



Consejo Económico y Social

Distr. general
8 de agosto de 2017
Español
Original: inglés

Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación

15º período de sesiones

Ginebra, 17 a 20 de octubre de 2017*

Tema 5 c) vii) del programa provisional

**Deliberación sobre las cuestiones sustantivas
relacionadas con la cooperación internacional
en cuestiones de tributación: otras cuestiones:
desarrollo de la capacidad**

Programa de desarrollo de la capacidad en materia de cooperación internacional en cuestiones de tributación

Nota de la Secretaría

1. En su resolución 2017/2, el Consejo Económico y Social reconoció los progresos logrados por la Oficina de Financiación del Desarrollo del Departamento de Asuntos Económicos y Sociales en la labor encaminada a formular, en el marco de su mandato, un programa de desarrollo de la capacidad en materia de cooperación internacional en cuestiones de tributación con miras a fortalecer la capacidad de los ministerios de finanzas y las autoridades tributarias nacionales de los países en desarrollo para crear sistemas tributarios más eficaces y eficientes que permitan mantener los niveles deseados de inversión pública y privada y para luchar contra la evasión de impuestos, y solicitó a la Oficina que, en asociación con otros interesados, prosiguiera su labor en esa esfera y siguiera ampliando sus actividades, incluidos los instrumentos prácticos pertinentes.

2. Uno de los ámbitos de interés del citado programa es el fortalecimiento de la capacidad de los países en desarrollo para aumentar las posibilidades de recaudar ingresos nacionales fomentando su capacidad de proteger y ampliar eficazmente la base imponible. El principal instrumento creado en esta esfera es el Manual de las Naciones Unidas sobre determinadas cuestiones relativas a la protección de la base imponible de los países en desarrollo (*United Nations Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries*). Se publicó por primera vez en 2015 y ahora se está actualizando y ampliando para tener en cuenta las nuevas cuestiones y los últimos avances internacionales en esta esfera.

3. El documento que se adjunta como anexo de la presente nota es una versión abreviada del capítulo I de la edición revisada del manual. En él se ofrece una visión general de algunas cuestiones de particular importancia para los países en desarrollo con el fin de proteger y ampliar su base imponible.

* E/C.18/2017/4.



Anexo

Protección de la base imponible de los países en desarrollo*

I. Introducción

Contexto general

1. Uno de los más importantes desafíos normativos que enfrentan los países en desarrollo es establecer y mantener una fuente sostenible de ingresos para financiar el gasto interno. Si bien este problema presenta numerosas facetas, una de las más importantes es la protección de la base imponible interna. En los últimos años se ha prestado cada vez más atención a los casos en que las empresas multinacionales parecen haber pagado impuestos mucho más bajos de lo previsto con arreglo a los tipos impositivos generales aplicables en los países en cuestión. Varios casos ampliamente divulgados de conocidas empresas que pagan impuestos reducidos, o no los pagan, han introducido en el debate político público las cuestiones de la elusión y la evasión de impuestos. En respuesta a esos casos, la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), a petición del Grupo de los 20 (G20), emprendió un proyecto destinado a analizar y abordar las técnicas que utilizan las empresas para reducir drásticamente sus tipos impositivos efectivos. Esa labor dio lugar a la elaboración del Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Los informes finales sobre las 15 medidas que figuran en el Plan de Acción se presentaron al G20 y fueron aprobados el 20 de octubre de 2015¹.

Perspectivas de los países en desarrollo sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios

2. Si bien se hicieron esfuerzos considerables para tener en cuenta los puntos de vista de los países en desarrollo en el análisis y los resultados de la labor realizada en el marco del proyecto de la OCDE y el G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, desde el primer momento fue obvio que debía realizarse un examen independiente de los problemas de la elusión de impuestos y del traslado de beneficios y la erosión de la base imponible consiguientes desde la perspectiva de los países en desarrollo. En primer lugar, la mayoría de los países en desarrollo están preocupados principalmente, aunque no de manera exclusiva, por la reducción de la tributación basada en la fuente, más que por el traslado de beneficios internos de las compañías de propiedad local hacia jurisdicciones con impuestos bajos o nulos. En segundo lugar, el impuesto sobre sociedades que grava la inversión entrante normalmente representa una proporción mayor de los ingresos totales en los países con sistemas fiscales menos desarrollados que en los que tienen sistemas tributarios más desarrollados. Además, las posibles respuestas a la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios se ven limitadas en cierta medida por la poca capacidad administrativa de los países en desarrollo.

