



Naciones Unidas

Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación

**Informe sobre el 18º período de sesiones
(23 a 26 de abril de 2019)**

Consejo Económico y Social
Documentos Oficiales, 2019
Suplemento núm. 25A



Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación

**Informe sobre el 18º período de sesiones
(23 a 26 de abril de 2019)**



Naciones Unidas • Nueva York, 2019

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. Deliberación y conclusiones sobre cuestiones sustantivas relacionadas con la cooperación internacional en materia de tributación	7
A. Cuestiones de procedimiento del Comité	7
B. Cuestiones relativas a la actualización de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo	7
C. La tributación y los Objetivos de Desarrollo Sostenible: informe de seguimiento	9
D. Actualización del manual práctico de las Naciones Unidas sobre la fijación de precios de transferencia para los países en desarrollo	11
E. Actualización del manual sobre cuestiones relativas a la tributación de las industrias extractivas en los países en desarrollo	12
F. Actualización del manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo	14
G. Evitación y solución de controversias	15
H. Desarrollo de la capacidad	16
I. Cuestiones de tributación ambiental	18
J. Consecuencias fiscales de la economía digital: cuestiones de interés para los países en desarrollo	19
K. Fiscalidad de los proyectos de desarrollo	21
L. Relación entre los acuerdos fiscales y los acuerdos de comercio y de inversión	23
M. Otros asuntos	23
IV. Asuntos que requieren la adopción de medidas por el Consejo Económico y Social	25
Proyecto de decisión cuya aprobación se recomienda al Consejo: lugar y fechas de celebración y programa provisional del 19º período de sesiones del Comité	25

Capítulo I

Introducción

1. De conformidad con lo dispuesto en la resolución 2004/69 del Consejo Económico y Social y en su decisión 2019/207, el 18º período de sesiones del Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación se celebró en Nueva York del 23 al 26 de abril de 2019.
2. Asistieron al 18º período de sesiones 22 miembros del Comité y 148 observadores.
3. A continuación figuran el programa provisional y la organización de los trabajos del 18º período de sesiones (E/C.18/2019/1), aprobados por el Comité:
 1. Apertura del período de sesiones por los Copresidentes.
 2. Aprobación del programa y organización de los trabajos.
 3. Deliberación sobre las cuestiones sustantivas relacionadas con la cooperación internacional en materia de tributación:
 - a) Cuestiones de procedimiento del Comité;
 - b) Informe del Subcomité relativo a la Actualización de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo, incluidas las cuestiones siguientes:
 - i) Tributación de las regalías;
 - ii) Tributación de los instrumentos de inversión colectiva.
 - c) La tributación y los Objetivos de Desarrollo Sostenible: informe de seguimiento;
 - d) Actualización del manual práctico de las Naciones Unidas sobre la fijación de precios de transferencia para los países en desarrollo;
 - e) Actualización del manual sobre cuestiones relativas a la tributación de las industrias extractivas en los países en desarrollo;
 - f) Actualización del manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo;
 - g) Evitación y solución de controversias;
 - h) Desarrollo de la capacidad;
 - i) Cuestiones de tributación ambiental;
 - j) Consecuencias fiscales de la economía digital: cuestiones de interés para los países en desarrollo;
 - k) Tributación de los proyectos de desarrollo;
 - l) Relación entre los acuerdos fiscales y los acuerdos de comercio y de inversión;
 - m) Otros asuntos sometidos a examen.
 4. Programa provisional del 19º período de sesiones del Comité.
 5. Aprobación del informe del Comité sobre su 18º período de sesiones.

Capítulo II

Organización del período de sesiones

Apertura del 18° período de sesiones y aprobación del programa

4. El 23 de abril de 2019, el 18° período de sesiones del Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación fue inaugurado por sus Copresidentes, Carmel Peters y Eric Mensah. El Director de la Oficina de Financiación para el Desarrollo Sostenible del Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, Navid Hanif, pronunció unas palabras de bienvenida en nombre del Secretario General.

5. En su intervención, el Sr. Hanif describió la labor del Comité en el contexto general del desarrollo sostenible y señaló varias tendencias que estaban entorpeciendo las iniciativas para alcanzar los Objetivos de Desarrollo Sostenible, entre las que citó la falta de uniformidad del crecimiento, el aumento de los niveles de endeudamiento, la inestabilidad financiera y las tensiones comerciales mundiales, así como el cambio climático. También observó la importancia de contar con una administración y unas normas eficaces en materia tributaria y la necesidad de fomentar la cooperación en ese ámbito a fin de impulsar la movilización de recursos internos para la financiación del desarrollo sostenible.

6. El Sr. Hanif destacó la incesante e importante labor desempeñada por el Comité sobre cuestiones clave e inéditas relacionadas con la movilización de los recursos internos, como la tributación de la economía digital, ámbito en el que se seguían planteando dificultades para aplicar las normas tradicionales a situaciones que no se prestaban a ello. El orador instó al Comité a seguir a la vanguardia intelectual en esos temas.

7. Al pasar revista al programa del período de sesiones, el Sr. Hanif hizo hincapié en el nexo entre la tributación y los Objetivos de Desarrollo Sostenible, poniendo de relieve que la función de la tributación trascendía la movilización de recursos y que podía contribuir a reducir la desigualdad y a promover otras políticas y otras pautas de comportamiento en apoyo de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible y la Agenda de Acción de Addis Abeba de la Tercera Conferencia Internacional sobre la Financiación para el Desarrollo.

8. El Sr. Hanif destacó algunas de las actividades de desarrollo de la capacidad realizadas por la Oficina de Financiación para el Desarrollo Sostenible que se basaban en los productos y resultados de la labor del Comité y prometió un apoyo constante de la Secretaría tanto a este como a las actividades de sus Subcomités. Asimismo, señaló que la Oficina de Financiación para el Desarrollo Sostenible seguía buscando contribuciones financieras que engrosasen los recursos destinados a la labor del Comité (incluidos los Subcomités) y pidió a los miembros de este que promocionasen la búsqueda de recursos adicionales. También mencionó el proyecto de múltiples donantes que estaba en marcha, entre otras cosas, para fomentar una colaboración nacional de carácter más inclusivo y base más amplia en las deliberaciones e instituciones internacionales dedicadas a la tributación, así como para aumentar y reforzar la repercusión de las iniciativas de desarrollo de la capacidad encaminadas a difundir y poner en práctica la labor del Comité en los países.

9. El Sr. Hanif mencionó también la colaboración de la Secretaría con otras organizaciones internacionales y regionales, como la que mantenían el Fondo Monetario Internacional (FMI), la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), las Naciones Unidas y el Grupo del Banco Mundial a través de la Plataforma de Colaboración en materia Tributaria. Las actividades de la Plataforma, que abarcaban desde el desarrollo de la capacidad a la creación de guías prácticas

sobre cuestiones normativas y administrativas, se llevaban a cabo en el contexto, más general, de la tributación y los Objetivos de Desarrollo Sostenible.

10. El Copresidente, Sr. Mensah, agradeció al Sr. Hanif sus comentarios e invitó a los miembros del Comité y los participantes a reflexionar sobre ellos, y, en caso necesario, ponerse en contacto con la secretaría para solicitar comentarios o aclaraciones.

Capítulo III

Deliberación y conclusiones sobre cuestiones sustantivas relacionadas con la cooperación internacional en materia de tributación

A. Cuestiones de procedimiento del Comité

11. En una sesión privada, la Coordinadora del Subcomité sobre Prácticas y Procedimientos, Stephanie Smith, presentó, para someterlo a la aprobación del Comité, un documento de sesión sobre prácticas y métodos de trabajo, basado en el reglamento del Consejo Económico y Social y en consonancia con este, que incorporaba las observaciones y deliberaciones de anteriores períodos de sesiones del Comité y aportaciones de la secretaría.

12. Tras un debate, el Comité aprobó, con cambios menores, las prácticas y los métodos de trabajo propuestos, que se publicarían en su sitio web. Se decidió que el Subcomité continuase su labor preparando un documento sobre los posibles tratamientos de las opiniones minoritarias en los comentarios de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo que se sometería al examen del Comité en su 19º período de sesiones. Esta labor no requeriría un cambio de mandato.

