



Naciones Unidas

Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación

**Informe sobre el séptimo período de sesiones
(24 a 28 de octubre de 2011)**

Consejo Económico y Social

Documentos Oficiales, 2011

Suplemento núm. 25

Consejo Económico y Social
Documentos Oficiales, 2011
Suplemento núm. 25

Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación

Informe sobre el séptimo período de sesiones
(24 a 28 de octubre de 2011)



Naciones Unidas • Nueva York, 2012

Nota

Las firmas de los documentos de las Naciones Unidas se componen de letras mayúsculas 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	1
II. Organización del período de sesiones	3
III. Debate y conclusiones sobre los temas sustantivos relacionados con la cooperación internacional en cuestiones de tributación	5
A. Actualización de la Convención modelo de las Naciones Unidas sobre tributación	5
B. Fijación de precios de transferencia: manual práctico para países en desarrollo	18
C. Fiscalidad de los proyectos de desarrollo	19
D. Régimen fiscal de los servicios	19
E. Revisión del Manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo	20
F. Creación de capacidad	21
G. La cooperación tributaria y su relación con los problemas ambientales más importantes, en particular el cambio climático	23
H. Resumen de los resultados de subcomités y grupos de trabajo y documentos para el octavo período de sesiones anual	24
IV. Calendario y programa del octavo período de sesiones del Comité	26
V. Aprobación del informe del Comité sobre su sexto período de sesiones	27

Capítulo I

Introducción

1. Conforme a lo dispuesto en la decisión 2011/253 del Consejo Económico y Social, el séptimo período de sesiones del Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación se celebró en Ginebra del 24 a 28 de octubre de 2011.
2. Asistieron al séptimo período de sesiones del Comité de Expertos 23 miembros del Comité y 105 observadores. Los siguientes miembros del Comité asistieron al período de sesiones: Kwame Adjei-Djan (Ghana)¹, Sae Joon Ahn (República de Corea), Farida Amjad (Pakistán), Keiji Aoyama (Japón), Bernell L. Arrindell (Barbados)¹, Nouredine Bensouda (Marruecos), Claudine Devillet (Bélgica), El Hadji Ibrahima Diop (Senegal), Jürg Giraudi (Suiza), Liselott Kana (Chile), Anita Kapur (India), Armando Lara Yaffar (México), Wolfgang Lasars (Alemania), Tizhong Liao (China), Henry Louie (Estados Unidos de América), Julia Martínez Rico (España), Enrico Martino (Italia), Robin Oliver (Nueva Zelanda), Ifueko Omoigui-Okauru (Nigeria), Iskra Georgieva Slavcheva (Bulgaria), Stig Sollund (Noruega), Marcos Aurélio Pereira Valadão (Brasil) y Ronald van der Merwe (Sudáfrica).
3. Asistieron también al período de sesiones observadores de la Arabia Saudita, la Argentina, Australia, Austria, las Bahamas, Bélgica, el Brasil, el Canadá, China, España, el Gabón, Italia, el Japón, Kuwait, Luxemburgo, Marruecos, México, Mónaco, Namibia, Nigeria, los Países Bajos, el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, la República Checa, la República de Corea, la República Democrática del Congo, Singapur, Sudáfrica, Suiza, Tailandia, Turquía y Viet Nam.
4. Asistieron asimismo al período de sesiones observadores de las siguientes organizaciones intergubernamentales: la Comisión Europea, el Fondo Monetario Internacional, la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) y la Comunidad de África Meridional para el Desarrollo.
5. También participaron observadores de las entidades siguientes: Asociación Internacional de Presidentes de Universidades, Asociación Mundial de Antiguos Pasantes y Becarios de las Naciones Unidas, Cámara de Comercio Internacional, Canadian Tax Foundation, Ernst and Young, European Law Students' Association, Facultad de Derecho de Melbourne, Federation of Industrial and Service Groups in Switzerland, Foundation for International Taxation (India), Instituto de Gestión de Kazajstán (KIMEP), Oficina Internacional de Documentación Fiscal (IBFD), PricewaterhouseCoopers, Royal Dutch Shell, St. Thomas University, Tax Council Policy Institute, Tax Justice Network, United States Council for International Business, Universidad de Bournemouth, Universidad de Groningen, Universidad de Indonesia, Universidad de Leiden y Universidad Fairleigh Dickinson. Otros participantes asistieron a título personal.
6. A continuación figuran el programa provisional y la documentación del séptimo período de sesiones que examinó el Comité (E/C.18/2011/1):

¹ Los países de los miembros se indican solo para información, pues los miembros del Comité se desempeñan a título personal.

1. Apertura del período de sesiones por el representante del Secretario General.
2. Elección del Presidente y los Vicepresidentes.
3. Observaciones del Presidente del Comité.
4. Aprobación del programa y organización de los trabajos (E/C.18/2011/1 y E/C.18/2011/2).
5. Deliberación sobre cuestiones sustantivas relacionadas con la cooperación internacional en cuestiones de tributación:
 - a) Actualización de la Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo (E/C.18/2011/3, E/C.18/2011/4, E/C.18/2011/CRP.1 y E/C.18/2011/CRP.2 y Add.1 a 3);
 - b) Solución de controversias (E/C.18/2011/CRP.3 y E/C.18/2011/CRP.4);
 - c) Manual práctico para países en desarrollo sobre fijación de precios de transferencia (E/C.18/2011/5 y E/C.18/2011/CRP.10);
 - d) Artículo 13: ganancias de capital;
 - e) Fiscalidad de los proyectos de desarrollo;
 - f) Régimen fiscal de los servicios (E/C.18/2011/CRP.7);
 - g) Concepto de propiedad efectiva;
 - h) Revisión del manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo (E/C.18/2011/CRP.11 y Add. 1 a 7);
 - i) Creación de capacidad (E/C.18/2011/CRP.8);
 - j) La cooperación tributaria y su relación con los problemas ambientales más importantes, en particular el cambio climático (E/C.18/2011/CRP.9);
 - k) Otros asuntos para su examen por el Comité.
6. Calendario y programa del octavo período de sesiones del Comité.
7. Aprobación del informe del Comité sobre su séptimo período de sesiones.

Capítulo II

Organización del período de sesiones

Apertura del período de sesiones y aprobación del programa

7. El 24 de octubre de 2011, el Director de la Oficina de Financiación para el Desarrollo, del Departamento de Asuntos Económicos y Sociales de la Secretaría, Alexander Trepelkov, abrió el período de sesiones anual y formuló observaciones introductorias. Expuso brevemente las cuestiones principales que figuraban en el programa del período de sesiones y resumió la labor que se había llevado a cabo desde el período de sesiones anterior. La cuestión central era la actualización de la Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo (Convención modelo de las Naciones Unidas), que suponía la culminación de la labor del Comité y del anterior Grupo *ad hoc* de Expertos en los diez años transcurridos desde la actualización anterior. El Sr. Trepelkov señaló lo importante que era finalizar sin demora la última actualización.

8. Otra cuestión oportuna era el manual práctico para países en desarrollo sobre fijación de precios de transferencia, que prestaría una asistencia muy necesaria a los países en desarrollo en la aplicación práctica del principio de la independencia (o de la plena competencia) reflejado en la Convención modelo de las Naciones Unidas y el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE sobre la Renta y sobre el Patrimonio (Modelo de Convenio de la OCDE). Los capítulos del manual se estaban redactando con especial atención a velar por que se tomaran plenamente en consideración las perspectivas, prioridades y experiencias de los países en desarrollo. Se esperaba presentar al Comité el borrador completo del manual para su aprobación en el período de sesiones de 2012.

9. El Sr. Trepelkov apuntó la importancia de la labor de desarrollo de la capacidad, especialmente ahora que se estaban finalizando la actualización de la Convención modelo de las Naciones Unidas y el manual práctico sobre fijación de precios de transferencia. Mencionó una estrategia de desarrollo de la capacidad recientemente elaborada por el Departamento de Asuntos Económicos y Sociales en la que se definían como esferas prioritarias la política fiscal y la cooperación internacional en cuestiones tributarias. Expuso brevemente modalidades y proyectos concretos que se utilizarían para poner en práctica esa esfera de la estrategia y que se financiarían con el Programa ordinario de cooperación técnica de las Naciones Unidas, la Cuenta de las Naciones Unidas para el Desarrollo y las contribuciones de los donantes.

10. A continuación, el Sr. Trepelkov proporcionó información actualizada sobre los acontecimientos en la materia dentro del proceso intergubernamental de las Naciones Unidas. El elemento nuevo decisivo era la aprobación de la resolución 2011/23 por el Consejo Económico y Social, en la que el Consejo solicitó al Secretario General que le presentase un informe sobre el papel y la labor del Comité relativos a la promoción de la cooperación internacional en cuestiones de tributación, en que se incluyesen opciones para el fortalecimiento de la labor del Comité y su cooperación con los órganos multilaterales competentes y las organizaciones regionales y subregionales pertinentes y decidió celebrar en 2012 una reunión de un día de duración para examinar la cooperación internacional en

cuestiones de tributación, incluidos los mecanismos institucionales para promover esa cooperación, con la participación de autoridades fiscales nacionales. A principios de 2012 se invitaría a los miembros del Comité a presentar aportaciones para el informe del Secretario General.