3. Para que los países en desarrollo puedan alcanzar la sostenibilidad de los ingresos es necesario que protejan su base imponible interna contra la erosión y el traslado de beneficios. El desarrollo de la capacidad en esta esfera es esencial para

* El presente documento es una versión abreviada del capítulo I de la segunda edición del Manual de las Naciones Unidas sobre determinadas cuestiones relativas a la protección de la base imponible de los países en desarrollo, Naciones Unidas, Nueva York (de próxima publicación), elaborado por Hugh J Ault, Profesor de Derecho Emérito de la Boston College Law School, y Brian J Arnold, Asesor Principal de Canadian Tax Foundation.

¹ Disponible en www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm.

avanzar hacia la consecución de ese objetivo. Los informes finales de la OCDE tienen mucho que ofrecer a los países en desarrollo en cuanto a la delimitación de las cuestiones y la presentación de posibles técnicas para resolver los problemas de erosión de la base imponible y traslado de beneficios, pero es importante tener en cuenta las necesidades y perspectivas especiales de los países en desarrollo en relación con esas cuestiones, entre ellas el nivel de desarrollo del sistema tributario, los recursos administrativos disponibles para abordar esas cuestiones, la naturaleza del comercio y las relaciones comerciales con los interlocutores comerciales y las consideraciones regionales. Cada país debe evaluar su propia situación a fin de detectar las cuestiones que les afectan y determinar las técnicas más adecuadas para lograr una sólida base imponible.

Respuesta de las Naciones Unidas

4. Habida cuenta de la importancia de la cuestión de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios en los países en desarrollo y la necesidad de nuevos estudios y exámenes, el Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación estableció el Subcomité sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios en los Países en Desarrollo, que recibió el mandato de informar sobre esas cuestiones a los funcionarios fiscales de los países en desarrollo y de facilitar la incorporación de sus opiniones y experiencia en las actividades del Comité de Expertos y en la labor más amplia sobre el Plan de Acción de la OCDE.

5. Además, la Oficina de Financiación para el Desarrollo del Departamento de Asuntos Económicos y Sociales realizó un proyecto para complementar la labor llevada a cabo en el marco de los proyectos de la OCDE y el G20 y la realizada por el Comité de Expertos desde una perspectiva de desarrollo de la capacidad. El proyecto se centró en una serie de cuestiones de particular interés para los países en desarrollo e incluyó, entre otras, las cuestiones consideradas por la OCDE en los informes finales. Los objetivos del proyecto son dos: proporcionar más información sobre las cuestiones señaladas en el proyecto de la OCDE y el G20 desde la perspectiva de los países en desarrollo; y examinar las cuestiones relativas a la protección de la base imponible que son de particular importancia para los países en desarrollo pero que no se abordaron en el proyecto de la OCDE y el G20.

6. El primer resultado del proyecto de la Oficina de Financiación para el Desarrollo fue la primera edición del Manual de las Naciones Unidas sobre determinadas cuestiones relativas a la protección de la base imponible de los países en desarrollo (*United Nations Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries*), que se publicó en 2015². La segunda edición del Manual se publicará a finales de 2017, debidamente actualizada para tener en cuenta los resultados definitivos del proyecto de la OCDE y el G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Incluirá también dos nuevos capítulos sobre los pagos de alquileres y regalías que erosionan la base imponible y sobre la lucha contra la elusión fiscal mediante normas específicas contra la elusión. Los capítulos del Manual fueron preparados por sus autores a título individual, teniendo en cuenta los resultados del proyecto de la OCDE y el G20 proyectos y un examen de la bibliografía existente. Sobre todo, el Manual refleja las aportaciones de los países en desarrollo, obtenidas a través de las actividades del Comité de Expertos y los talleres celebrados específicamente para catalogar sus experiencias y preocupaciones con respecto a la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

² Disponible en http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/08/AAAA_Outcome.pdf.

7. En el presente documento se examinan brevemente las cuatro cuestiones siguientes, de particular interés para los países en desarrollo, que se examinaron a fondo en el Manual pero no se abordan directamente en el proyecto de la OCDE y el G20:

- a) Tributación de las ganancias de capital por los países de origen;
- b) Tributación de los servicios por los países de origen;
- c) Tributación de las rentas y regalías por los países de origen;
- d) Utilización en la legislación nacional de normas generales contra la elusión fiscal.