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

13. La Coordinadora del Subcomité relativo a la Actualización de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo, Carmel Peters, explicó que, aunque se habían preparado tres documentos de sesión respecto al tema 3 b) del programa, las deliberaciones se centrarían en el documento relativo a la tributación de las ganancias de capital (E/C.18/2019/CRP.9)¹.

14. Rajat Bansal, autor de ese documento, explicó que contenía una propuesta que permitía gravar las transferencias indirectas en la fuente y agregó que la cuestión no era si los beneficios de las transferencias indirectas debían tributar, lo que constituía, en esencia, un asunto de derecho nacional, sino cómo se encajaba en los tratados tributarios la decisión de un país de gravar ese tipo de transferencias. El ponente explicó en detalle la propuesta presentada en su documento, que se basaba, principalmente, en lo ya estipulado en el párrafo 18 del comentario sobre el artículo 13 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, y comentó que, si bien algunos países, como China, recurrían a reglamentos o planteamientos generales de lucha contra los abusos para gravar las ganancias de las transferencias indirectas, ese enfoque tenía un alcance limitado, ya que solo afectaba a las transacciones abusivas. Señaló además que el artículo 13 4), incluido tanto en la Convención Modelo de las Naciones Unidas como en la de la OCDE, y que parecía aceptable, permitía gravar las transferencias indirectas de bienes inmuebles, y que se necesitaba una regla similar que cubriese los beneficios de la transferencia de otros tipos de activos.

15. En respuesta a una pregunta, el Sr. Bansal aclaró que la propuesta que figuraba en su documento era que se incluyese en el artículo 13 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas una versión ligeramente modificada de lo ya estipulado en el

¹ Los documentos del 18º período de sesiones del Comité se pueden consultar en www.un.org/esa/ffd/events/event/tax-eighteenth-session.html.

párrafo 18 del comentario y reconoció que esa propuesta tendría por efecto permitir que se gravaran en la fuente no solo los beneficios de las transferencias indirectas, sino también las ganancias derivadas de la enajenación de todos los activos no cubiertos por las disposiciones vigentes de los párrafos 1 a 5 del artículo. A este respecto, añadió que la propuesta resultaría ventajosa desde la perspectiva de la concesión de derechos tributarios a los Estados donde se producían esas ganancias, con miras a fomentar la movilización de recursos internos de los países en desarrollo, y, por consiguiente, a alcanzar los Objetivos de Desarrollo Sostenible. El ponente comentó que, ni en los comentarios de la Convención Modelo de las Naciones Unidas ni en los de la Convención Modelo de la OCDE, existía justificación alguna para conceder al país de residencia derechos impositivos exclusivos sobre las transferencias de ganancias de capital derivadas de bienes residuales.

16. Una integrante del Comité explicó la postura de su país, que prefería restringir a los casos de abuso el gravamen en la fuente sobre las ganancias de las transferencias indirectas, y expresó la opinión de que ir más allá de esos casos podría afectar a la inversión extranjera.

17. Otro miembro del Comité señaló que la propuesta incluida en el documento, que trascendía ampliamente las transferencias indirectas, planteaba importantes cuestiones normativas que requerían un trabajo más amplio. La propuesta permitiría gravar en la fuente las ganancias procedentes de la enajenación de casi todos los tipos de activos, aun cuando la ubicación de muchos de ellos se podía cambiar fácilmente. La guía práctica sobre transferencias indirectas transnacionales preparada por la Plataforma de Colaboración en Materia Tributaria se había centrado en las transferencias indirectas de bienes inmuebles, los derechos en el sector extractivo y algunas licencias de telecomunicaciones, y el miembro del Comité sugirió que una opción podía ser que se restringiera el alcance de la propuesta a la transferencia indirecta de esos activos.

18. Otros miembros expresaron preocupaciones más o menos en la misma línea normativa o sobre la viabilidad administrativa de la norma propuesta. También hubo intervenciones contrarias al enfoque propuesto en la nota de dejar que cada Estado determinase en su derecho interno si la ganancia se producía en su territorio, ya que esa norma aumentaría el riesgo de doble tributación y crearía incertidumbre.

19. Mientras que algunos observadores se manifestaron a favor de la norma propuesta, otros compartieron las inquietudes expresadas por algunos miembros del Comité. Un observador señaló que la propuesta incluida en la nota dejaría sin efecto las disposiciones del artículo 13, con excepción del artículo 13 3), opinión con la que la secretaría se mostró de acuerdo. Un observador preguntó por qué se vacilaba en introducir en la Convención Modelo de las Naciones Unidas una disposición de este tipo, que apoyaba los derechos de tributación en el país de origen.

20. En algunas intervenciones se señaló que la propuesta planteaba varios problemas normativos, uno de ellos, si el artículo 13 debería permitir la tributación en origen de todas las ganancias de capital que se producían en un Estado. En ese caso, una cuestión relacionada era cómo determinar si la ganancia se producía en un Estado (por ejemplo, ateniéndose al derecho interno o a una norma que figurase en los tratados relativa a la fuente). Otra cuestión normativa era si había que enmendar el artículo 13 para permitir la tributación en origen de una categoría más amplia de transferencias indirectas y, en caso afirmativo, de qué tipos de bienes (por ejemplo, bienes inmuebles y algunos activos intangibles, como las licencias de telecomunicaciones, sugerencia que parecía contar con un amplio apoyo).

21. Otro asunto relacionado con el anterior era si debería existir algún tipo de umbral para la propiedad indirecta por debajo del cual no se permitiese la tributación en origen de las transferencias indirectas. Se trataría de algo similar a las

disposiciones establecidas en el derecho interno de ciertos países o a lo estipulado en el artículo 13 4), aplicable únicamente a la enajenación de acciones u otros intereses que producían más del 50 % de su valor, directa o indirectamente, a partir de bienes inmuebles situados en un Estado.

22. En respuesta a esas inquietudes, el Sr. Bansal observó que las dificultades administrativas y los riesgos de doble tributación que se planteaban ya existían en lo que respecta al artículo 13 4). No obstante, según dijo, no se habían observado ni notificado problemas importantes a este respecto, por lo que, a su juicio, no había motivos de preocupación, y puso un ejemplo de la aplicación en su país. Añadió que, en cualquier caso, los problemas de aplicación eran, esencialmente, una cuestión que incumbía al derecho interno del país que decidía introducir disposiciones de este tipo y no algo que afectase a la decisión de introducir una disposición en un tratado.

23. En cuanto a la norma para determinar la fuente planteada en su propuesta, que permitía al Estado establecer en su derecho interno dónde se producía la ganancia de la transferencia indirecta, el Sr. Bansal declaró que la práctica al respecto variaba según el derecho del país y sería difícil contar con una norma uniforme en la disposición propuesta para el tratado sobre transferencias indirectas transnacionales, a diferencia de lo que sucedía en el caso del interés, donde resultaba sencillo idear una norma sobre el origen. También puso un ejemplo de una disposición de derecho interno según la cual se consideraba que la ganancia de una transferencia indirecta se producía en un Estado si una parte importante del valor del activo transferido indirectamente derivaba de bienes situados en dicho Estado. En su opinión, la sugerencia que figuraba en el actual comentario, de dejar que la norma para determinar la fuente se decidiese mediante negociaciones bilaterales, induciría a la ambigüedad. Respecto a la inquietud de que el ámbito de aplicación de la propuesta rebasaría las ganancias de capital derivadas exclusivamente de transferencias indirectas transnacionales o de las transferencias indirectas en general, su respuesta fue que la mayoría de los miembros del Comité ya estaban a favor de una norma de ese tipo para una clase de activos residuales y que así figura en el párrafo 18 del comentario existente. En cualquier caso, añadió que la cuestión se podía considerar por separado para las transferencias indirectas transnacionales y para otros bienes residuales, y se ofreció a redactar una nueva propuesta que incorporase los argumentos planteados en el debate.