11. El Comité procedió entonces a la elección de una nueva mesa, ya que el mandato de los anteriores integrantes había expirado. Todos los miembros de la mesa anterior volvieron a ser elegidos por aclamación para los mismos cargos. Por ello, la nueva mesa estuvo compuesta por Armando Lara Yaffar como Presidente, Tizhong Liao como primer Vicepresidente, Anita Kapur como segunda Vicepresidenta y Henry Louie como tercer Vicepresidente. Todos ellos desempeñarían esos cargos hasta que expirase el mandato actual de los miembros del Comité a finales de junio de 2013. Robin Oliver fue elegido Relator del séptimo período de sesiones anual.

12. Se aprobó el programa provisional (E/C.18/2011/1). Con respecto a la organización de los trabajos, los subtemas 5 b), 5 d) y 5 g) se tratarían en el marco del subtema 5 a), al igual que el resumen de los resultados de subcomités y grupos de trabajo y los documentos para el octavo período de sesiones.

Capítulo III

Debate y conclusiones sobre los temas sustantivos relacionados con la cooperación internacional en cuestiones de tributación

A. Actualización de la Convención modelo de las Naciones Unidas sobre tributación

13. El Presidente sugirió que el modo más eficaz de trabajar para finalizar la actualización de la Convención modelo de las Naciones Unidas sobre tributación era examinarla artículo por artículo. Se habían propuesto cuatro tipos de revisiones: a) cambios sustantivos en la Convención modelo de 2001 que el Comité ya había aprobado; b) cambios sustantivos aún no aprobados por el Comité; c) cambios que reflejaban actualizaciones de las partes que estaban tomadas del Modelo de Convenio de la OCDE, que eran de naturaleza sustantiva ya que podían afectar a la interpretación y aplicación de convenios que siguiesen la Convención modelo de las Naciones Unidas; y d) cambios puramente editoriales. El Comité acordó centrar los debates en los tipos segundo y tercero de las revisiones propuestas a fin de evitar reabrir cuestiones que ya había decidido.

14. Se convino en que los cambios ya acordados se alterarían únicamente en los casos en que hubiese un error o incoherencia manifiestos o una referencia anticuada que necesitase ser corregida. Se encargó a la Secretaría que se ocupase de las cuestiones puramente editoriales y se tomó nota de que esas cuestiones necesariamente se registrarían hasta cierto punto por las normas de las Naciones Unidas. Las cuestiones que no se pudiesen tratar durante el período de sesiones en curso se excluirían de la actualización actual y se incluirían en un catálogo de temas para futuro debate y posible inclusión en actualizaciones posteriores.

15. Robin Oliver, Coordinador del Subcomité correspondiente, presentó la actualización de la Convención modelo de las Naciones Unidas. El texto de compilación en el que se reflejaban todas las revisiones aprobadas y propuestas de los artículos y comentarios figuraba en los documentos E/C.18/2011/CRP.2 y Adds. 1 a 3. El Sr. Oliver destacó que el texto definitivo había de ser acordado antes de que finalizase el período de sesiones si se quería publicar la actualización en 2012.

16. Se acordó que todas las referencias al Modelo de Convenio de la OCDE remitirían a su actualización de 2010, salvo que se indicara otra cosa. Una referencia específica a un comentario de la OCDE por parte del Comité significaba que el Comité lo hacía suyo por considerarlo de ayuda para interpretar y aplicar las disposiciones de la Convención modelo de las Naciones Unidas.

17. El Comité acordó encargar a la Secretaría que introdujese las revisiones editoriales restantes y el formateo después del período de sesiones y que distribuyese el texto definitivo a los miembros del Comité para su aprobación antes de que se publicase.

18. El Comité procedió entonces a examinar los detalles de la actualización propuesta en la documentación para la sesión². El texto de la actualización se publicaría en el sitio web del Comité.

19. Para cada artículo (salvo lo especificado a continuación), el Sr. Oliver presentó un panorama general de las revisiones y resaltó las cuestiones que había de examinar el Comité. Además de las introducciones del Sr. Oliver, el artículo 8 sería presentado por Ronald van der Merwe; el artículo 13, por Tizhong Liao; los artículos 18 a 22 y 25, por Claudine Devillet; los artículos 14 a 17, por Liselott Kana; y los artículos 23 y 24, por Anita Kapur. Se exponen a continuación los resultados principales de los debates sobre esos temas.

Artículo 1: Personas comprendidas

20. Se acordó que el párrafo 63 del comentario (precios de transferencia en condiciones que no son de plena competencia) incluiría una referencia al manual práctico para países en desarrollo sobre fijación de precios de transferencia que se estaba preparando y una remisión al artículo 9 (empresas asociadas).

21. Se acordó también no cambiar la redacción del párrafo 81, que se refiere a la contratación externa internacional de trabajadores. El comentario de la OCDE sobre el artículo 15 había sido actualizado en el Modelo de Convenio de la OCDE de 2010, yendo más allá de la contratación externa de trabajadores para aclarar más en general la aplicación del párrafo en el caso de servicios que fueran prestados por conducto de intermediarios. El Comité acordó incorporar esas actualizaciones en el comentario sobre el artículo 15.

Artículo 2: Impuestos comprendidos por la Convención

22. Se aprobó sin cambios la redacción propuesta.

Artículo 3: Definiciones generales

23. En el párrafo 4 del comentario, que trata del término “persona”, se decidió utilizar el texto completo del comentario de la OCDE, previa verificación por parte de la Secretaría y el Subcomité y confirmación por el Comité. La redacción del párrafo 4 sería entonces la siguiente:

La definición del término “persona” que figura en el apartado a) no es exhaustiva y debe entenderse que indica que el término “persona” se utiliza en un sentido muy amplio (véanse especialmente los artículos 1 y 4). La definición menciona explícitamente personas naturales, sociedades y cualquier otra colectividad de personas. Del significado que se atribuye al término “sociedad” en la definición que figura en el apartado b) se desprende que, además, el término “persona” incluye cualquier entidad que, aunque no se haya constituido en sociedad mercantil, sea tratada como persona jurídica a efectos fiscales. Así, por ejemplo, una fundación (*fondation, Stiftung*) puede entrar dentro del significado del término “persona”. Las sociedades colectivas también se considerarán “personas”, ya sea porque entran dentro de la

² Los artículos 1 a 11 se tratan en el documento E/C.18/2011/CRP.2/Add.1; los artículos 12 a 30, en el documento E/C.18/2011/CRP.2/Add.2. Todos los documentos de sesión mencionados en el presente documento para los períodos de sesiones séptimo y anteriores pueden consultarse en el sitio web del Comité (www.un.org/esa/ffd/tax).

definición de “sociedad” o, cuando no ocurre así, porque constituyen otras colectividades de personas.

24. Se expresó preocupación por el uso de la palabra “impuso” en la última frase del párrafo 13.1, que trata de la situación en la que la ley ha cambiado después de que se firmase la Convención: “Cuando se plantee un conflicto entre la legislación en vigor en la fecha en que se firmó la Convención y la que estuviere en vigor cuando se impuso el gravamen, primará la interpretación de esta última”. Para resolver la cuestión, se acordó modificar la redacción de la última frase del párrafo 13.1 para que dijese: “Cuando se plantee un conflicto entre la legislación en vigor en la fecha en que se firmó la Convención y la que estuviere en vigor cuando se aplique la Convención, primará esta última”.

Artículo 4: Residente

25. Algunos miembros opinaban que la segunda frase de la cita propuesta del párrafo 8.8 del comentario de la OCDE, que decía que si un Estado dejaba al margen a una sociedad colectiva a efectos tributarios, los socios podían acogerse al tratado, contradecía el párrafo 6 del comentario sobre el artículo 1 de la Convención modelo de las Naciones Unidas, que decía que la tributación de los socios debe regirse por el derecho interno. Otros no veían ninguna contradicción, ya que el párrafo 6 se refería al derecho interno en general, mientras que el párrafo 8.8 se ocupaba de una situación concreta en la que la legislación interna del Estado de la fuente y el Estado de la residencia diferían. Esos miembros dijeron también que era importante conservar el párrafo 8.8 porque era el único que se ocupaba de los casos híbridos.

26. Se acordó mantener la cita del párrafo 8.8 y se aprobó para su inclusión un párrafo nuevo que reflejaba la opinión minoritaria de que había una contradicción entre el párrafo 8.8 y el párrafo 6 del comentario sobre el artículo 1. A ese respecto, se recordó también que el contenido del párrafo 8.8 no se reflejaba en el comentario sobre el artículo 1 debido a que el Comité no había examinado plenamente las cuestiones planteadas en la publicación de 1999 de la OCDE titulada *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships*. Se acordó que el párrafo nuevo, que seguiría a la cita del párrafo 8.8 del comentario de la OCDE, diría así:

Algunos miembros del Comité de Expertos no estuvieron de acuerdo con la tesis del párrafo 8.8 del comentario de la OCDE extractado más arriba de que los socios de las sociedades colectivas fiscalmente transparentes puedan acogerse a los beneficios de la Convención. Opinaban que es necesaria una norma especial en una convención para brindar ese resultado.