II. Ganancias de capital

Consideraciones generales

8. La inversión extranjera directa en los países en desarrollo puede estructurarse en filiales o sucursales localmente organizadas de una empresa extranjera. En ambos casos, las acciones de la empresa pueden ser propiedad de una sociedad de cartera extraterritorial. Si se venden los activos operativos en el país, sean propiedad de la empresa extranjera o de una filial local, el país tiene normalmente derecho a gravar las ganancias de capital de los activos, con arreglo a su legislación nacional y a los acuerdos fiscales aplicables. Del mismo modo, si los dividendos son pagados por una empresa nacional, normalmente serían objeto de una retención fiscal. En cambio, si en lugar de vender los activos directamente, el inversor extranjero vende las acciones de la filial o sucursal nacional de la empresa extranjera, puede eludirse el impuesto del país fuente. Lo mismo ocurriría si se vendieran las acciones de una empresa nacional en poder de una sociedad de cartera extranjera. Así pues, la ganancia acumulada atribuible a los activos subyacentes de la empresa en el país fuente eludiría los impuestos del país fuente sobre la transferencia. Esa ganancia puede representar una apreciación de los activos subyacentes o las utilidades no distribuidas por las que se habría gravado al accionista si se hubieran distribuido a los accionistas como dividendos. Esos componentes de las ganancias eludirán los impuestos del país fuente si se venden las acciones, a menos que la legislación nacional del país fuente tenga disposiciones especiales sobre esas ganancias y, aun cuando existan tales disposiciones, en algunas circunstancias las disposiciones de los acuerdos fiscales pueden impedir la tributación de las ganancias.

Disposiciones de la legislación nacional

9. La estructura de las disposiciones sobre las ganancias de capital aplicables a la venta de acciones de las empresas nacionales difiere considerablemente de un país a otro. En algunos de ellos, las disposiciones no se aplican en ningún caso a la venta de acciones nacionales por no residentes; en otros, la venta se grava si la empresa es titular de ciertos activos (por ejemplo, bienes raíces o inmuebles ubicados en el país); y, en otros, puede presentarse una reclamación basada en la fuente si el no residente posee un determinado porcentaje de acciones de la empresa nacional, independientemente de la composición de sus activos. Además, algunos países gravan la venta de acciones solo cuando la transacción se considera una forma de elusión de impuestos, por ejemplo, si unos bienes cuya venta sería imponible se transfieren a una empresa y en un breve espacio de tiempo se produce la venta de las acciones de la sociedad. No hay un patrón claro en las normas de la legislación nacional aplicables en este ámbito. La decisión sobre la ampliación en mayor o menor medida de la tributación basada en la fuente a la venta de acciones de empresas nacionales requiere un equilibrio entre el deseo de atraer inversión

extranjera y la importancia que la tributación de las ganancias tiene para la base imponible nacional.

10. Deben tenerse en cuenta varias cuestiones administrativas si se decide gravar la venta por no residentes de acciones de empresas nacionales en determinados casos. En primer lugar, hay varias formas de aplicar el impuesto. Se puede obligar al vendedor a notificar la ganancia y a pagar el impuesto de la misma manera que si la ganancia se hubiera producido con respecto a los activos ubicados directamente en el país. Este enfoque puede ser difícil de aplicar, especialmente si la legislación nacional no obliga a la empresa nacional a comunicar la venta de acciones. Otra posibilidad es imponer al comprador una obligación de retención fiscal. No obstante, en el caso de una venta entre dos no residentes, es difícil imponer esa obligación en la práctica. Se plantean otras cuestiones administrativas si se decide gravar la venta de las acciones solo en los casos en que hay un elemento de evasión de impuestos.

Tributación múltiple de la misma ganancia económica

11. Otra cuestión estructural es la repercusión que la venta de las acciones podría tener en la situación tributaria de los activos subyacentes de la empresa. Si la venta de las acciones es imponible pero no se introduce ningún ajuste en el costo fiscal de los activos subyacentes, la misma ganancia económica se gravaría con un segundo impuesto al venderse los activos. El que esta pauta de tributación resulte apropiada o no dependerá de la estructura general de la tributación de los accionistas en el país.