24. La secretaría sugirió, como siguiente paso, que se preparase una nota de la secretaría que tratara los distintos problemas normativos planteados durante el debate, así como los pros y contras de las distintas soluciones a cada uno de esos problemas. Así pues, la Coordinadora del Subcomité propuso que la secretaría preparase dicha nota para que se debatiese en la próxima reunión del Subcomité, y que se presentase un documento a examen en el 19º período de sesiones del Comité. No hubo objeciones a este enfoque, que no excluía la presentación de otros documentos sobre el tema.

C. La tributación y los Objetivos de Desarrollo Sostenible: informe de seguimiento

25. La secretaría presentó una nota titulada “Nota de seguimiento sobre la importancia de la tributación y la movilización de recursos internos para alcanzar los Objetivos de Desarrollo Sostenible” (E/C.18/2019/2). Hablando en nombre de la secretaría, Harry Tonino describió la estrategia del Secretario General para la financiación de la Agenda 2030 y sus principales objetivos, y destacó la creación de una hoja de ruta para fijar las prioridades, los resultados previstos y las principales medidas de aplicación. En la estrategia se indicaban varias prioridades fundamentales, entre ellas, la cooperación internacional en materia de tributación, los regímenes

fiscales y los marcos de gastos adaptados a los Objetivos de Desarrollo Sostenible, y las medidas coordinadas para frenar la evasión y elusión de impuestos, así como los flujos financieros ilícitos.

26. El Sr. Tonino recordó que, en el 17º período de sesiones del Comité, la secretaría había preparado un documento de sesión sobre la importancia de la tributación y la movilización de recursos internos para lograr los Objetivos de Desarrollo Sostenible (E/C.18/2018/CRP.19)², en el que se ofrecía una visión general de los vínculos entre la labor del Comité y la aplicación de los Objetivos de Desarrollo Sostenible y la Agenda de Acción de Addis Abeba. Tras la presentación de este documento, el Comité había decidido establecer un grupo de discusión sobre la tributación y los Objetivos de Desarrollo Sostenible que asesorase y colaborase con la secretaría para seguir definiendo, encuadrando y difundiendo los vínculos entre el mandato del Comité y el desarrollo sostenible, así como para promover y facilitar una mayor participación del Comité en las estrategias e iniciativas de las Naciones Unidas relacionadas con el desarrollo sostenible.

27. A continuación Elena Belletti, hablando también en nombre de la secretaría, presentó al Comité una reseña del contenido de la nota de seguimiento, cuyo objetivo era analizar más a fondo el vínculo entre la tributación y los Objetivos de Desarrollo Sostenible en tres esferas: a) la protección del medio ambiente, b) la economía informal y c) la igualdad de género. Respecto a cada uno de los tres temas, en el documento se exponía el contexto general de los Objetivos de Desarrollo Sostenible, los puntos clave que el Comité podría considerar al tratar estas cuestiones y la situación en ese momento de las deliberaciones en el plano internacional. En el documento se identificaban además los principales desafíos a los que se enfrentaban los países en desarrollo para servirse de la política fiscal a fin de promover determinados Objetivos, a saber: a) la creación de regímenes fiscales coherentes y progresivos y la redistribución de la renta entre los grupos más vulnerables, incluidas las mujeres, b) el uso de los regímenes fiscales para promover patrones sostenibles de producción y consumo y la protección del medio ambiente y c) el fomento de una administración tributaria simple y eficaz, lo que alentaría el cumplimiento de las obligaciones tributarias. La Sra. Belletti observó que las orientaciones prácticas del Comité constituirían un valioso instrumento para seguir ayudando a los países en desarrollo a superar esas dificultades y destacó, además, que se podrían proponer soluciones innovadoras para los países en situaciones especiales.

28. Los miembros del Comité y los participantes acogieron con satisfacción la nota de seguimiento y la Copresidencia alentó a los presentes a que centraran el debate en seguir dilucidando las consecuencias prácticas del vínculo entre tributación y Objetivos de Desarrollo Sostenible para la labor del Comité. Muchos de sus miembros apoyaron que se siguiese analizando el tema de la tributación y la protección del medio ambiente (por ejemplo, a través del Subcomité competente en la materia y en colaboración con el Subcomité sobre las industrias extractivas), de la tributación y el género, y de la tributación de la economía informal. Un miembro destacó la importancia de garantizar que las políticas fiscales y de gasto se vertebrasen en un marco coherente, y otro señaló la urgencia que revestían esas políticas, a pesar de que sus resultados concretos solo se pudiesen ver a mediano plazo. Un participante instó al Comité a centrarse en ofrecer orientación práctica, que sería lo más útil para los países en desarrollo.

29. Varios participantes compartieron las experiencias de sus países sobre los tres temas e invitaron a la secretaría a recopilarlas en beneficio de otros países. El Comité pidió a la secretaría que trabajase con el grupo de discusión sobre la tributación y los

² Los documentos del 17º período de sesiones del Comité se pueden consultar en www.un.org/esa/ffd/events/event/seventeenth-session-tax.html.

Objetivos de Desarrollo Sostenible a fin de establecer esferas prioritarias y crear una hoja de ruta para su labor futura, en especial, en lo tocante a tributación ambiental.

D. Actualización del manual práctico de las Naciones Unidas sobre la fijación de precios de transferencia para los países en desarrollo

30. Los Coordinadores conjuntos del Subcomité sobre el Artículo 9 (empresas asociadas: precios de transferencia), Ingela Willfors y Stig Sollund, informaron sobre los progresos realizados desde la anterior reunión y las siguientes etapas de la labor del Subcomité, e hicieron referencia al documento de sesión relativo a la actualización del manual práctico de las Naciones Unidas sobre la fijación de precios de transferencia para los países en desarrollo (E/C.18/2019/CRP.1).

31. En primer lugar, la Sra. Willfors recordó el mandato del Subcomité y sus principales líneas de trabajo e informó sobre la reunión que este había celebrado en febrero de 2019 en Viena, organizada por el Ministerio de Finanzas de Austria con la asistencia del Instituto de Derecho Tributario Austriaco e Internacional de la Universidad de Economía y Empresa de Viena. La ponente señaló que, además del capítulo sobre las transacciones financieras, los temas tratados en la reunión habían sido los siguientes: los borradores sobre el método de reparto de los beneficios de las transacciones y cuestiones relativas a la comparabilidad, la puesta al día y revisión del capítulo C del manual, la presentación de una actualización general de algunos capítulos para facilitar su lectura y la relación entre la fijación de precios de transferencia y la valoración en aduana.

32. Monique van Herksen, miembro del Subcomité, presentó el borrador de un nuevo capítulo sobre las transacciones financieras en el que se hablaba de la importancia de las decisiones empresariales sobre financiación adoptadas en los grupos multinacionales. En el borrador del capítulo figuraba un análisis detallado de los préstamos intragrupo y las garantías financieras. La Sra. van Herksen dijo que el capítulo contenía en ese momento esbozos de 17 ejemplos sobre los que no se habían solicitado comentarios en el 18º período de sesiones, dado que el Subcomité tenía que seguir perfeccionándolos.

33. También se incluía en el capítulo un análisis sobre las ventajas impositivas de la deuda y el papel de la estructura de capital de una empresa para determinar los precios de los instrumentos financieros. La ponente explicó que el enfoque del ciclo de vida y las tres perspectivas sobre la aplicación del principio de plena competencia formaban parte del examen al determinar el precio de las transacciones financieras.

34. La Sra. Willfors presentó a continuación el trabajo del Subcomité sobre la revisión sustancial de las orientaciones que figuraban en el manual sobre el método transaccional de reparto de beneficios. La ponente habló de la nueva estructura del capítulo, que hacía hincapié en la incorporación de la labor realizada en torno al marco inclusivo sobre la erosión de la base imponible y traslado de beneficios, así como en la presentación de más ejemplos prácticos. También señaló que en la revisión se proporcionarían más orientaciones sobre cuándo y cómo utilizar el método de reparto de beneficios y que el capítulo también incluiría nuevos ejemplos que se estaban preparando.

35. Se dijo que se esperaba que estuviese listo para someterlo al examen del Comité en su 19º período de sesiones un proyecto de revisión del capítulo sobre el análisis de la comparabilidad, con más ejemplos y sugerencias para resolver el problema de la falta de datos comparables. El propósito principal de la actualización de las

orientaciones sobre la comparabilidad era fomentar la coherencia entre el manual y la guía práctica a este respecto de la Plataforma de Colaboración en materia Tributaria.