27. Algunos miembros propusieron suprimir la segunda frase de la cita del párrafo 24.1 del comentario de la OCDE y que dice: “Algunos países consideran también que ese enfoque caso por caso es el mejor modo de enfrentarse a las dificultades que plantea determinar el lugar de dirección efectiva de una persona jurídica que pueden derivarse del uso de las nuevas tecnologías de la comunicación”. Opinaban que incluir una variante desviaba la atención del modo principal de establecer la sede de dirección efectiva. En su opinión, era preferible ofrecer orientación clara y en caso de conflicto, los países podían utilizar el procedimiento de acuerdo mutuo para resolver la cuestión.

28. Otros miembros dijeron que merecía la pena dar otra opción y que eso no implicaba recomendar un enfoque. Dado que la Convención modelo de las Naciones Unidas no incluía “observaciones” de los países ni interpretaciones particulares similares de los países, dar otra opción era el único modo de incluir alternativas. Se apuntó también que muchos países en desarrollo ya utilizaban la opción alternativa y que se había adoptado en algunos modelos regionales. Se acordó incluir la frase mencionada más arriba, con una pequeña revisión insertada inmediatamente antes del párrafo citado, que diría: “A ese respecto, el comentario de la OCDE se refiere a algunas prácticas de los países en la materia.”.

29. Se acordó igualmente incluir en el catálogo de cuestiones que se examinarán en el futuro un análisis del concepto de “la sede de dirección efectiva”, una cuestión de importancia para los países en desarrollo.

Artículo 5: Establecimiento permanente

30. Se decidió suprimir la cita propuesta del párrafo 5.5 de la OCDE que trataba de si un satélite en órbita geoestacionaria podía constituir un establecimiento permanente e incluir en su lugar en el catálogo de cuestiones el debate sobre el tema.

31. En el párrafo 12 era necesario aclarar el significado de la palabra “conexo” para describir los proyectos que estaban suficientemente relacionados para ser acumulados y se decidió incluir ese tema en el catálogo de cuestiones.

Artículo 6: Ingresos procedentes de bienes inmuebles

32. Se aprobó sin cambios la redacción propuesta.

Artículo 7: Beneficios de las empresas

33. En el párrafo 1 del artículo 7 se explicaba el motivo por el que la Convención modelo de las Naciones Unidas no adoptaba la redacción del comentario de la actualización de la OCDE de 2010 en lugar de la redacción de la actualización de la OCDE anterior a 2008. Se debía a una decisión del Comité de no adoptar el “enfoque autorizado de la OCDE” del artículo 7 derivado del informe de 2008 de esa Organización titulado *Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*. El enfoque autorizado de la OCDE se consideraba inapropiado en el contexto de la Convención modelo de las Naciones Unidas. Se acordó reformular la tercera frase del párrafo 1 que se refiere a ese informe como sigue: “En el *Informe de 2008 sobre la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes* se prevé tener en cuenta las transacciones entre distintas partes de una empresa, como un establecimiento permanente y su casa matriz, en mayor medida que lo reconocido en la Convención modelo de las Naciones Unidas”.

34. En el documento E/C.18/2011/CRP.2/Add.1 se presentaron tres opciones para reflejar una cita del párrafo 45 del comentario de la OCDE sobre el artículo 7:

- La opción A, citar únicamente la primera frase del texto de la OCDE
- La opción B, incluir la cita del texto de la OCDE en su totalidad (lo que algunos miembros consideraban problemático ya que podría parecer que se suscribía la aplicación del enfoque autorizado de la OCDE a la Convención modelo de las Naciones Unidas, contrariamente a las decisiones adoptadas por

el Comité, y entrañaba conceptos difíciles que podrían ser confusos para los usuarios)

- La opción C, redactar un párrafo sustitutivo que aprovecharse más explícitamente la redacción y el enfoque del Modelo de Convenio de la OCDE anterior a 2008.

35. Después de debatir las opciones, se acordó aceptar una modificación de la opción C. No se citaría el artículo 45 y el comentario de las Naciones Unidas, insertado inmediatamente después de la cita del párrafo 44 del Modelo de Convenio de la OCDE, diría:

En consecuencia, el Comité de Expertos considera preferible buscar una solución práctica. Esto tendría en cuenta una estructura de capital apropiada tanto para la empresa como para las funciones realizadas, tomando en consideración la necesidad de reconocer que de una empresa distinta, separada e independiente cabe esperar que cuente con financiación adecuada.

36. Se decidió también incluir en el catálogo de cuestiones que se examinarán en el futuro el análisis del enfoque autorizado de la OCDE.

Artículo 8: Navegación marítima, interior y aérea

37. Varios miembros expresaron preocupación por los cambios de gran alcance propuestos en el comentario sobre el artículo 8. Se alegó que los cambios ampliarían el alcance del artículo y por ello necesitaban ser debatidos en detalle para evaluar sus consecuencias.

38. En consecuencia, se eliminaron los párrafos del comentario de la OCDE añadidos en 2005 que se referían a los ingresos de actividades directamente conectadas y secundarias de empresas de navegación marítima y aérea. Se decidió incluir en el catálogo de cuestiones que se examinarán en el futuro el término “auxiliar” en el contexto de las actividades auxiliares que entrarían dentro del ámbito del artículo.

39. Se acordó suprimir el párrafo 8 propuesto que trataba de la cuestión de incluir las actividades de pesca, dragado o remolque en alta mar en el comentario sobre ese artículo. Por lo que se refiere a los párrafos 12 y 13, se acordó mantener el texto tachado en la actualización, lo que significaba que la referencia correcta para las citas de los párrafos 4 a 14 sería el comentario de la OCDE de 2003.

Artículo 9: Empresas asociadas

40. La cuestión principal en relación con el comentario sobre el artículo 9 se refería a la redacción del párrafo 3 de la versión de 2001 del comentario en la que se expresaba una recomendación del anterior Grupo de Expertos de que los países siguiesen las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia para empresas multinacionales y administraciones fiscales (Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia) al aplicar el principio de la independencia (o principio de la plena competencia). El párrafo 3 de la Convención modelo de las Naciones Unidas de 2001 dispone:

Con respecto a la fijación del precio de transferencia de mercancías, tecnología, marcas de fábrica y servicios entre empresas asociadas y las metodologías que se pueden aplicar para determinar el precio correcto cuando

las transferencias no se hayan hecho conforme al principio de la independencia, los Estados contratantes aplicarán los principios de la OCDE que se enuncian en las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia. Estas conclusiones representan principios internacionalmente acordados y el Grupo de Expertos recomienda que se sigan las Directrices en la aplicación del principio de independencia en que se sustenta el artículo.

41. De resultados del debate, se acordó mantener el párrafo existente, que se pronunciaba en favor del principio de la independencia (o principio de la plena competencia) al determinar las cuestiones sobre fijación de precios de transferencia implícitas en el artículo 9 y que reconocía la función que desempeñaban en la práctica las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia al aplicar el principio. La mayoría de los miembros consideraba que esas opiniones seguían siendo apropiadas. Algunos miembros expresaron preocupación, sin embargo, sobre si eran apropiadas las opiniones del anterior Grupo de Expertos enunciadas en el párrafo 3 y se preguntaban si estaban formuladas de modo demasiado vago. En particular, la recomendación de que los países siguiesen las Directrices de la OCDE tal vez necesitase mencionar el hecho de que solo constituyeran una orientación cuando se aplicase el principio. Tres miembros (Marcos Valadão, Tizhong Liao y Anita Kapur) tenían reservas en cuanto a las opiniones formuladas por el anterior Grupo de Expertos en el párrafo 3 del comentario.

42. Se acordó seguir examinando esas cuestiones sin prejuzgar el resultado de ese examen. Mientras tanto, se modificó el párrafo 3 para aclarar que las opiniones expresadas por el Grupo de Expertos en la Convención modelo de las Naciones Unidas de 2001 no habían sido plenamente examinadas por el Comité, aunque había unanimidad entre los miembros del Comité en que el artículo 9 de la Convención modelo de las Naciones Unidas se sustentaba en el principio de la independencia (o principio de la plena competencia). El Comité señaló que continuaban las labores para redactar un manual sobre los aspectos prácticos de la fijación de precios de transferencia que se centraría en las cuestiones a las que se enfrentan los países en desarrollo. Se reconfirmó el mandato del Subcomité encargado de esa labor³. Se concedió al Subcomité el mandato de elaborar un manual práctico sobre fijación de precios de transferencia sobre la base de los principios siguientes:

a) Debía reflejar el funcionamiento del artículo 9 de la Convención modelo de las Naciones Unidas y el principio de la plena competencia plasmado en él y ser coherente con los comentarios al respecto de la Convención modelo de las Naciones Unidas;

b) Debía reflejar las realidades de los países en desarrollo, en las etapas correspondientes de su desarrollo de la capacidad;

c) Debía prestar atención especial a la experiencia de otros países en desarrollo;

d) Debía aprovechar la labor que se estaba realizando en otros foros.