Acciones de una empresa extranjera

12. Suponiendo que se adopta la decisión de gravar la venta de acciones de las empresas nacionales en determinadas circunstancias, otra cuestión es cómo tratar la venta de acciones de una empresa extranjera que tiene un establecimiento permanente en el país o posee las acciones de una empresa nacional. Hay grandes dificultades administrativas para aplicar un impuesto a esas transferencias, en lo que respecta a la obtención de la información necesaria para determinar el impuesto y la aplicación de métodos eficaces de recaudación. Independientemente de cómo se resuelva la cuestión de la impondibilidad general de esas transacciones, puede ser conveniente establecer una disposición que grave la transacción si se considera que esta implica una elusión de impuestos, por ejemplo, cuando la transferencia de las acciones de la sociedad nacional a una sociedad extranjera es seguida de inmediato por la venta de las acciones extranjeras o cuando la empresa extranjera es simplemente una empresa pantalla.

Aspectos relacionados con los acuerdos

13. Si se decide gravar las ganancias de capital resultantes de la venta de acciones de empresas nacionales o extranjeras, así como los intereses de las asociaciones y otras entidades, es importante tener en cuenta en qué medida ese derecho debe preservarse en los acuerdos fiscales. En muchos de ellos, el derecho del país fuente a gravar las ganancias por la venta de acciones se limita a las acciones de empresas cuyos activos son principalmente bienes raíces o inmuebles radicados en el país fuente. En el artículo 13, párrafo 5), de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo se establecen los derechos de imposición del Estado de origen cuando la propiedad de acciones de una empresa nacional supera un determinado porcentaje del capital total de la misma, independientemente de la naturaleza de los activos subyacentes. Además, pueden ser aplicables las normas contra los abusos previstas en los acuerdos a fin de proteger el derecho de un país fuente a gravar las ganancias procedentes de la venta de acciones de empresas nacionales o extranjeras.

III. Servicios

Consideraciones generales

14. La utilización de los pagos por servicios para erosionar la base imponible de los países en desarrollo es un problema grave relacionado con varios tipos de servicios y las disposiciones de la legislación nacional y con los acuerdos fiscales. Las disposiciones de la legislación nacional sobre ingresos obtenidos por la prestación de servicios varían considerablemente entre los países en desarrollo. Algunos países gravan con impuestos prácticamente todos los servicios empresariales prestados por no residentes en el país o a residentes en el país; otros recaudan impuestos solamente si un no residente tiene un establecimiento permanente o centro fijo en el país. Algunos países imponen una última retención de impuestos sobre los ingresos por servicios en cifras brutas, mientras que otros lo hacen en cifras netas.

15. Para las empresas multinacionales que operan en un país en desarrollo a través de una filial residente es relativamente fácil reducir los impuestos pagaderos a ese país mediante pagos por servicios prestados por las empresas no residentes del mismo grupo. Esas sumas son generalmente deducibles a efectos del cálculo de los ingresos de la empresa residente en el país fuente, pero quizá no sean imponibles con arreglo a la legislación nacional de ese país una vez recibidas por el proveedor de servicios no residente. Aun cuando los pagos por los servicios prestados por la empresa no residente sean gravables de conformidad con la legislación tributaria interna de los países en desarrollo, un acuerdo fiscal pertinente inspirado en la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo o el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, de la OCDE, en muchas circunstancias podría impedir que el país gravara esos pagos si el no residente tiene un establecimiento permanente o un centro fijo en el país.

16. La Convención Modelo de las Naciones Unidas contiene disposiciones sobre diversos tipos de servicios. Algunos de ellos, por ejemplo, los seguros, los servicios públicos, las pensiones y los servicios de los directores y funcionarios de gestión de nivel superior, no tienen mucho margen de erosión de la base imponible de los países en desarrollo y no se abordan en el presente documento. Como se examina más adelante, el Comité de Expertos ha decidido incluir en la Convención Modelo de las Naciones Unidas un nuevo artículo sobre los ingresos de ciertos “servicios técnicos”.

Ingresos por concepto de empleo

17. En general, tanto en la legislación nacional como en las disposiciones de la Convención Modelo de las Naciones Unidas y el Modelo de Convenio de la OCDE, los ingresos por concepto de empleo obtenidos por los no residentes solo pueden ser gravados por un país si los servicios de empleo se realizan o ejercen en el mismo. De conformidad con el artículo 15 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, un país fuente no puede gravar a un no residente por los ingresos resultantes del empleo ejercido en el país fuente si a) el no residente está empleado por un empleador no residente que no tiene un establecimiento permanente o un centro fijo en el país fuente; o b) el empleador tiene un establecimiento permanente o un centro fijo, la remuneración del empleado no es deducible para calcular los beneficios atribuibles a dicho establecimiento permanente o centro fijo y el empleado no residente no está presente en el país fuente durante 183 días o más en un período de 12 meses. Las mismas condiciones se aplican de conformidad con el artículo 15 del Modelo de Convenio de la OCDE, salvo que la referencia al concepto de centro fijo se ha eliminado en ese Modelo.