36. El Sr. Sollund dijo que la revisión y el examen general del manual, también en marcha, tenían por objeto eliminar las partes redundantes y las repeticiones, presentar los temas y las cuestiones de manera más fluida y dotarlo de un carácter más práctico, aspectos que se habían señalado en las actividades de desarrollo de la capacidad de las Naciones Unidas sobre la fijación de precios de transferencia.

37. El Sr. Sollund informó acerca de la marcha del trabajo sobre las funciones centralizadas de adquisición, que eran un problema acuciante para las administraciones tributarias de los países en desarrollo, según se había señalado en un taller celebrado en Swazilandia en diciembre de 2017, e informó de que el subcomité tenía previsto ofrecer más directrices y un análisis más a fondo sobre dichas funciones y sobre las funciones centralizadas de ventas. A continuación, comentó que el Subcomité se encargaría de actualizar y reorganizar determinados capítulos del manual, entre ellos los relacionados con los siguientes aspectos: a) la fijación de precios de transferencia en una economía global, b) el entorno jurídico general y el establecimiento y puesta al día de los regímenes de fijación de precios de transferencia, c) las auditorías y la evaluación de riesgos; y d) la implantación de capacidad para fijar los precios de transferencia en los países en desarrollo.

38. El Sr. Sollund agradeció la valiosa contribución efectuada en 2018 por el Consejo para los Negocios Internacionales de los Estados Unidos y el Grupo de Supervisión en materia de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios, que asesoraban al Subcomité con miras a centrar su labor en la simplificación, la normalización y la certidumbre en materia tributaria. Estos aspectos se examinarían en la próxima reunión del Subcomité.

39. Los Coordinadores conjuntos invitaron a que se presentaran comentarios por escrito sobre el trabajo del Subcomité hasta el 1 de junio, e informaron de que su próxima reunión, organizada por el Ministerio de Finanzas de los Países Bajos con el apoyo de la Oficina Internacional de Documentación Fiscal, tendría lugar en Ámsterdam del 2 al 4 de julio de 2019. Los participantes en la reunión examinarían los borradores nuevos y revisados del manual, que se someterían al examen del Comité en su 19º período de sesiones.

40. Varios miembros del Comité y otros participantes tomaron la palabra para apoyar la labor del subcomité y destacaron la importancia de su cometido, en especial para los países en desarrollo.

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

41. Al presentar la labor del Subcomité sobre Cuestiones relativas a la Tributación de las Industrias Extractivas en los Países en Desarrollo, el Coordinador conjunto del Subcomité, Eric Mensah, se refirió al documento de sesión preparado sobre la actualización del manual a este respecto (E/C.18/2019/CRP.11) e indicó que el debate del período de sesiones se centraría en el primer borrador del capítulo sobre el tratamiento de los subcontratistas y los esquemas de otros dos capítulos, uno de ellos, sobre contratos de reparto de la producción, y el otro, sobre transacciones financieras. El Subcomité había revisado los tres documentos en su reunión celebrada en Da Nang (Viet Nam) en marzo de 2019, organizada por el Departamento General de Tributación de Viet Nam.

Subcontratistas

42. Hafiz Choudhury, miembro del Subcomité, presentó el tema poniendo en contexto el capítulo sobre los subcontratistas y explicando la diferencia entre los subcontratistas de las industrias extractivas y los que prestaban servicios en otros sectores. Sobre la organización general del capítulo, el ponente indicó que la primera sección ofrecería un panorama general, con una descripción del alcance del capítulo y las definiciones de los términos técnicos utilizados. La segunda sección estaría dedicada al papel de los subcontratistas en las industrias extractivas y, en la tercera, se describiría el ciclo de los proyectos en dichas industrias y los tipos de subcontratistas que participaban en cada etapa. La cuarta sección y las secciones siguientes versarían sobre las cuestiones tributarias y los problemas propios de los proveedores de servicios y los subcontratistas en las industrias extractivas.

43. El Sr. Choudhury explicó además que las empresas que operaban en las industrias extractivas podían registrar pérdidas mientras que sus subcontratistas obtenían beneficios, que, por consiguiente, se tendrían que gravar. La utilización de subcontratistas en las industrias extractivas podía brindar a las pequeñas empresas de los países en desarrollo la oportunidad de competir también en ese mercado, dado que podían subcontratar los servicios que requerían tecnologías o conocimientos especializados de los que tal vez no dispusiesen.

44. El capítulo se había concebido de modo que se basase, principalmente, en estudios de casos. Entre las cuestiones estudiadas estaban el impuesto sobre el valor añadido (IVA) y las cuestiones relacionadas con el establecimiento permanente, que se tratarían conforme a los principios de fijación de los precios de transferencia estipulados en el manual práctico de las Naciones Unidas sobre la fijación de precios de transferencia para los países en desarrollo, en consulta con el Subcomité pertinente. Para finalizar su presentación, el Sr. Hafiz Choudhury dijo que el borrador de las secciones 1 a 3 estaba listo para el examen, pero que todavía se estaba trabajando en los de la sección 4 en adelante, y que el plan era que el capítulo estuviese preparado para que el Comité siguiese examinándolo en su 19º período de sesiones, con vistas a su examen final y aprobación en el 20º período de sesiones, que tendría lugar en 2020.

45. En respuesta a comentarios formulados por los asistentes sobre el tratamiento fiscal de los subcontratistas de empresas filiales, se reafirmó que el manual, y el capítulo sobre los contratistas en particular, seguirían al manual práctico de las Naciones Unidas sobre la fijación de precios de transferencia para los países en desarrollo en todas las cuestiones relacionadas con la fijación de precios de transferencia. En lo que atañe a los estudios de casos, se recomendó que se mantuviese un equilibrio adecuado entre los que reflejaban la perspectiva gubernamental y del sector privado. Se solicitó a los miembros del Comité que ayudaran al Subcomité presentando estudios de casos desde el punto de vista gubernamental. Se citó como posible fuente de este tipo de estudios un informe de la Comisión Económica para África de las Naciones Unidas sobre el diseño de impuestos para el sector de la minería en seis países africanos en 2016 y 2017.

Contratos de reparto de la producción

46. El autor principal del capítulo, Álvaro de Juan Ledesma, presentó una sinopsis de este al Comité e indicó que había dos tipos principales de contratos en las industrias extractivas, a saber, los contratos de reparto de la producción y los contratos de concesión. A menudo, no había una distinción clara entre ambos y, en ocasiones, el contrato podía ser una mezcla de las dos modalidades.

47. Mientras que los contratos de concesión solían ofrecer mayor flexibilidad a la empresa propietaria de la producción, los contratos de reparto de la producción permitían al Estado mantener la titularidad sobre los recursos. La elección entre

ambas modalidades dependería, entre otros factores, de los riesgos geológicos y políticos, según explicó el Sr. de Juan Ledesma.

48. Se presentó la estructura general del flujo de ingresos en los contratos de reparto de la producción y el modo en que se dividían y se gravaban esos ingresos, haciendo hincapié en cómo se fijaba el precio de la producción, en particular en el sector del petróleo y del gas. En el capítulo, se presentarían como ejemplo estudios de casos de países centrados en el Brasil, la Federación de Rusia y Nigeria.

49. Los participantes debatieron diversos aspectos tributarios de los contratos de reparto de la producción, en particular, cómo fijar un precio de referencia para evaluar la producción compartida, y se reconoció que podía haber varios procedimientos para establecer ese precio.

Transacciones financieras en las industrias extractivas

50. El Sr. de Juan Ledesma también presentó al Comité una sinopsis del capítulo sobre las transacciones financieras en las industrias extractivas. Al describir algunas de las peculiaridades de las transacciones financieras de este tipo de industrias, comentó que, en muchas partes del capítulo, se haría referencia a cuestiones generales de la fijación de precios de transferencia centrando la atención en los aspectos propios de este sector.