43. Además, se confirmó que la labor continuaría de acuerdo con los entendimientos enunciados en el párrafo 48 del informe sobre el sexto período de sesiones (E/2010/45); entre otras cosas, que sería coherente con las Directrices de la

³ Los mandatos de los subcomités y los grupos de trabajo del Comité se pueden consultar en la dirección siguiente: www.un.org/esa/ffd/tax/fifthsession/SubcommitteesMandates.pdf.

OCDE sobre precios de transferencia a las que se referían los comentarios de las Naciones Unidas.

44. De acuerdo con los resultados de los debates indicados, se acordó que la redacción del párrafo 3 se modificase para decir lo siguiente (las palabras nuevas figuran en negrita):

Con respecto a la fijación del precio de transferencia de mercancías, tecnología, marcas de fábrica y servicios entre empresas asociadas y las metodologías que se pueden aplicar para determinar el precio correcto cuando las transferencias no se hayan hecho conforme al principio de la independencia, **el anterior Grupo de Expertos indicó que los Estados contratantes aplicarán los principios de la OCDE que se enuncian en las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia. El anterior Grupo de Expertos, en la Convención modelo de las Naciones Unidas publicada en 2001, llegó a la opinión de que** estas conclusiones representan principios internacionalmente acordados y **recomendó que se siguiesen** las Directrices en la aplicación del principio de independencia en que se sustenta el artículo.

Las opiniones expresadas por el anterior Grupo de Expertos todavía no han sido plenamente examinadas por el Comité de Expertos, según indican las actas de sus períodos de sesiones anuales.

Artículo 10: Dividendos

45. Se aprobó sin cambios la redacción propuesta.

Artículo 11: Intereses

46. Se aprobó sin cambios la redacción propuesta. Se apuntó que en el Manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo se profundizaría en el tratamiento de los instrumentos financieros islámicos.

Artículo 12: Cánones o regalías

47. Se señaló que el examen del artículo 12 era difícil a los efectos de la actualización, debido a las diferencias fundamentales de enfoque entre la Convención modelo de las Naciones Unidas y el Modelo de Convenio de la OCDE con respecto a la imposición de los cánones. No obstante, el artículo 12 no había sido plenamente examinado por el Comité y se acordó que se incluiría en el catálogo de cuestiones que se examinarán en el futuro. Se expresó preocupación sobre la última parte del párrafo 11, que limitaba el alcance de la información pertinente a la derivada de experiencia anterior. Se redactó una frase nueva para reflejar la opinión minoritaria y se aprobó para su inclusión inmediatamente después de la cita del párrafo 11 del comentario. También se expresó la opinión de que los pagos mencionados en las citas de los párrafos 14, 14.1, 14.2, 14.4, 15, 16, 17.2 y 17.3 podrían constituir cánones o regalías. Se redactó una frase nueva para reconocer esa opinión y se aprobó para su inclusión.

Artículo 13: Ganancias de capital

48. Se aprobó sin cambios la redacción propuesta. Las repercusiones prácticas del párrafo 4 del artículo 13 se incluirían en el catálogo de cuestiones que se examinarán en el futuro.

49. Muchas de las cuestiones administrativas que intervienen en la aplicación del artículo se tratarían en el Manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo.

Artículo 14: Servicios personales por cuenta propia

50. Se aprobó sin cambios la redacción propuesta.

Artículo 15: Servicios personales por cuenta ajena

51. Se decidió omitir la cita del párrafo 7.2 de la OCDE ya que hacía referencia a los pagos nominales mencionados en el nuevo artículo 7 del Modelo de Convenio de la OCDE, que era parte del enfoque autorizado de la OCDE no adoptado en la presente actualización. Se acordó además reflejar en el comentario que algunos miembros discrepaban de la tesis del párrafo 6.2 del comentario de la OCDE citado de que los conceptos de “empleador” y “residente” se aplicaban en el plano de los socios.

Artículo 16: Remuneraciones de los miembros de las juntas directivas y de los altos empleados

52. Se aprobó sin cambios la redacción propuesta.

Artículo 17: Profesionales del espectáculo y deportistas

53. Se aprobó sin cambios la redacción propuesta, salvo que el Comité acordó que los párrafos 10, 11.1 y 11.2 del comentario de la OCDE se citarían íntegramente.

Artículo 18: Pensiones y pagos por seguros sociales

54. Se acordó modificar ligeramente el párrafo 3 del comentario propuesto para que dijese “las disposiciones del artículo 23 A o 23 B determinarán si el Estado de la residencia eximirá esos ingresos o permitirá, como deducción de su propio gravamen sobre esos ingresos, el impuesto pagado en el Estado de la fuente” en lugar de “el artículo 23 A o 23 B determinará si ese derecho es exclusivo (método de la exención) o meramente anterior al del Estado de la residencia (método del crédito)”. El motivo era que el método de la exención no era necesariamente exclusivo, como apuntó un participante (por ejemplo, la exención con progresión, en la que el Estado de la residencia se guardaba para sí el derecho de tomar en consideración el ingreso exento a los efectos de determinar el tipo marginal al que estaba sujeto a impuesto el ingreso no exento del contribuyente).

55. Se acordó también modificar la alternativa de la primera frase del párrafo 5 como sigue:

Sin embargo, esas pensiones y otras remuneraciones análogas podrán gravarse también en el otro Estado contratante si el pago se hace por un fondo de pensiones establecido en ese otro Estado o en nombre de él o es asumido por un establecimiento permanente situado en él y el pago no está sujeto a

gravamen en el primer Estado mencionado conforme a las normas ordinarias de su derecho fiscal.

56. En la primera frase del párrafo 12, se decidió suprimir las palabras “impone un impuesto final de retención en la fuente sobre el importe bruto de las pensiones o”.

57. Se suprimieron las dos últimas frases propuestas para el párrafo 13, sobre el vínculo entre las prestaciones de pensiones y el Estado en el que está establecido el fondo, ya que la cuestión todavía no había sido plenamente examinada por el Comité.

58. Por último, en el título antes del párrafo 31 de la OCDE, se acordó añadir “hechas por empleados y personas que proporcionan servicios por cuenta propia o para ellos”, con objeto de asegurarse de que el alcance quedara claro en el contexto de las Naciones Unidas.

Artículo 19: Servicios oficiales

59. Se aprobó sin cambios la redacción propuesta, salvo que se modificó el párrafo 1 para reflejar con mayor exactitud los cambios realizados como parte de la actualización actual.

Artículo 20: Estudiantes

60. Se aprobó sin cambios la redacción propuesta.

Artículo 21: Otros ingresos

61. Se decidió incluir en el párrafo 2 los ingresos procedentes de loterías entre los ejemplos de ingresos de los que antes no se ocupaba expresamente la Convención y tachar en el mismo párrafo el ejemplo de las pensiones. Se suprimió la referencia a “una pensión que no se paga en consideración a un empleo anterior ni en virtud de un programa oficial de pensiones que sea parte del sistema de seguridad social”, ya que no se regía necesariamente por el artículo 21.

Artículo 22: Capital

62. Se aprobó sin cambios la redacción propuesta.

Artículo 23: Métodos para eliminar la doble tributación

63. Claudine Devillet había preparado una nota (E/C.18/2011/CRP.2/Add.3) acerca de la posible inclusión del artículo 23 A del Modelo de Convenio de la OCDE, en particular el párrafo 4, relativo a conflictos de cualificación y conflictos de interpretación. Se decidió tratar de la materia en el comentario (nuevo párrafo 19) y no incluir en el propio artículo el párrafo 4. La cuestión de los conflictos de cualificación se incluiría en el catálogo de temas para futuro debate.

64. Además, al citar el párrafo 49 de la OCDE sobre dividendos de participaciones importantes de una sociedad, se decidió sustituir el umbral del 5% por una elipsis ([...]) para evitar confusiones, puesto que la Convención modelo de las Naciones Unidas no especificaba ningún tipo.

65. Con referencia a los apartados 69.1 a 69.3 de la OCDE sobre el tratamiento de las sociedades colectivas (omitidos en el documento de sesión para el período de

sesiones), se decidió incluirlos y posteriormente incluir la opinión de quienes discrepaban del enfoque adoptado en el Modelo de Convenio de la OCDE, con la redacción siguiente: “Algunos miembros del Comité de Expertos opinaban, sin embargo, que es necesaria una norma especial en una convención para brindar ese resultado”.

Artículo 24: No discriminación

66. Se decidió incluir las observaciones generales (párrs. 1 a 4) del comentario de la OCDE que inicialmente no se habían incluido en el texto propuesto. Se consideraba que proporcionaban una información de antecedentes provechosa y no eran controvertidas.

