina de Financiación para el Desarrollo Sostenible a proseguir y ampliar esa labor. En respuesta a una pregunta formulada por un miembro del Comité, que solicitó información sobre los procedimientos instituidos para evaluar los efectos de esas actividades, la Secretaría explicó los procedimientos de supervisión y evaluación y los instrumentos de evaluación basada en los resultados que normalmente se utilizaban para ese fin. También señaló que se habían establecido mecanismos para extraer enseñanzas de actividades anteriores y aplicarlas al diseño y la planificación de las ulteriores.

---

<sup>3</sup> El texto en inglés se puede consultar en [www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/02/tax-incentives\\_eng.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/02/tax-incentives_eng.pdf).

## **J. Actualización del Manual de las Naciones Unidas para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo**

58. Patricia Mongkhonvanit, Coordinadora del Subcomité sobre la Negociación de Acuerdos Fiscales, recordó los antecedentes del Manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo y la decisión, adoptada en el 15º período de sesiones del Comité en octubre de 2017, de que se revisara el Manual, en particular para tener en cuenta los cambios introducidos en 2017 en la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo. El Subcomité establecido con ese propósito recibió el mandato de revisar el Manual, con miras a su aprobación en 2019, sobre la base de los siguientes principios:

a) Que reflejara 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 dieran lugar a la introducción de cambios en esos textos;

b) Que prestara atención especial a la experiencia de los países en desarrollo y reflejara sus realidades y necesidades en sus etapas pertinentes de desarrollo de la capacidad;

c) Que se basara en la labor pertinente realizada en otros foros y contribuyera a ella, según procediera, en particular la relativa a la guía práctica sobre la negociación de acuerdos fiscales preparada por la Plataforma de Colaboración en materia Tributaria.

59. De conformidad con ese mandato, el Subcomité preparó un documento de sesión que contenía un borrador del Manual revisado<sup>4</sup>. Se invitó a los miembros del Comité y a todas las partes interesadas a enviar sus observaciones por escrito sobre este borrador a más tardar el 15 de junio de 2018, y durante la sesión se invitó al Comité a proporcionar orientación sobre cinco cuestiones concretas que se habían incluido en el borrador y sobre las cuales los miembros del Subcomité habían expresado opiniones diferentes. A continuación se resumen dichas cuestiones y las orientaciones proporcionadas por el Comité:

a) Si la oración “The tax administration should be informed of the existence and contents of the treaty through an explanatory note” (La administración tributaria debe ser informada de la existencia y el contenido del tratado por medio de una nota explicativa), que actualmente figuraba en el Manual, debería sustituirse por la recomendación de que las administraciones tributarias participaran en las negociaciones sobre acuerdos fiscales. Los miembros que hablaron sobre este asunto en general subrayaron la importancia de la participación de la administración fiscal en la negociación de un acuerdo fiscal. Al describir las experiencias de sus propios países, muchos miembros señalaron que las administraciones tributarias dirigían las negociaciones sobre acuerdos fiscales o participaban en las reuniones de negociación. Por consiguiente, se convino en que la frase que figuraba en la sección “Etapas posteriores a la entrada en vigor” se eliminara de esa sección y se sustituyera por una referencia a la necesidad de informar a los contribuyentes y a todas las partes interesadas de la existencia y el contenido del acuerdo fiscal. Se convino también en que la participación de la administración tributaria en las negociaciones relativas al acuerdo (al menos en las consultas previas a las negociaciones) no solo debía proponerse como práctica óptima, sino que también era importante reconocer que los

---

<sup>4</sup> Véase E/C.18/2018/CRP.4. Puede consultarse [www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/16STM\\_CRP4\\_Negotiation.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/16STM_CRP4_Negotiation.pdf).