51. El ponente señaló que los sectores de la minería, el petróleo y el gas solían asumir riesgos muy elevados, ya que podía suceder que las cuantiosas inversiones destinadas a la exploración no generasen producción. Según señaló, por regla general, en el sector del petróleo y el gas solo generaba producción, como mucho, el 25 % de las actividades de exploración. En esas circunstancias era fácil entender por qué la mayoría de las instituciones financieras tradicionales no prestaban dinero para tales actividades. Los operadores solían utilizar capital propio e idear otros tipos de acuerdos financieros de reparto de los costos con nuevos asociados para compartir los riesgos. Todas esas modalidades, incluidos los contratos de cesión de derechos (los denominados “*farm-in*” o “*farm-out*”), se explicarían con descripciones claras del tratamiento fiscal basadas en estudios de casos. También se hablaría detalladamente de algunas de las actividades posteriores a la producción, como la comercialización y el refino, que se podían financiar con préstamos.

52. Tras la presentación, el Sr. Mensah agradeció al Comité y a los demás participantes los comentarios que habían formulado, que permitirán al Subcomité preparar el borrador de esos capítulos para que el Comité los examinase en su próximo período de sesiones. El Comité agradeció al Subcomité su labor y el informe sobre los progresos que había preparado.

F. Actualización del manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo

53. La Coordinadora del Subcomité sobre la Negociación de Acuerdos Fiscales, Patricia Mongkhonvanit, describió brevemente el mandato y la labor del Subcomité que había desembocado en la versión final revisada del manual de las Naciones Unidas para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo (E/C.18/2019/CRP.5), cuya aprobación se solicitaba al Comité. Jacques Sasseville, representante de la secretaría, describió a continuación los principales cambios introducidos en la anterior versión del proyecto del manual

(E/C.18/2018/CRP.11)³ de resultados del debate del 17º período de sesiones, celebrado en Ginebra en octubre de 2018, y de los comentarios por escrito remitidos posteriormente por los observadores.

54. Los miembros del Comité intervinieron para dar las gracias al Subcomité por su labor y expresar su apoyo a que se aprobara la versión revisada del manual. La Presidencia entendió que el Comité había aprobado la versión revisada del manual.

55. En sus observaciones finales, la Coordinadora del Subcomité dio las gracias a los miembros de este por su contribución, así como a quienes habían hecho posible, con sus aportaciones financieras, que los miembros del Comité procedentes de países en desarrollo participasen en la reunión del Subcomité celebrada en París en septiembre de 2018, y a la OCDE, que había cedido la sala para la reunión.

G. Evitación y solución de controversias

56. Se invitó a los Coordinadores conjuntos del Subcomité sobre Evitación y Solución de Controversias, George Obell y Cezary Krysiak, a presentar este tema del programa. El Sr. Krysiak presentó los dos capítulos del proyecto de manual sobre evitación y solución de controversias fiscales que se invitaba a examinar al Comité:

- El capítulo 5, sobre el procedimiento de acuerdo mutuo (E/C.18/2019/CRP.3), había sido examinado previamente por el Comité en su 17º período de sesiones. El Subcomité había ultimado el capítulo, sobre la base de las deliberaciones de la reunión y de los comentarios por escrito recibidos sobre las versiones anteriores, en su reunión celebrada en Londres del 13 al 15 de marzo de 2019 y organizada por la Dirección de Aduanas y Rentas Públicas del Reino Unido. Así pues, el resultado se presentaba ahora para su examen final y aprobación.
- El capítulo 3, sobre mecanismos nacionales de solución de controversias (E/C.18/2019/CRP.2) se presentaba al Comité para someterlo por primera vez a debate. Dado que, en la reunión de Londres, el Subcomité se había ocupado principalmente de la estructura del capítulo, se invitaba al Comité a centrar la atención en su índice.

57. El Sr. Krysiak indicó que el Subcomité tenía previsto finalizar el capítulo 3 en su próxima reunión, que organizaría el Ministerio de Finanzas de Polonia en Varsovia del 1 al 3 de julio de 2019.

58. Las deliberaciones del capítulo 5 se centraron en tres observaciones de un miembro del Comité:

- **Nota de pie de página 44.** El miembro del Comité pidió que se suprimiera la segunda oración de esa nota, en la que se explicaba la ventaja de permitir la presentación de solicitudes de procedimiento de acuerdo mutuo a un Estado distinto del Estado de residencia del contribuyente, ya que esa posibilidad no estaba permitida con arreglo al artículo 25 de la Convención de las Naciones Unidas, aunque estaba prevista en el comentario. Mientras que unos miembros del Comité apoyaban que se mantuviese o se volviese a redactar esa frase, otros se mostraron a favor de suprimirla. Teniendo en cuenta la posición mantenida en la Convención Modelo de las Naciones Unidas, finalmente se convino en que se suprimiera.
- **Referencias a intereses y multas en los ejemplos presentados en los párrafos 156 y 164.** El miembro del Comité pidió que se modificasen las referencias a intereses y multas que figuraban en los ejemplos de las cartas de los párrafos

³ Se puede consultar en www.un.org/esa/ffd/events/event/seventeenth-session-tax.html.

156 y 164 para que no diese la impresión de que los intereses y las multas podrían ser objeto de un acuerdo mutuo con arreglo al artículo 25 1), como se había hecho en otros ejemplos de cartas incluidos en el capítulo 5. La secretaría convino en que se podía hacer un cambio similar al introducido anteriormente en el ejemplo del párrafo 156, cosa que se acordó hacer.

- **Indicación, en el párrafo 185, de que el significado de un término que no se haya definido, acordado con arreglo al artículo 25 3), primaría sobre el significado de dicho término en el derecho nacional.** El miembro del Comité pidió que se suprimiera esa interpretación, que figura en el párrafo 185, sobre la base de que se trataba de un cambio recientemente introducido en el artículo 3 2) de la Convención Modelo de la OCDE que no se había incorporado a la Convención Modelo de las Naciones Unidas. Tras las deliberaciones, se acordó volver a redactar las dos últimas oraciones del párrafo para indicar que la autoridad competente que desease concertar tal acuerdo mutuo debería considerar en qué medida se podía aplicar el significado convenido si difería del significado otorgado en la legislación nacional.

59. No hubo más intervenciones sobre el capítulo 5 y la Presidencia entendió que el Comité había aprobado el capítulo sobre el procedimiento de acuerdo mutuo que figuraba en la nota E/C.18/2019/CRP.3, siempre y cuando que se introdujesen los tres cambios de redacción acordados durante las deliberaciones que se indican anteriormente.

60. Tras una breve presentación del capítulo 3, sobre mecanismos nacionales de solución de controversias, se invitó al Comité a hacer observaciones sobre el alcance de ese capítulo. En respuesta a la pregunta de un miembro del Comité, que deseaba saber por qué el Subcomité había decidido que en el capítulo 3 y el manual no se trataran las controversias relacionadas con el IVA, la secretaría explicó que, según se indicaba en el capítulo sobre el procedimiento de acuerdo mutuo, el manual se centraba en el impuesto sobre la renta y el Subcomité no había tenido intención de tratar de manera sustantiva las controversias sobre el IVA.

61. Otro miembro del Comité añadió que en su país se aplicaban los mismos mecanismos de solución de controversias, tanto para el IVA como para el impuesto sobre la renta, y se sugirió que se mencionase este tipo de situación en el manual. La secretaría observó que el Subcomité ya había acordado que se admitiese esa posibilidad, como se indica en el primer punto del párrafo 3 de la nota de presentación.

62. En respuesta a otra pregunta, el Sr. Jacques Sasseville, representante de la secretaría, explicó que la sección 3.3.3, que trataba sobre los aspectos relativos a la recaudación, no se ocupaba de las disputas relacionadas con la recaudación, sino solo de la cuestión de si el pago de impuestos cuestionados era una condición para acogerse a un mecanismo de solución de controversias.

63. La Presidencia concluyó el debate reiterando la invitación formulada en el párrafo 5 de la nota de presentación a los miembros del Comité y observadores de los Estados que desearan enviar comentarios por escrito sobre el borrador preliminar del capítulo 3, que se deberían presentar a la secretaría por correo electrónico antes del 31 de mayo de 2019.