67. Se acordó incluir en el texto de las Naciones Unidas los párrafos 60 y 61 de la OCDE relativos a los impuestos sobre los beneficios de las sucursales; inicialmente, no estaban incluidos en el proyecto de comentario sobre ese artículo. Sin embargo, se decidió también incluir entre los dos párrafos un párrafo de las Naciones Unidas, que diría:

En el comentario sobre el artículo 10 se ha examinado la cuestión de los impuestos sobre los beneficios de las sucursales en los párrafos 18 a 24 y se ha sugerido una disposición facultativa para los impuestos sobre los beneficios de las sucursales que prevalece sobre el artículo 24.

Artículo 25: Procedimiento de acuerdo mutuo

68. En su período de sesiones anual de 2010, el Comité había acordado que la versión actualizada de la Convención modelo de las Naciones Unidas tendría dos variantes para el artículo 25; el artículo 25 A no contendría una norma sobre arbitraje obligatorio y el artículo 25 B contendría una norma sobre arbitraje obligatorio. Se pidió al Subcomité sobre solución de controversias que preparase una revisión del comentario que reflejase esas variantes. De acuerdo con ese mandato, Claudine Devillet, Coordinadora del Subcomité, presentó una nota sobre ese tema (E/C.18/2011/CRP.3), que se basaba en el comentario del Modelo de Convenio de la OCDE, los debates del período de sesiones de 2010, las observaciones escritas de los miembros del Comité y los debates de la reunión del grupo de expertos *ad hoc* sobre la actualización celebrada en Nueva York en junio de 2011 (véase E/C.18/2011/3, anexo).

69. La Sra. Devillet señaló que el nuevo párrafo 1 presentaba dos variantes e indicó cuatro diferencias entre los procedimientos de arbitraje propuestos en la Convención modelo de las Naciones Unidas y el Modelo de Convenio de la OCDE. La ampliación del párrafo 2 tenía por objetivo ocuparse del ámbito del procedimiento de acuerdo mutuo aclarando el alcance del artículo 9, específicamente en los casos en los que no estaba incluido en el tratado el párrafo 2 del artículo 9. En el comentario se mencionaban las dos opiniones diferentes con respecto al alcance del artículo 25 de no haber párrafo 2 del artículo 9. Algunos países consideraban que la doble tributación económica que se deriva de ajustes en la fijación de precios de transferencia no entraba dentro del ámbito del artículo 25 de no haber párrafo 2, mientras que otros países discrepaban.

70. Los nuevos párrafos 3 a 5 proporcionaban orientación a los países sobre cómo decidir si era apropiado disponer el arbitraje obligatorio en sus tratados. El párrafo 3

se ocupaba del caso de los países que tenían muy poca experiencia con el procedimiento de acuerdo mutuo y no podían decidir inmediatamente si el arbitraje era apropiado para ellos o no. El párrafo incluía la opción de posponer esa decisión pero señalar la disposición a examinar la cuestión incluyendo una cláusula al respecto en los tratados y demorando su entrada en vigor hasta que los dos países estuviesen preparados. De resultados del debate, se modificó la redacción del párrafo 3. En lugar de indicar que se debería aplazar la decisión de si incluir una disposición sobre el arbitraje obligatorio, se acordó que la redacción propusiera que los países rechazasen el arbitraje en esa fase o, alternativamente, incluyesen la disposición sobre arbitraje pero pospusiesen su entrada en vigor hasta que cada país hubiese notificado al otro que la disposición había de hacerse efectiva.

71. En relación con el párrafo 42, que trataba de los casos en que hubiese en marcha acciones judiciales internas, se modificaría el texto para reconocer la opinión de un miembro de que no se debería permitir a un contribuyente que pospusiera la aceptación del resultado de un acuerdo mutuo hasta que el tribunal interno hubiera pronunciado la sentencia. También en relación con el párrafo 11 c) del formulario modelo de arbitraje, se acordó que no habría un derecho independiente de presentación oral de la persona que presentase el caso.

72. El párrafo 34 dispondría, en su última frase, que cuando una cuestión de derecho interno afectase directamente a la aplicación de disposiciones de la convención sobre tributación, el árbitro podría decidir sobre esa cuestión.

Artículo 26: Intercambio de información

73. El debate sobre ese artículo se centró en la penúltima frase del párrafo 1, cuya redacción era distinta de la utilizada en el Modelo de Convenio de la OCDE, a saber, un intercambio de información que “pueda resultar útil” y no información que es “previsiblemente pertinente”. Algunos miembros opinaban que se debería utilizar la misma redacción en los dos, de modo que la postura sobre el intercambio de información fuese homogénea. Otros miembros se oponían a reabrir el debate sobre algo que el Comité ya había discutido y acordado (E/C.18/2008/3 y Corr.1, párr. 4.2) que se apartaba convenientemente de la redacción del Modelo de Convenio de la OCDE, pero al mismo tiempo seguía representando un criterio común sobre el intercambio de información. Se acordó mantener la redacción acordada anteriormente por el Comité.

Artículo 27: La asistencia para la recaudación de impuestos

74. Se aprobó sin cambios la redacción propuesta.

Artículo 28: Miembros de misiones diplomáticas y puestos consulares

75. Se aprobó sin cambios la redacción propuesta.

Artículo 29: Entrada en vigor

76. Se aprobó sin cambios la redacción propuesta.

Artículo 30: Terminación

77. Se aprobó sin cambios la redacción propuesta.

Introducción de la Convención modelo de las Naciones Unidas

78. Michael Lennard, de la Secretaría, presentó un proyecto de introducción de la Convención modelo de las Naciones Unidas (E/C.18/2011/CRP.1) para que el Comité lo debatiese. El Comité acordó que era conveniente que la introducción fuese más corta que la de la versión de 2001 y evitase el nivel de detalle histórico de esta.

79. La Secretaría señaló que el proyecto de introducción anclaba firmemente la Convención modelo de las Naciones Unidas en el contexto de la financiación para el desarrollo. Se propusieron las adiciones y modificaciones siguientes:

- Aclarar que cuando se citaba el comentario de la OCDE pero se suprimían párrafos, no se podía suponer simplemente por la supresión que el Comité discrepaba de esos párrafos
- Aclarar que no cabía suponer que ninguno de los miembros del Comité adoptase una opinión particular con respecto a disposiciones concretas
- Indicar⁴ que al citar los artículos y comentarios del Modelo de Convenio de la OCDE, las “reservas”, “observaciones” y “posiciones” oficiales conexas no se citaban también por motivos prácticos, sino que eran provechosas para comprender cómo interpretaba o aplicaba cada país la Convención.

80. Se acordó que se hiciesen esas modificaciones y que se pusiese a disposición de los miembros la nueva redacción de la introducción para que formularan nuevas observaciones. La primera aclaración debería consistir en explicar que el motivo para excluir parte de un párrafo, y no su totalidad, podría ser únicamente que todavía no había sido examinado plenamente. Se acordó igualmente modificar en la introducción el examen propuesto de la tributación de los ingresos procedentes de servicios de modo que se señalase el alcance de esa labor, así como la posible pertinencia de la labor para las revisiones futuras de la Convención modelo de las Naciones Unidas. En la introducción se debería indicar también que el programa de trabajo del Comité (incluida la tributación de los servicios) se publicaría en el sitio web del Comité.

81. El Comité definió también cuestiones normativas convencionales que necesitaban que se siguiera trabajando en ellas y dio a uno de sus subcomités el mandato de ocuparse de la cuestión del régimen tributario de los servicios en general y de un modo amplio, con inclusión de todos los aspectos y cuestiones conexas. También debería ocuparse de la cuestión de la tributación de los honorarios pagados por servicios técnicos. Se reconoció que esa tarea era la iniciación de una extensa labor y que no habría resultados listos para su inclusión en la presente versión de la Convención modelo de las Naciones Unidas. En el futuro, si así lo decidiese el Comité, todas las conclusiones que pudiesen ser provechosas podrían ser presentadas como un informe del Comité, que podría conformar la revisión siguiente de la Convención modelo de las Naciones Unidas. El programa de trabajo del Comité, incluido el programa sobre los servicios, se publicaría en el sitio web del Comité a medida que se fuese elaborando.

⁴ Como se discutió en la nota de la Secretaría sobre la pertinencia de las observaciones, reservas y posiciones de los países respecto a la Convención Modelo de las Naciones Unidas (E/C.18/2011/4, párr. 11).

Título de la Convención modelo de las Naciones Unidas

82. Se debatió sobre si se podría acortar el título actual de la “Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo”. Se recordó que durante la reunión del grupo de expertos de junio de 2011 se habían formulado propuestas para acortar el título eliminando “entre países desarrollados y países en desarrollo” para cambiarlo por “Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación para el desarrollo”. Algunos miembros se opusieron a ese cambio por motivo de que la Convención modelo de las Naciones Unidas era pertinente sobre todo para los tratados entre países en diferentes niveles de desarrollo y por ello suprimir esa referencia le haría un flaco favor a la Convención.