países podían adoptar diferentes enfoques debido a limitaciones específicas (por ejemplo, constitucionales o administrativas);

b) Si la oración “It is important for treaty negotiators to agree on the scope of the territory where the taxation rules agreed in the treaty should apply” (Es importante que los negociadores del tratado se pongan de acuerdo sobre el alcance del territorio donde las normas tributarias convenidas en el acuerdo deberían ser aplicables), actualmente incluida en el Manual, debía ampliarse para explicar mejor la importancia de abarcar la plataforma continental y la zona económica exclusiva (ZEE) en la definición de Estado Contratante. La mayoría de los miembros que hablaron sobre esa cuestión estuvieron de acuerdo en que se trataba de un asunto importante que debía consignarse en el Manual. Ello dio lugar a un debate más general sobre el enfoque que habría que adoptar, al revisar el Manual, respecto de cuestiones técnicas complejas. Se convino en general en que, si bien el Manual no debía entrar en detalles sobre esas cuestiones, sí debía incluir temas que plantearan asuntos comunes importantes que los países en desarrollo debían considerar a la hora de negociar un acuerdo a fin de investigarlos más a fondo. Se convino también en que uno de ellos era precisamente la aplicación de los acuerdos fiscales a la plataforma continental y la zona económica exclusiva;

c) Si debería suprimirse la oración “The former OECD Article 7 included a provision (paragraph 5) which provided that no profits should be attributed to the permanent establishment in these circumstances [i.e. by reason of the mere purchase by that permanent establishment of goods and merchandise for the enterprise] and this paragraph should be included when the negotiators agree to this approach in relation to the mere purchase of goods and merchandise” (El antiguo artículo 7 de la OCDE contiene una disposición (párrafo 5) que estipula que los beneficios no deben atribuirse al establecimiento permanente en esas circunstancias [es decir, en razón de la simple compra por ese establecimiento permanente de bienes y mercancías para la empresa] y que ese párrafo debería incluirse cuando los negociadores aceptaran ese criterio en relación con la simple compra de bienes y mercancías) a fin de evitar sugerir la inclusión de esa oración, que se había suprimido del Convenio Modelo de la OCDE sobre la Renta y el Capital y no figuraba en la Convención Modelo de las Naciones Unidas. El único orador que aludió a esta cuestión apoyó la recomendación de que se suprimiera la oración a la luz de los cambios introducidos recientemente en las Convenciones Modelo de la OCDE y de las Naciones Unidas. El Presidente concluyó que había acuerdo en que se procediera de ese modo;

d) Si las opiniones negativas con respecto a las disposiciones sobre la nación más favorecida que actualmente figuraban en el Manual (por ejemplo, en la oración “It is also wise to avoid most favoured nation (MFN) provisions that require the country, in the event that it agrees on a lower rate with a third country, to provide similar treatment to its existing treaty partner, since lower rates with that third country may have been negotiated having regard to the overall balance of benefits provided in that treaty” (También es conveniente evitar disposiciones sobre la nación más favorecida (NMF) que obligaran al país —si este acordara una tasa más baja con un tercer país— a ofrecer un trato análogo a su asociado en un tratado vigente, ya que las tasas más bajas con ese tercer país podrían haberse negociado teniendo en cuenta el equilibrio general de los beneficios previstos en ese tratado), debía sustituirse por una opinión más neutra. Durante el debate sobre esta cuestión se pusieron de manifiesto las diferencias de opinión entre los miembros del Comité sobre la utilidad de las disposiciones sobre la nación más favorecida. Algunos miembros destacaron que, si bien los países en desarrollo se veían limitados por esas disposiciones, les resultaba difícil oponerse a su inclusión en los acuerdos fiscales. Otros señalaron que en muchos casos esas disposiciones proporcionaban una solución útil cuando era difícil llegar a un acuerdo. Algunas intervenciones se centraron en los distintos tipos

de cláusulas de la nación más favorecida y las dificultades prácticas que planteaban (por ejemplo, un miembro subrayó que era importante aclarar qué factores darían lugar a la aplicación de una disposición relativa a la nación más favorecida y cómo se implementaría en la práctica, en tanto que otro planteó la cuestión de la interacción de esas disposiciones con los compromisos contraídos en virtud del Convenio multilateral sobre la aplicación de medidas relativas a los acuerdos fiscales para prevenir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios). La gran mayoría de los miembros que hicieron uso de la palabra sobre la cuestión apoyaron la sugerencia de que el Manual incluyera una referencia más neutra a las disposiciones sobre la nación más favorecida y una descripción general de las ventajas y los inconvenientes de esas disposiciones y de las diferentes formas que pudieran asumir;