H. Desarrollo de la capacidad

64. El Sr. Tonino y otros miembros de la Secretaría informaron sobre la marcha de las actividades de creación de capacidad del Departamento de Asuntos Económicos y Sociales en la esfera de la financiación para el desarrollo sostenible. Se observó que el Secretario General, en su estrategia para la financiación de la Agenda 2030, había

prometido que las Naciones Unidas apoyarían de manera constante la creación de capacidad en los países en desarrollo para ayudarlos a fomentar la movilización de recursos internos y a hacer frente, en colaboración con otras organizaciones internacionales, a los problemas de tributación internacional que entorpecían sus iniciativas.

65. Se dijo que la Secretaría seguiría facilitando herramientas de desarrollo de la capacidad, actividades de capacitación y asistencia técnica sobre cuestiones relativas a los acuerdos fiscales, la fijación de precios de transferencia, y la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Se presentó un informe relativo a la publicación en línea de manuales sobre tratados en materia de doble tributación y fijación de precios de transferencia, en francés e inglés, a los que se habían suscrito más de 600 interesados de 38 países, así como sobre los avances realizados en el desarrollo y la difusión de publicaciones de creación de capacidad. Se esbozaron planes para las actividades de cooperación técnica en los países hasta finales de año, entre las que figuraban misiones a Colombia, el Estado Plurinacional de Bolivia, Indonesia, Mongolia y el Paraguay.

66. Además, la Secretaría informó sobre las actividades encaminadas a lograr sinergias más amplias, de refuerzo mutuo, entre el fomento de la capacidad y la labor de política tributaria. Entre estas figuraba un proyecto piloto, llevado a cabo con éxito, que combinó un seminario y una reunión del Subcomité sobre Tributación de las Industrias Extractivas celebrado en Da Nang en marzo de 2019, así como la celebración prevista de un seminario sobre el procedimiento de acuerdo mutuo que tendría lugar en Viena del 8 al 12 de julio de 2019, inmediatamente después de una reunión del Subcomité sobre Evitación y Solución de Controversias. También se señaló que la versión actualizada del manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo se utilizaría como obra de referencia en un curso práctico que tendría lugar próximamente sobre la negociación de acuerdos fiscales, organizado junto con la OCDE.

67. La Secretaría también mencionó iniciativas para vincular la labor técnica del Comité al conjunto de las inquietudes del Consejo Económico y Social y demás entidades en materia de políticas con miras a apoyar los esfuerzos a todos los niveles para lograr el desarrollo sostenible. Se señaló que la reunión especial del Consejo sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación, que se celebraría inmediatamente a continuación del 19º período de sesiones del Comité, contaría con mesas redondas sobre la tributación y la digitalización de la economía, así como sobre el papel de la tributación para promover la protección del medio ambiente y reducir la desigualdad. También se habló de un seminario que se celebraría en Nairobi del 10 al 13 de junio de 2019, en el que se deliberaría sobre la relación entre las políticas fiscales y los Objetivos de Desarrollo Sostenible.

68. Además, la Secretaría informó sobre las iniciativas encaminadas a ampliar las actividades de fomento de la capacidad a esferas más amplias relacionadas con la financiación para el desarrollo sostenible, como un proyecto realizado entre diversas divisiones al objeto de reforzar la capacidad de los países menos adelantados para crear estrategias de base empírica, coherentes y bien financiadas, de aplicación de la Agenda 2030 y un proyecto sobre financiación subnacional para ayudar a los gobiernos locales a llevar a cabo una gestión integral de los activos municipales.

69. Los miembros del Comité y los observadores elogiaron la labor de desarrollo de la capacidad del Departamento de Asuntos Económicos y Sociales y varios representantes de las autoridades tributarias nacionales expresaron interés en los cursos en línea.

I. Cuestiones de tributación ambiental

70. La Coordinadora del Subcomité sobre Cuestiones de Tributación Ambiental, Natalia Aristizábal Mora, se refirió al documento de sesión relativo a este tema (E/C.18/2019/CRP.4) y comentó la sinopsis propuesta para un manual sobre la tributación del carbono, revisada para incorporar los comentarios y los debates efectuados durante el 17° período de sesiones del Comité. La Sra. Aristizábal Mora destacó las principales novedades con respecto a la sinopsis anterior.

71. Las novedades eran las siguientes: a) la incorporación de un capítulo que contenía un enfoque conceptual de la tributación del carbono (definiciones y motivos para introducir un impuesto sobre el carbono), así como las bases de teoría económica, y b) la incorporación de un capítulo que describía el marco normativo para la introducción de impuestos sobre el carbono. En el segundo de estos dos capítulos, también se ofrecían orientaciones sobre cómo superar los obstáculos institucionales y fomentar la cooperación entre las distintas entidades oficiales responsables de introducir el impuesto, como el Ministerio de Medio Ambiente, el Ministerio de Hacienda y la administración tributaria.

72. La Sra. Aristizábal observó que la labor del subcomité hasta el 18° período de sesiones se había centrado en dos capítulos que trataban, respectivamente, sobre el diseño y la administración de los impuestos sobre el carbono. El Subcomité había intentado enfocar los temas de una manera práctica y sencilla, prestando especial atención a las necesidades de las autoridades gubernamentales de los países en desarrollo.

73. Susanne Åkerfeldt, miembro del Subcomité y Asesora Superior del Ministerio de Finanzas de Suecia, informó sobre la marcha de los dos capítulos y destacó que el manual tenía por objeto proporcionar un panorama general de las distintas opciones disponibles para aplicar impuestos sobre el carbono, si bien cada país tendría que sopesar qué alternativa sería más adecuada en su caso concreto. También señaló que los ejemplos nacionales contribuirían en gran medida a enriquecer el manual y alentó a los miembros del Comité a ponerse en contacto con el Subcomité para transmitir sus experiencias nacionales.

74. La Sra. Åkerfeldt presentó el contenido del capítulo centrado en el diseño del impuesto sobre el carbono (capítulo 3 del borrador actualizado), que abarcaría tanto al enfoque basado en el contenido de combustible como el basado en las emisiones directas. También indicó que este último era una adición reciente al proyecto del manual y que se plantearía el caso de Chile para poner en antecedentes al Comité sobre ese enfoque de las emisiones.

75. La Sra. Åkerfeldt observó que el borrador también contenía directrices para determinar quién pagaría el impuesto y en qué fase de la producción o el consumo se aplicaría, cuestiones que eran prioritarias para muchos países. La ponente pasó a analizar el contenido del capítulo dedicado a la administración del impuesto sobre el carbono (capítulo 4 del borrador actualizado), en el que se ofrecían orientaciones sobre cómo utilizar los datos y las estructuras existentes para aplicar el impuesto de manera más eficiente.

76. Rodrigo Pizarro, Profesor de la Universidad de Santiago de Chile, ofreció una visión general del ejemplo de Chile, que se incorporaría al manual. El ejemplo era especialmente interesante, dado que Chile había diseñado un impuesto sobre el carbono basado en las emisiones y lo había aplicado en el contexto de una reforma tributaria general. El Sr. Pizarro dijo que Chile había introducido tres impuestos sobre los contaminantes a escala local y mundial, inicialmente a una tasa baja, a fin de sopesar el costo social de los daños ambientales y garantizar que el responsable de la contaminación pagase por ellos, así como para incentivar a las industrias a reducir la

contaminación. También destacó la importancia de crear un marco de supervisión coherente y la necesidad de garantizar canales de comunicación claros entre las distintas entidades oficiales responsables de aplicar el impuesto.

77. Los miembros del Comité apoyaron la labor realizada por el Subcomité, en especial, el enfoque basado en ejemplos de países (aspectos administrativos, efectos en la economía y en la sociedad, selección de los tipos impositivos), y lo alentaron a mantener esa línea de trabajo y centrarse en la aplicación práctica de tal impuesto.

78. El Subcomité seguiría trabajando, en especial, en lo relativo a los aspectos administrativos, que se debatirían en el 19º período de sesiones del Comité, así como en lo que respecta al diseño de un impuesto sobre el carbono y al enfoque conceptual de ese tipo de tributación. Se agradeció al Comité y su Coordinador la labor realizada hasta la fecha.