83. Por otro lado, se alegó que el hecho de que los países estuviesen clasificados oficialmente como en desarrollo o desarrollados no era la principal consideración práctica para determinar si desearían seguir el modelo de las Naciones Unidas u otro modelo; la Convención modelo de las Naciones Unidas se basaba en muchos tratados entre dos países desarrollados o entre dos países en desarrollo. Algunos expresaron también sus dudas de que modificar el título entrase dentro del mandato del Comité basado en la resolución del Consejo Económico y Social. De resultas del debate, se acordó mantener el título como estaba.

Otros aspectos de la actualización de la Convención modelo de las Naciones Unidas

84. Finalizando en definitiva la labor sobre la actualización, el Comité examinó algunas de las cuestiones generales que rodeaban esa labor y pidió que:

a) El Consejo Económico y Social, al adoptar cualquier resolución o decisión en la que tratase de la actualización de la Convención modelo de las Naciones Unidas, solicitase a los Estados miembros las posiciones nacionales sobre la Convención, a fin de dejar más claro qué países habían adoptado determinadas interpretaciones, especialmente cuando los comentarios indicaban interpretaciones divergentes de la misma disposición. Ello aumentaría el valor práctico de la Convención;

b) La nueva versión actualizada de la Convención estuviese disponible en forma impresa lo antes posible;

c) La Convención siguiese estando disponible libre y gratuitamente en forma descargable en el sitio web de la Oficina de Financiación para el Desarrollo, de la Secretaría;

d) Tuviere lugar en cuanto fuese posible la traducción a los demás idiomas oficiales de las Naciones Unidas y la publicación en esos idiomas, después de la publicación de la versión en inglés.

85. El Comité expresó también la opinión de que la Convención modelo debería actualizarse con mayor frecuencia en el futuro, en el entendimiento de que no era necesario que cada actualización fuese integral.

B. Fijación de precios de transferencia: manual práctico para países en desarrollo

86. El Coordinador del Subcomité, Stig Sollund, informó sobre los avances realizados hasta la fecha en diversas reuniones que había celebrado el Subcomité y también entre reuniones. El proyecto de manual contaba ahora con borradores de trabajo de nueve capítulos en diversas etapas de preparación⁵. También había un borrador de trabajo del prólogo. Eran bienvenidas las observaciones sobre todos los capítulos o el prólogo. Las observaciones introductorias fueron seguidas de presentaciones sobre algunos de los capítulos.

87. Michael Kobetsky presentó el capítulo sobre el marco de negocios. Su propósito era proporcionar una información de antecedentes sobre las empresas multinacionales y sus estructuras de negocio destinada a las autoridades fiscales de los países en desarrollo que no estaban habituadas a tratar con multinacionales. Entre los temas de que se ocupaba el capítulo estaban las funciones que desempeñaban las empresas multinacionales, cómo se fijaban los precios del valor añadido a las transacciones dentro de una empresa multinacional, el análisis de la cadena de suministro, la doble tributación que podía producirse con la fijación de precios de transferencia y las consecuencias de la doble tributación económica de las empresas multinacionales. Se había de añadir una sección sobre la financiación de las empresas multinacionales.

88. Monique Van Herksen presentó el capítulo sobre los métodos utilizados en el análisis de la fijación de precios de transferencia. El capítulo reflejaba los cambios introducidos recientemente y las adiciones que eran necesarias para hacer que se siguiese ajustando al mandato del Subcomité. Mencionó que un estudio reciente había demostrado que, incluso dentro de la OCDE, muchos países habían introducido simplificaciones prácticas en las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia, lo que demostraba que las dificultades para seguir estrictamente las Directrices no eran algo único de los países en desarrollo.

89. La Sra. Van Herksen describió las cuestiones principales que aún quedaban por tratar. Entre ellas, cabía destacar las pruebas y la comparabilidad, que había que reajustar en función del capítulo sobre comparabilidad para asegurar la coherencia entre los dos capítulos. Invitó a los participantes a aportar ejemplos prácticos que se pudiesen incluir en el capítulo. Analizó la necesidad de añadir un capítulo nuevo o incluir en otro capítulo información sobre casos concretos y experiencias de países, como por ejemplo la experiencia del Brasil con los márgenes de beneficios fijos.

90. M. A. C. Dike de Nigeria presentó la labor sobre auditorías y evaluación del riesgo. Entre las cuestiones tratadas estaban la organización necesaria del grupo relacionado con los precios de transferencia, las cualificaciones que habían de estar representadas en un equipo efectivo de auditoría de la fijación de precios de transferencia y los criterios para decidir qué casos se habían de auditar, teniendo presente que no todos los casos podían o debían ser auditados. Para que la auditoría fuese efectiva, el riesgo debía ser evaluado de acuerdo con un enfoque basado en las transacciones o en la jurisdicción. También se examinó el tipo de información utilizada para la auditoría.

⁵ Puede consultarse en la dirección www.un.org/esa/ffd/tax/documents/bgrd_tp.htm.

91. En los debates que siguieron, se sugirió que al tratar del principio de la plena competencia se tuviesen en cuenta casos concretos, como la singularidad del mercado y el tratamiento de las primas de mercado, el ahorro por ubicación y los bienes intangibles. Se puso como ejemplo principal la industria del automóvil de un país. A ese respecto, se destacó que una sobrevaloración de los precios de los bienes intangibles podía acabar con los beneficios para los países en los que el valor se creaba realmente.

C. Fiscalidad de los proyectos de desarrollo

92. Jacques Sasseville se remitió al segundo período de sesiones del Comité, celebrado en 2006, en el que el Grupo directivo de Diálogo Fiscal Internacional había presentado un documento sobre el tratamiento fiscal de los proyectos financiados por donantes (E/C.18/2006/5). El documento se refería a los problemas normativos y administrativos que se derivaban de las exenciones de impuestos que solicitaban quienes trabajaban en proyectos de asistencia y que se les concedían.

93. En el período de sesiones siguiente, en 2007, el personal del Grupo directivo de Diálogo Fiscal Internacional había presentado un proyecto de directrices sobre la cuestión (E/C.18/2007/CRP.12) para que el Comité diese su opinión. Las directrices podían ser utilizadas tanto por los donantes como por los países receptores. Las directrices aconsejaban que los donantes reconociesen que la concesión de exenciones de impuestos creaba dificultades importantes a los países receptores y proponían que cuando hubiese una confianza suficiente en la estructura de gobernanza y los sistemas fiscales de los países receptores, se debería instar a los donantes a no insistir en esas exenciones. El Comité debatió la utilización de las directrices por parte de los organismos donantes y los países receptores. Sin embargo, celebrar un debate general de la cuestión había resultado difícil. El Foro Africano sobre Administración Tributaria había manifestado interés en proseguir con la cuestión, pero tenía muchas prioridades y sus recursos eran limitados. El Ministerio de Relaciones Exteriores de Noruega también había expresado un interés en debatir sobre la cuestión.

94. Victor Thuronyi añadió que una gran parte del problema para lograr avances en esa esfera, especialmente la aceptación de las directrices, era que la cuestión estaba fuera del alcance de los funcionarios de la administración fiscal. Si esos funcionarios tuviesen un mayor control sobre las decisiones relativas a las exenciones, probablemente encontrarían soluciones que reconociesen que las exenciones solicitadas podían estar dificultando la financiación para el desarrollo.

D. Régimen fiscal de los servicios

95. Wim Wijnen, asesor de la Presidencia Académica de la IBFD y Jan de Goede, Director Superior de gestión de conocimientos fiscales de la misma Oficina, presentaron un documento titulado “The tax treatment of services in tax treaties”⁶, preparado a solicitud del Comité. Los autores habían analizado más de 1.500 convenios fiscales a fin de determinar qué tipo de disposiciones utilizaban los países para los servicios. Una conclusión era que en principio, los países preferían seguir

⁶ Se puede consultar en la dirección www.un.org/esa/ffd/tax/seventhsession/index.htm.

las disposiciones estándar de los modelos, sin desviaciones. Solo si esas disposiciones no eran adecuadas adoptaban criterios más detallados, lo que podía oscurecer la distinción entre diversas disposiciones convencionales, por ejemplo, las disposiciones sobre los servicios profesionales y los servicios personales por cuenta ajena. Cuando no había disposiciones estándar, como era el caso de las disposiciones autónomas sobre servicios y sobre servicios vinculados con contratos de cánones y regalías, los países elaboraban su propia normativa, lo que originaba una gran número de disposiciones diversas que hacían difícil la aplicación de los tratados. Otra conclusión era que los países parecían tener una clara preferencia por la tributación de los ingresos netos más que por un impuesto de retención en la fuente aplicado a los ingresos brutos. El Comité agradeció a los oradores y la IBFD sus aportaciones a la importante discusión sobre los servicios.

96. Liselott Kana presentó la labor del Subcomité sobre servicios y luego Brian Arnold resumió brevemente su documento (E/C.18/2010/CRP.7 y Add.1) presentado en el sexto período de sesiones del Comité. El debate, guiado por las alternativas enumeradas en el documento del Sr. Arnold, se centró en cómo hacer avanzar la labor sobre los servicios.