e) Si la breve sección IV, sobre el uso indebido de los tratados, debía mantenerse, o si las observaciones sobre el uso indebido de los tratados debían figurar en relación con el artículo 1 y el artículo 29, como en la Convención Modelo de las Naciones Unidas. Todos los miembros que hicieron uso de la palabra sobre el tema expresaron su preferencia por mantener la sección IV sobre el uso indebido de los tratados e incluir referencias cruzadas a su contenido en las partes del Manual en que se explicaran las disposiciones de los artículos 1 y 29 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas. Si bien se opinó que la sección debía abarcar también los tipos de medidas unilaterales que un país podía adoptar en caso de presunto uso indebido de un tratado fiscal, se argumentó que esta cuestión, que se refiere a lo que suele llamarse anulación del tratado, parecía no estar comprendida en el alcance del Manual.

60. La Sra. Mongkhonvanit concluyó el debate reiterando la invitación a los miembros de que enviaran sus observaciones por escrito sobre el borrador el 15 de junio de 2018 a más tardar. El Subcomité prepararía entonces un borrador del Manual revisado para un primer debate en el 17º período de sesiones del Comité, que se celebraría del 16 al 19 de octubre de 2018.

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

61. Carmel Peters, Coordinadora del Subcomité sobre la Actualización de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo, señaló en primer término que la versión actualizada de 2017 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas se presentaría más tarde durante la sesión. La nueva versión de la Convención Modelo de las Naciones Unidas reemplazaría la versión de 2011. La oradora aprovechó la oportunidad para destacar los principales cambios y adiciones recogidos en la versión de 2017:

a) Los cambios resultantes de la medida 6 del Plan de Acción sobre la Erosión de la Base Imponible y el traslado de Beneficios, incluida la adición de una norma general contra el abuso (la “prueba sobre el propósito principal”), cambios en el preámbulo y el título de la Convención y la adición de una norma sobre la limitación de otros beneficios y otras disposiciones selectivas contra la evitación, en particular en los artículos 10 y 13;

b) Cambios en la definición de establecimiento permanente, incluidas las disposiciones de los párrafos 4 y 5 del artículo 5 (estos cambios reflejan principalmente las modificaciones introducidas en la Convención Modelo de la OCDE como resultado de la medida 7 del Plan de Acción sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios);

c) La adición de un nuevo artículo sobre los honorarios por servicios técnicos (artículo 12A), redactado por el conjunto de los miembros anteriores del Comité;

d) Una serie de cambios relacionados con las disposiciones de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre el transporte internacional.

62. La Sra. Peters destacó tres esferas que podrían abordarse como parte de la labor sobre la ulterior actualización de la Convención Modelo y respecto de los cuales el Subcomité deseaba recibir la orientación del Comité:

a) Cuestiones que habían dejado pendientes los miembros anteriores del Comité, a saber: i) asuntos relacionados con la aplicación de la definición de establecimiento permanente a las actividades relativas a los seguros, incluido el tratamiento correcto de los reaseguros, y ii) una propuesta de enmienda del artículo 13 5);

b) Cambios en la Convención Modelo de las Naciones Unidas que pudieran emanar de la labor realizada por otros subcomités, con miras a asegurar la coherencia;

c) Modificaciones previamente introducidas en la Convención Modelo de la OCDE para reflejar la evolución de la interpretación de los tratados y la práctica convencional, teniendo en cuenta las diferencias entre las Convenciones Modelo de la OCDE y de las Naciones Unidas (incluido el hecho de que en la Convención Modelo de las Naciones Unidas se había mantenido el artículo 14).

63. La Coordinadora también se refirió a la productiva sesión que el Subcomité había celebrado al margen del 16º período de sesiones del Comité. La próxima sesión del Subcomité probablemente tendría lugar en octubre, durante la semana del 17º período de sesiones del Comité, y para esa fecha el Subcomité esperaba tener listo un documento para el debate.