J. Consecuencias fiscales de la economía digital: cuestiones de interés para los países en desarrollo

79. La introducción del tema corrió a cargo del Coordinador conjunto del Subcomité sobre Problemas Fiscales relacionados con la Digitalización de la Economía, Aart Roelofsen, quien presentó el documento al respecto (E/C.18/2019/CRP.12), que era el resultado de la reunión del Subcomité celebrada en París en enero de 2019, organizada por la Embajada de Nigeria, y de la labor de redacción que había seguido llevando a cabo un pequeño grupo de miembros del Subcomité, los Coordinadores conjuntos y la secretaría.

80. El Sr. Roelofsen puso la labor del Subcomité en contexto, reconociendo los distintos enfoques sobre la cuestión de la fiscalidad de la economía digital y las diferentes opiniones sobre las vías para seguir avanzando. Algunos miembros opinaban que el subcomité debería centrarse en proponer soluciones, mientras que otros abogaban por ponerse primero de acuerdo sobre los principios que guiarían la labor del Subcomité.

81. En la reunión celebrada en París, se facilitó el debate mediante un documento preparado por la secretaría en el que se indicaban las cuestiones clave y las distintas soluciones propuestas que se estaban debatiendo en distintos foros. Las deliberaciones celebradas en la reunión habían ayudado a aclarar las distintas posiciones de los miembros y la secretaría había llevado a cabo una presentación acerca del Marco Inclusivo sobre Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios de la OCDE que había servido para analizar los diferentes enfoques sometidos a debate en el contexto del Marco Inclusivo.

82. El Subcomité, haciendo balance de la labor realizada sobre el Marco Inclusivo y analizando en más detalle las distintas posturas de los miembros, señalaba en el documento los retos en materia tributaria que planteaba la digitalización de la economía, relacionados, principalmente, con la incapacidad de la jurisdicción competente (llamada a los efectos que nos ocupan la “jurisdicción fuente”), cuando se aplicaban los criterios de presencia física conforme a los tratados fiscales, de gravar los beneficios empresariales de algunos nuevos modelos de actividad que no requerían la presencia física en el mercado para obtener dichos beneficios.

83. En respuesta a esos desafíos, el Subcomité proponía, en la sección II del documento, un enfoque de trabajo acordado en su reunión de París y planteaba una serie de preguntas para su examen por el Comité.

84. En esencia, el enfoque de trabajo seguía tres principios básicos:

- a) Evitar la doble tributación y la falta de tributación;

- b) Primar, en la medida de lo posible, la tributación de los ingresos en cifras netas;
 - c) Optar por la sencillez y por facilitar la administración.
85. La aplicación de esos principios implicaría que el Subcomité:
- a) Adoptase un criterio independiente del trabajo similar que se estaba llevando a cabo en otros foros, prestando la debida consideración a los acontecimientos que pudieran influir en su labor;
 - b) Ofreciese orientación sobre los siguientes aspectos:
 - i) Cuestiones relativas a acuerdos fiscales;
 - ii) Cuestiones de derecho interno;
 - iii) Cuestiones relacionadas con el IVA.
86. El resto del documento versaba sobre los principales problemas tributarios ligados a la digitalización de la economía, la labor llevada a cabo en otros foros sobre esos problemas y cuatro cuestiones que se habían planteado en el Subcomité sobre las que se pedía orientación al Comité.
87. Tras las deliberaciones que tuvieron lugar a continuación, el Comité acordó que la siguiente etapa en lo que respecta a las consecuencias fiscales de la digitalización de la economía sería que el Subcomité preparase el borrador de un documento, para su presentación en el 19º período de sesiones del Comité, con arreglo a las siguientes pautas:
- a) Incluir una explicación y una evaluación de las propuestas ideadas internamente o desarrolladas en otros foros;
 - i) En las que se describiesen las ventajas e inconvenientes de las propuestas mencionadas anteriormente;
 - ii) En las que se prestase especial atención a los siguientes aspectos:
 - a. Los intereses de los países en desarrollo;
 - b. La viabilidad de la administración, la equidad y la certidumbre;
 - iii) En las que se tomasen en consideración las diferentes economías y las fuerzas del mercado;
 - iv) En las que se tuviesen presentes los principios acordados en la reunión del Subcomité celebrada en enero de 2019, que figuraban en el documento E/C.18/2019/CRP.12;
 - b) Considerar, cuando fuese oportuno, los comentarios de los peritos sobre cuestiones relacionadas con la economía digital;
 - c) Procurar que las propuestas se ultimen dentro del mandato de los actuales miembros del Comité.
88. Los capítulos propuestos para su inclusión en el documento fueron los siguientes:
- 1. Introducción, antecedentes generales, causas de la labor y principios rectores;
 - 2. Pertinencia y análisis (ventajas e inconvenientes) del trabajo en otros foros:
 - a) Marco Inclusivo sobre Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios;

- b) Fondo Monetario Internacional;
 - c) Unión Europea;
 - d) Foro Africano de Administración Tributaria;
 - e) Otros foros;
3. Posibles enfoques alternativos o modificados para la atribución de derechos impositivos y los criterios de sujeción al tributo, incluidas las retenciones fiscales;
4. Conclusiones.

89. Se acordó que un miembro, o grupo de miembros, propusiese enfoques alternativos, tanto similares a los planteados ante el Marco Inclusivo u otros foros como distintos de estos, por ejemplo, versiones modificadas de los mismos enfoques. Estos se incluirían en el capítulo 3 del documento para debatirlos en el 19º período de sesiones del Comité, que se celebraría en octubre de 2019. Se convino en que, aunque la atención en esta etapa se centraba en las cuestiones relativas al “primer pilar”, según la terminología empleada en el trabajo sobre el Marco Inclusivo, se podía volver al “segundo pilar” en una etapa posterior. Se manifestaron distintas opiniones sobre si el mandato actual del Subcomité abarcaba las cuestiones encuadradas en el segundo pilar que no había que resolver en esta etapa.

90. Uno de los miembros destacó la necesidad de contar en adelante con la participación del Subcomité sobre el Artículo 9 (empresas asociadas), cuya labor incluía la fijación de precios de transferencia en las cuestiones relacionadas con la economía digital. Había diferencias de opinión entre los miembros del Comité sobre si las posibles divergencias respecto a los enfoques actuales afectaban a esa cuestión. El asunto se podía resolver a medida que estuviesen más claras las siguientes etapas, pero la presencia del Coordinador conjunto y otros miembros de ese Subcomité en el Subcomité sobre Problemas Tributarios Relacionados con la Digitalización de la Economía contribuiría a garantizar un enfoque coherente.

K. Fiscalidad de los proyectos de desarrollo

91. En su declaración de apertura, la Coordinadora del Subcomité sobre el Tratamiento Fiscal de los Proyectos de Asistencia Oficial para el Desarrollo (AOD), Marlene Parker, señaló a la atención de los presentes el documento en que se trata la labor relativa a las directrices sobre el tratamiento fiscal de dichos proyectos (E/C.18/2019/CRP.6) y se refirió a las dificultades que las exenciones fiscales de la AOD creaban a los países en desarrollo. Tras resumir los trabajos que habían dado lugar, en el 17º período de sesiones, a la creación del Subcomité, la Sra. Parker informó sobre la primera sesión que este había mantenido, celebrada en Londres del 10 al 12 de marzo de 2019. La reunión, organizada por la Dirección de Aduanas y Rentas Públicas del Reino Unido y que contó con la presencia de miembros del Comité y representantes del Banco Mundial, la OCDE, el FMI y el Foro Africano de Administración Tributaria, permitió al Subcomité examinar y revisar de manera importante el proyecto de directrices sobre el tratamiento fiscal de los proyectos de AOD que se habían preparado para el Comité en 2006.

92. Se invitó al Comité a examinar el proyecto revisado de directrices, centrándose en la sección que las contenía y en la introducción, pero excluyendo las explicaciones detalladas sobre las directrices. La Sra. Parker explicó que el proyecto de directrices se basaba en el principio de que la AOD no debía recibir un tratamiento tributario especial, salvo en circunstancias muy limitadas, como cuando las normas fiscales de un país receptor no se ajustaban a ciertos principios tributarios generalmente

convenidos o en los casos excepcionales en que el examen de la estructura de gobernanza, el régimen fiscal o la administración tributaria de un país suscitaba preocupaciones graves sobre el pago de impuestos a ese país. También tenían por objeto garantizar que, cuando se otorgase un tratamiento tributario especial, se hiciese de forma clara, bien definida y transparente.