97. Algunos miembros instaron a adoptar un enfoque amplio para examinar el régimen de los servicios en el marco de la Convención modelo de las Naciones Unidas, a saber, un examen artículo por artículo de todas las disposiciones de la Convención que tratan de los servicios, prestando atención especial a las cuestiones relacionadas con los honorarios pagados por servicios técnicos y el establecimiento permanente. Otros opinaban que si se siguiese ese enfoque, no sería posible alcanzar resultados concretos dentro un plazo razonable. Se acordó que el Comité comenzase con la labor sobre los “honorarios pagados por servicios técnicos” con miras a lograr resultados concretos para el período de sesiones anual siguiente, pero que también tendría un plan de trabajo más a largo plazo con vistas a un examen amplio de las cuestiones relacionadas con los servicios de la Convención modelo de las Naciones Unidas.

E. Revisión del Manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo

98. Bernell Arrindell, Coordinador del Subcomité de la revisión del Manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo recordó a los participantes que la intención del manual era que se utilizase en conjunción con la Convención modelo de las Naciones Unidas y sus comentarios y no en lugar de ella. Describió los avances logrados en los últimos 12 meses, en los cuales se habían celebrado dos reuniones por teleconferencia y una presencial. La anfitriona de esta última había sido la Universidad Fairleigh Dickinson de Nueva Jersey (Estados Unidos de América), a quien agradecía su contribución.

99. Frank Brunetti continuó apuntando las partes revisadas del manual e invitó a los miembros del Comité y a los observadores a remitir sus observaciones, ahora que se estaba finalizando el manual. Indicó que se había revisado mucho la Parte II y se le había cambiado el título por el de “Enfoques básicos de las negociaciones de acuerdos fiscales”. En la revisión de la Parte II, las secciones que anteriormente se

titulaban “Observaciones” ahora se llamaban “Debates”. Además, se incluirían varios ejemplos en esa parte para explicar y ejemplificar las cuestiones al respecto planteadas en uno de los artículos. Se invitó a los miembros del Comité y a otros participantes a proporcionar todos los ejemplos que tuviesen.

100. La Parte III trataba de los aspectos de procedimiento de las negociaciones de acuerdos fiscales, la solución de controversias y los procedimientos de acuerdo mutuo y los acuerdos entre autoridades competentes sobre el intercambio de información. La Parte IV era un apéndice para los temas de consideración especial como el uso indebido de los acuerdos fiscales, el tratamiento de los instrumentos financieros islámicos, una resolución de la Oficina de Impuestos de Australia sobre la interpretación de los acuerdos de doble tributación de Australia (una nueva adición que se proponía) y una reseña histórica de la doble tributación internacional. La Parte V se ocupaba de las convenciones modelo y las convenciones en vigor y daba varios ejemplos destacados. En Internet se publicaría un cuestionario interactivo sobre el manual para reunir observaciones sobre él y su utilización en la práctica. Por último, se esperaba coordinar el proyecto de manual con el Subcomité de creación de capacidad.

101. En conclusión, el Subcomité solicitó de nuevo que los miembros del Comité y los observadores remitiesen sus observaciones y contribuciones sobre las diversas partes del manual que ya estaban publicadas en el sitio web de la Oficina de Financiación para el Desarrollo antes de que finalizase el mes de enero de 2012. El Subcomité había programado una reunión que tendría lugar en febrero de 2012 en Barbados para finalizar el proyecto de manual, tomando en consideración las observaciones recibidas. También se agradecían otras ofertas de colaborar con el Subcomité en la finalización del manual. El Sr. Arrindell indicó que el Profesor Bret Wells de la Universidad de Houston (Texas, Estados Unidos de América) se había incorporado recientemente al Subcomité.

F. Creación de capacidad

102. La Coordinadora del Subcomité, Ifueko Omoigui-Okauru presentó información actualizada sobre la labor del Subcomité (E/C.18/2011/CRP.8). Después de analizar el mandato del Subcomité, describió las principales actividades realizadas. Desde el período de sesiones anterior, el Subcomité había celebrado tres reuniones, en marzo, mayo y octubre de 2011.

103. La primera reunión se centró en las estrategias y la gestión efectiva del sitio web del Subcomité⁷ (mantenido por el Proyecto de intercambio de experiencias de países del sur sobre prácticas tributarias idóneas (S4TP), del Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD), y RTpay/RTvat). Se debatieron y acordaron los objetivos principales del sitio web y sus esferas de interés, así como una estrategia general para gestionarlo.

104. En la segunda reunión principalmente se examinó el plan de trabajo del Subcomité. Se celebraron también otros debates sobre el desarrollo del contenido, la estructura y la gestión del sitio web con miras a una actualización eficaz en función del costo y sistemática. En la reunión también se debatió sobre el nombramiento o la contratación de corresponsales nacionales para el sitio web, el establecimiento de

⁷ www.s4tp.org.

relaciones con organizaciones asociadas, organismos donantes y órganos fiscales internacionales y regionales, y propuestas para aumentar el número de miembros del Subcomité. Por último, en la reunión se debatió una propuesta para crear un nuevo organismo, por ejemplo con la forma de un grupo de trabajo, que examinase la tributación de las transacciones electrónicas e informase al Comité en su séptimo período de sesiones. La tercera reunión examinó los avances del Subcomité y su informe.

105. El Comité observaba con aprecio los servicios de un funcionario a tiempo completo de la Hacienda Federal de Nigeria que trabajaría en cuestiones relacionadas con el Subcomité y actuaría de corresponsal nacional para el sitio web. La Sra. Omoigui-Okauru pidió a los miembros del Comité y otros participantes que ayudasen a encontrar a personas adecuadas de sus países que respondiesen al cuestionario sobre creación de capacidad, al que hasta la fecha solo habían respondido 15 países.

106. Con respecto a la cuestión de la financiación específica, la Sra. Omoigui-Okauru informó al Comité de que la Sociedad Alemana para la Cooperación Internacional (GIZ) había proporcionado 15.000 euros, que estaban siendo administrados por la organización no gubernamental New Rules for Global Finance Coalition, para el establecimiento de una dependencia de fijación de precios de transferencia dentro de la Hacienda Federal de Nigeria y la capacitación de funcionarios. La IBFD también había impartido generosamente cursos gratuitos a participantes de países en desarrollo sobre la negociación de acuerdos fiscales (un curso presencial) y otras esferas (cursos en línea). RTpay/RTvat también había seguido proporcionando apoyo en el diseño y el alojamiento del sitio web de S4TP.

107. Se presentó también una recopilación de los resultados del cuestionario sobre las necesidades de creación de capacidad entre los países en desarrollo. Con respecto al tipo de apoyo para la creación de capacidad recibido durante los tres últimos años dentro de los ministerios de finanzas de quienes habían respondido, la mayor parte del apoyo correspondía a la formulación de políticas fiscales, incluidas cuestiones relacionadas con los incentivos fiscales y las exenciones de impuestos. Las administraciones fiscales recibieron la mayor parte del apoyo en relación con la informatización de la administración fiscal, el desarrollo de estrategias de recursos humanos y la organización de funciones, las estrategias de lucha contra la corrupción y las auditorías internas, y las estrategias de auditoría centradas en las empresas multinacionales. Aunque el número de respuestas era limitado, la presentadora, Arcotia Hatsimiditris, de la IBFD, opinaba que mostraban que si bien los países en desarrollo agradecían actividades de capacitación individuales e independientes, lo que preferían eran las tutorías y la capacitación interna e *in situ*.

108. Chris Williams, de RTpay/RTvat siguió con una presentación sobre los pagos electrónicos con teléfonos celulares, que habían aumentado rápidamente en los países en desarrollo principalmente debido al extraordinario incremento del uso de teléfonos celulares en esos países. Con 5.000 millones de usuarios de teléfonos celulares en todo el mundo, frente a 2.000 millones de usuarios de cuentas bancarias, las posibilidades para impulsar la recaudación de impuestos basada en la tecnología celular eran enormes. Se observaba un rápido aumento del uso de teléfonos celulares para las transacciones de pago, incluso en el caso de las personas que tradicionalmente no utilizaban bancos. El orador recomendó que se siguiera trabajando en cuestiones como las cámaras de compensación, los tipos de

transacciones por los que se debían impuestos, la lucha contra el fraude y el blanqueo de dinero y otros delitos que podrían estar asociados con los pagos mediante teléfonos celulares.

109. El Comité agradeció al Subcomité la labor que había realizado durante el año y a los presentadores por sus presentaciones. De resultados del debate, el Comité acordó emprender un estudio sobre la cuestión de la recaudación de impuestos utilizando la tecnología celular, que se presentaría en su período de sesiones siguiente. El Comité podría ocuparse en ese momento de la cuestión de si se debía proseguir con el tema y de qué manera.