64. Los participantes que hicieron uso de la palabra apoyaron las propuestas de la Coordinadora acerca de los temas que el Subcomité podría abordar. Algunos miembros del Comité señalaron que, en la última sesión del Subcomité, se había decidido establecer un subgrupo sobre el pago de regalías. La Sra. Peters invitó a los miembros que desearan sumarse a ese subgrupo a enviar sus nombres a Rajat Bansal, coordinador de ese subgrupo.

65. También se discutió la cuestión de si se debían tomar medidas para aumentar la coherencia de la interpretación de las disposiciones que eran idénticas en las Convenciones Modelo de las Naciones Unidas y la OCDE. Algunos miembros opinaron que la certidumbre en materia de impuestos requería un consenso más amplio sobre la interpretación de esas disposiciones.

66. La Secretaría reconoció la complejidad del tema y señaló que con respecto a este asunto el Comité había adoptado recientemente la posición de que cuando los comentarios sobre la Convención Modelo de la OCDE se citaran en la Convención Modelo de las Naciones Unidas, se aceptaría la parte citada del comentario de la OCDE, salvo que se indicara lo contrario. Podía haber varias razones para no citar los comentarios de la OCDE sobre algunos asuntos, por ejemplo, si el comentario pertinente no había sido acordado o simplemente no había sido examinado. No cabía suponer que si un término utilizado en la Convención Modelo de las Naciones Unidas era idéntico al empleado en la Convención Modelo de la OCDE, ese término debía interpretarse de la manera propuesta en el comentario de la OCDE, que de todos modos podía cambiar con el tiempo.

67. Otros miembros del Comité reconocieron la necesidad de permitir que se expresaran opiniones diferentes y que quedara constancia de las opiniones minoritarias. También se señaló que, a pesar de los comentarios sobre las

Convenciones Modelo de la OCDE y de las Naciones Unidas, seguía habiendo múltiples diferencias de interpretación entre los países.

68. Por último, la Sra. Peters anunció oficialmente la publicación de la versión actualizada de 2017 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo. Los miembros del Comité felicitaron al Subcomité y a la secretaría por la labor realizada sobre esta publicación.

## **L. Otros asuntos**

69. José Troya presentó un documento sobre cuestiones relacionadas con los planes de evasión y elusión de impuestos a nivel internacional, incluida la utilización de empresas ficticias. Señaló que las iniciativas internacionales para abordar esas cuestiones no habían sido suficientes y sugirió que el Comité siguiera trabajando en esta esfera, que podía incluir la elaboración de directrices, recomendaciones, leyes modelo e instrumentos de gestión de riesgos. En el debate que tuvo lugar a continuación, muchos miembros del Comité señalaron que ya se habían logrado progresos importantes en esa esfera, tanto en lo que respecta a la fijación de normas como a las orientaciones normativas. Se hizo alusión a la labor del propio Comité, así como a la del Foro Mundial sobre la Transparencia y el Intercambio de Información con Fines Fiscales y el Marco Inclusivo sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Algunos miembros del Comité opinaron que una de las tareas prioritarias podía ser la incorporación de las nuevas normas y las directrices pertinentes en medidas prácticas que los países pudieran aplicar y que el fomento de la capacidad sería fundamental para apoyar a los países en desarrollo en esta tarea. El Comité no adoptó ninguna decisión con respecto a la labor sobre este tema. El Comité invitó al Sr. Troya a preparar una versión actualizada de su documento, que examinaría en su próximo período de sesiones.

## 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 17º período de sesiones del Comité**

70. 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 17º período de sesiones del Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación**

El Consejo Económico y Social:

- a) Decide que el 17º período de sesiones del Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación se celebre en Ginebra del 16 al 19 de octubre de 2018;
- b) Aprueba el siguiente programa provisional del 17º período de sesiones del Comité:
  1. Apertura del período de sesiones por los Copresidentes.
  2. Aprobación del programa y organización de los trabajos.
  3. Examen de 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 18º período de sesiones del Comité.
  5. Aprobación del informe del Comité sobre su 17º período de sesiones.
- 