93. El Sr. Sasseville, representante de la secretaría, señaló a la atención del Comité el carácter preliminar de las directrices revisadas que figuraban en la nota E/C.18/2019/CRP.6 y planteó las próximas etapas de cara a la conclusión de la labor del Subcomité en 2020.

94. Durante el debate que se produjo a continuación, un miembro del Comité preguntó cómo enfocarían las directrices la situación de los empleados enviados en comisión de servicios a otro país por un organismo de desarrollo. La secretaría explicó que se aplicaría la directriz 11, si esos empleados eran funcionarios gubernamentales, y la directriz 12, si se trataba de otro tipo de empleados.

95. Un miembro del Comité de un país en desarrollo describió el proceso de aprobación y supervisión que se seguía de manera habitual en los proyectos de desarrollo en su país, y señaló que el acuerdo sobre el proyecto firmado por este y el organismo donante tan solo era una parte del proceso, y que los donantes podían plantear objeciones o incluso suspender un proyecto en cualquiera de las sucesivas etapas de ejecución. Añadió que las empresas privadas solían solicitar exenciones fiscales al participar en la licitación para ejecutar un proyecto.

96. En respuesta a una pregunta de un miembro del Comité, la secretaría explicó cómo se cubrían en las directrices propuestas los proyectos llevados a cabo por organizaciones internacionales. La secretaría indicó, no obstante, que las directrices no tenían por objeto abordar la cuestión, planteada por un representante de la sociedad civil, de los mecanismos de planificación fiscal utilizados a fin de ofrecer financiación de los donantes para el desarrollo.

97. En respuesta a la inquietud expresada por un miembro del Comité sobre la excepción al principio de no solicitar exenciones fiscales en los casos particulares en que el pago de impuestos a un país receptor planteaba graves preocupaciones, la Coordinadora y la secretaría comentaron que la excepción había suscitado un gran debate en el Subcomité y se convino en que había que seguir trabajando en su redacción.

98. Un representante de un foro de administración tributaria regional expresó su apoyo al enfoque general adoptado por el Subcomité, si bien sugirió que se reformulase la directriz 13 a fin de evitar el uso del período de 183 días como representación del concepto de establecimiento permanente, e indicó que el foro ofrecería un borrador con una redacción distinta a tal efecto. La Coordinadora acogió con satisfacción este ofrecimiento.

99. En cuanto a la directriz 2, otro miembro del Comité solicitó un enfoque más equilibrado que permitiera evitar lo que parecía un compromiso asumido por los países en desarrollo.

100. La Coordinadora concluyó el debate señalando que el Subcomité proseguiría su labor teniendo en cuenta las sugerencias formuladas y prepararía una versión revisada de las directrices que se examinaría en la próxima reunión del Comité.

L. Relación entre los acuerdos fiscales y los acuerdos de comercio y de inversión

101. Michael Lennard, Secretario del Comité, presentó el documento de la secretaría sobre la relación entre la fiscalidad y los acuerdos comerciales y de inversión (E/C.18/2019/CRP.14), observando que el documento proporcionaba información al Comité sobre algunas de las cuestiones derivadas de la relación entre los impuestos y ciertos acuerdos bilaterales, regionales o multilaterales sobre comercio o inversión.

102. Esos temas abarcaban cuestiones generales sobre aspectos que se superponían, como las medidas tributarias que podrían vulnerar a primera vista los requisitos de acuerdos ajenos al ámbito fiscal, y algunas esferas concretas donde se daban superposiciones, por ejemplo, en materia de definiciones, disposiciones “de trato justo y equitativo”, cláusulas de “protección y seguridad plenas”, medidas arbitrarias, discriminatorias o poco razonables, cláusulas de ámbito general y disposiciones de no discriminación. Varios miembros del Comité y observadores acogieron favorablemente el documento y reconocieron la importancia de continuar estudiando estas cuestiones, en cooperación con los interesados pertinentes.

103. El Comité hizo suya la propuesta de que se continuara la labor en la secretaría, que comprendería dos líneas: a) la preparación de un documento más detallado sobre las cuestiones pertinentes y las posibles respuestas, incluidas opciones concretas de redacción, para el 20º período de sesiones del Comité; y b) la creación de una guía sobre el tratamiento de las reclamaciones contra medidas fiscales planteadas en virtud de acuerdos ajenos al ámbito tributario y las medidas preventivas al respecto, mediante, entre otras cosas, la evaluación, evitación y mitigación del riesgo. También se acordó que en ambas líneas de trabajo se solicitarían las aportaciones de un grupo temático sobre acuerdos fiscales y de otro tipo, compuesto por miembros del Comité y otros expertos en la materia, y se colaboraría todo lo posible con la OCDE, así como con otras entidades especializadas en estas cuestiones, como la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo y, posiblemente, la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional y otros interesados.

M. Otros asuntos

104. La secretaría señaló que, como se indica en el informe sobre el 17º período de sesiones del Comité, colaboraría con José Troya en la preparación de una nota sobre los aspectos relativos a la utilización de empresas pantalla. También prepararía notas breves acerca de cuestiones relacionadas con la aplicación de la norma sobre fuerza de atracción limitada y sobre la aplicación a las asociaciones del artículo 13 5) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

105. Durante el período de sesiones, los miembros del Comité y los observadores reconocieron con gratitud la importante contribución de los anfitriones de las reuniones de los Subcomités, así como de la Comisión Europea y el Gobierno de la India, que habían aportado fondos para apoyar esas reuniones, especialmente para facilitar la participación de los miembros de los Subcomités procedentes de países en desarrollo.

106. El Comité destacó asimismo la importancia de que las orientaciones que emitía, como los modelos, los manuales y las guías, se publicasen rápidamente en los idiomas oficiales de las Naciones Unidas.

107. La secretaría, secundada por el Comité, señaló las siguientes fechas que se proponían para los próximos períodos de sesiones del Comité:

- 19º período de sesiones: Ginebra, del 15 al 18 de octubre de 2019

- 20º período de sesiones: Nueva York, del 27 al 30 de abril de 2020 (la reunión especial del Consejo Económico y Social sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación se celebraría el 1 de mayo)
- 21º período de sesiones: Ginebra, del 20 al 23 de octubre de 2020

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 19º período de sesiones del Comité

108. 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 19º período de sesiones del Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación

El Consejo Económico y Social,

- a) Decide que el 19º período de sesiones del Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación se celebre en Ginebra del 15 al 18 de octubre de 2019;
- b) Aprueba el siguiente programa provisional del 19º período de sesiones del Comité:

Programa provisional

1. Apertura del período de sesiones por los Copresidentes.
2. Aprobación del programa y organización de los trabajos.
3. Deliberación sobre cuestiones sustantivas relacionadas con la cooperación internacional en materia de tributación:
 - a) Cuestiones de procedimiento del Comité;
 - b) Informe del Subcomité relativo a la Actualización de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo;
 - c) La tributación y los Objetivos de Desarrollo Sostenible;
 - d) Actualización del manual práctico de las Naciones Unidas sobre la fijación de precios de transferencia para los países en desarrollo;
 - e) Actualización del manual sobre cuestiones relativas a la tributación de las industrias extractivas en los países en desarrollo;
 - f) Evitación y solución de controversias;
 - g) Desarrollo de la capacidad;
 - h) Cuestiones de tributación ambiental;
 - i) Consecuencias fiscales de la economía digital: cuestiones de interés para los países en desarrollo;
 - j) Tratamiento fiscal de los proyectos de asistencia oficial para el desarrollo;

- k) Relación entre la fiscalidad y los acuerdos de comercio y de inversión;
 - l) Otros asuntos sometidos a examen.
4. Programa provisional del 20º período de sesiones del Comité.
 5. Aprobación del informe del Comité sobre su 19º período de sesiones.
-