G. La cooperación tributaria y su relación con los problemas ambientales más importantes, en particular el cambio climático

110. Presentaron ese tema Michael Lennard, de la Secretaría, y Erika Siu (cuyos servicios de investigación y redacción para el documento sobre esa cuestión (E/C.18/2011/CRP.9) habían sido amablemente suministrados por la Dependencia Especial para la Cooperación Sur-Sur del PNUD como parte del proyecto S4TP).

111. Se señaló que el documento se había centrado principalmente en la cuestión del tratamiento de los beneficios obtenidos por el intercambio de derechos de emisión con arreglo a los acuerdos de doble tributación, siguiendo la Convención modelo de las Naciones Unidas. El 31 de mayo de 2011, la OCDE había publicado un proyecto para el debate público, *Tax Treaty Issues Related to the Trading of Emissions Permits*, que había de seguir siendo examinado en la reunión del Grupo de trabajo de la OCDE sobre los convenios fiscales y cuestiones conexas que se celebraría en febrero de 2012. Una conclusión preliminar del documento de debate era que, independientemente de que se trataran con arreglo al artículo 7 del Modelo de Convenio de la OCDE como beneficios de las empresas o con arreglo al artículo 13 como ganancias de capital (los tratamientos probables que les darían los países con arreglo a los acuerdos fiscales en vigor), los ingresos procedentes del intercambio de derechos de emisión terminaban estando sujetos a la tributación del país de residencia.

112. Sin embargo, los oradores señalaron que dado que la Convención modelo de las Naciones Unidas difería del Modelo de Convenio de la OCDE (en particular, con respecto a más derechos de imposición del Estado de la fuente) y dado que podían aplicarse otros artículos a la tributación de los ingresos procedentes del intercambio de derechos de emisión (lo hiciesen o no en la actualidad con respecto a los países que tienen sistemas de intercambio de derechos de emisión), había casos en los que las reglas distributivas de los acuerdos fiscales podrían conducir a la tributación en el Estado de la fuente. Se señaló que esa cuestión exigía un examen atento y que el Comité tal vez desease considerar la posibilidad de establecer un grupo de trabajo para que examinara la aplicación de las reglas distributivas a los ingresos procedentes del intercambio de derechos de emisión en el marco de la Convención modelo de las Naciones Unidas. Ese grupo de trabajo podría mantener un enlace estrecho con la OCDE, pero prestando atención especial a la situación de los países que siguiesen la Convención modelo de las Naciones Unidas. La cuestión de en qué medida los países en desarrollo podrían o no tener regímenes de intercambio de derechos de emisión en el futuro merecía ser examinada.

113. Se señaló igualmente que la labor de la OCDE no se ocupaba de un aspecto del Protocolo de Kyoto de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático que era de especial interés para los países en desarrollo, a saber, el mecanismo para un desarrollo limpio, en virtud del cual los países podían ejecutar proyectos de reducción de las emisiones en los países en desarrollo y recibir créditos en concepto de reducciones certificadas de emisiones para cumplir con sus compromisos. Se podían comprar y vender y por ello tal vez surgiesen cuestiones relacionadas con los beneficios de esas transacciones. Se indicó que el examen de la posición en esos casos en el marco de la Convención modelo de las Naciones Unidas beneficiaría a quienes invierten en esos créditos y a los países en desarrollo.

H. Resumen de los resultados de subcomités y grupos de trabajo y documentos para el octavo período de sesiones anual

114. Después de debatir al respecto, el Comité decidió que todos los subcomités actuales aún tenían labores por finalizar, en mayor o menor medida, y que todos debían seguir existiendo. Tizhong Liao no podía continuar como Coordinador del Subcomité de las ganancias de capital debido a otros compromisos. Se agradeció al Sr. Liao su aportación a la actualización y se invitó a Anita Kapur a asumir esa función. Al aceptar el puesto, la Sra. Kapur señaló que el párrafo 4 del artículo 13 tendría que ser estudiado. Claudine Devillet señaló que el Subcomité sobre solución de controversias aún tenía algún trabajo por delante para finalizar la guía sobre el procedimiento de acuerdo mutuo.

115. Se indicó que el Grupo de Trabajo sobre el concepto de propiedad efectiva había finalizado la labor de su mandato. Se agradeció a los miembros su contribución y el Grupo de Trabajo fue disuelto.

116. El Comité decidió restablecer el Subcomité sobre el intercambio de información, con el Sr. Oliver como Coordinador, tomando en consideración todo lo acaecido recientemente, también dentro de la OCDE. La parte correspondiente del mandato⁸ del Subcomité anterior, que asumía ahora el Subcomité reactivado era:

Hacer un seguimiento de lo que vaya ocurriendo en el plano internacional en la esfera del intercambio de información (con inclusión de las sesiones del Foro Global sobre la transparencia fiscal y el intercambio de información a efectos de tributación) y presentar un informe al siguiente período de sesiones anual del Comité en el que figuren recomendaciones sobre cualquier labor ulterior que deba emprender en esa esfera el Comité.

117. Hubo algún debate sobre si examinar cuestiones relacionadas con la tributación del comercio electrónico, pero se decidió que, en la etapa actual, el tema no era una cuestión prioritaria para el Comité.

118. Una vez finalizada la última actualización de la Convención modelo de las Naciones Unidas, el Comité consideraba que sería conveniente examinar una serie de cuestiones mediante la presentación de documentos para el debate en el octavo período de sesiones, en 2012. La cuestión de si se debían crear subcomités o grupos

⁸ Véase www.un.org/esa/ffd/tax/fifthsession/Subcommittee_Mandates.pdf.

de trabajo sería examinada como parte de ese debate. A ese respecto, el Comité decidió que:

- Victor Thuronyi proporcionaría un documento sobre las entidades híbridas, que se centraría en la clasificación de las entidades no residentes
- Claudine Devillet proporcionaría un documento sobre el significado de “conexo” en relación con el artículo 5
- Ronald van der Merwe proporcionaría un documento sobre cuestiones relacionadas con el artículo 8 (transporte), con inclusión de posibles actualizaciones del comentario
- Jürg Giraudi presentaría un estudio preliminar acerca del impuesto sobre el valor añadido en el que se ocuparía de cuestiones transfronterizas relacionadas con el establecimiento permanente
- Robin Oliver presentaría un documento sobre cuestiones relacionadas con la inversión extranjera directa, que se centraría en la importancia de las rentas económicas en ese contexto
- Bajo los auspicios del Subcomité de creación de capacidad, S4TP y RTpay presentarían un informe sobre la tributación por medios electrónicos

119. Se decidió posponer la labor futura sobre el comentario al artículo 9 derivada del debate preliminar en el período de sesiones en curso hasta que se hubiese finalizado el manual práctico para países en desarrollo sobre fijación de precios de transferencia.

120. Se decidió también crear un grupo de trabajo con el mandato de examinar cuestiones de convenios fiscales relacionadas con mecanismos sobre el cambio climático, tomando como base la labor ya realizada por la Secretaría y en el contexto de la OCDE. El grupo de trabajo, coordinado por Claudine Devillet con la participación de Anita Kapur y Marcos Valadão, presentaría información al período de sesiones anual en 2012.

Capítulo IV

Calendario y programa del octavo período de sesiones del Comité

121. El Comité decidió celebrar su octavo período de sesiones en Ginebra del 15 al 19 de octubre de 2012.

122. El Comité aprobó el siguiente proyecto de programa del octavo período de sesiones:

1. Apertura del período de sesiones por el Presidente del Comité.
2. Aprobación del programa y organización de los trabajos.
3. Deliberación sobre las cuestiones sustantivas relacionadas con la cooperación internacional en cuestiones de tributación:
 - a) Actualización de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo (situación de la actualización acordada de 2011, publicación, etc.);
 - b) Fijación de precios de transferencia: manual práctico para los países en desarrollo;
 - c) Imposición de los servicios;
 - d) Revisión del Manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo;
 - e) Artículo 13: ganancias de capital;
 - f) La Convención modelo de las Naciones Unidas y los mecanismos relacionados con el cambio climático;
 - g) Intercambio de información;
 - h) Solución de controversias: proyecto de guía sobre el procedimiento de acuerdo mutuo;
 - i) Creación de capacidad;
 - j) Tributación y utilización de la tecnología celular;
 - k) Actualización sobre la fiscalidad de los proyectos de desarrollo;
 - l) Clasificación de las entidades híbridas;
 - m) Artículo 5: el significado de “proyecto conexo”;
 - n) Cuestiones relacionadas con el establecimiento permanente en los casos internacionales de impuesto sobre el valor añadido;
 - o) Artículo 8: cuestiones de transporte;
 - p) Cuestiones relacionadas con la inversión extranjera directa y tributación de las empresas.
4. Fechas y programa del noveno período de sesiones del Comité.
5. Aprobación del informe del Comité sobre su octavo período de sesiones.

Capítulo V

Aprobación del informe del Comité sobre su sexto período de sesiones

123. El Comité aprobó el presente informe para su presentación al Consejo Económico y Social; los pormenores se determinarán después del período de sesiones anual.

12-22958 (S) 050312 070312