18. El amplio alcance de las disposiciones sobre la tributación por el país fuente de los ingresos del empleo percibidos por empleados no residentes permite pensar que las oportunidades de elusión de impuestos en el país fuente son limitadas. Cuando la remuneración del empleado no residente por servicios de empleo prestados en el país fuente puede ser deducida por el empleador al calcular los ingresos que pueden ser gravados por el país fuente, el empleado no residente suele estar sometido a imposición por esa remuneración en el país fuente. La remuneración del empleado suele ser deducible si el empleador es residente o un no residente que realiza operaciones en el país fuente por medio de un establecimiento permanente o un centro fijo radicado en el país fuente. En esas circunstancias, normalmente el empleador debe retener el impuesto en nombre del empleado correspondiente a la remuneración.

19. Sin embargo, la base imponible de un país en desarrollo puede verse erosionada si un empleador no residente evita tener un establecimiento permanente o un centro fijo en el país fuente o si una persona no residente puede modificar su situación jurídica de empleado por la de contratista independiente. Un empleado no residente de un empleador no residente sin un establecimiento permanente o un centro fijo en el país fuente estará sujeto a imposición solo cuando el empleado no residente esté presente en el país fuente durante más de 183 días en cualquier período de 12 meses. Si un no residente es contratista independiente, de conformidad con los artículos 7 y 14 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas (únicamente el artículo 7 del Modelo de Convenio de la OCDE), el derecho de imposición del país fuente queda limitado a los casos en que el no residente tiene un establecimiento permanente o un centro fijo en el país fuente y los ingresos son atribuibles al establecimiento permanente o centro fijo, o cuando el no residente permanece en el país fuente durante 183 días o más en cualquier período de 12 meses. En cambio, un empleado no residente de un empleador residente o un empleador no residente con un establecimiento permanente o un centro fijo en el país fuente estará sujeto a imposición por todos los ingresos resultantes del empleo ejercido en el país fuente.

Espectáculos y deportes

20. Algunos profesionales del espectáculo y deportistas pueden hacer grandes sumas de dinero en poco tiempo. Los países en desarrollo que deseen gravar los ingresos percibidos por profesionales del espectáculo y deportistas no residentes deben asegurarse de que las disposiciones de su legislación nacional y los acuerdos fiscales les permiten gravar esos ingresos independientemente de la estructura jurídica de los acuerdos. De conformidad con el artículo 17 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, el país en que se llevan a cabo las actividades deportivas o de esparcimiento puede gravar los ingresos procedentes de esas actividades.

Servicios empresariales

21. Con arreglo a lo dispuesto en los artículos 7 y 14 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas (únicamente el artículo 7 del Modelo de Convenio de la OCDE), los residentes de un Estado están sujetos a imposición en el otro Estado por sus ingresos resultantes de servicios solo si los residentes realizan actividades por medio de un establecimiento permanente o un centro fijo en el otro Estado. Con arreglo al artículo 5 3) b) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, se considera que una empresa no residente tiene un establecimiento permanente si presta servicios en el otro Estado durante 183 días o más en cualquier período de 12 meses. Además, una persona no residente está sujeta al impuesto sobre la renta por servicios profesionales o independientes de conformidad con el artículo 14 de la

Convención Modelo de las Naciones Unidas si el no residente permanece en el otro Estado durante más de 183 días en cualquier período de 12 meses. Las normas contenidas en los artículos 7 y 14 no se aplican a los tipos especiales de ingresos por servicios relacionados con el transporte marítimo internacional y el transporte aéreo, el ocio y las actividades deportivas, y el empleo.

22. La base imponible de los países en desarrollo puede erosionarse mediante la prestación de servicios por no residentes sobre todo de las dos formas siguientes: En primer lugar, si un proveedor de servicios no residente no tiene un establecimiento permanente o un centro fijo en el país en desarrollo, los ingresos por servicios no pueden estar sujetos a tributación con arreglo a la legislación interna del país en desarrollo o las disposiciones de un acuerdo fiscal aplicable. Además, incluso si el proveedor de servicios no residente tiene un establecimiento permanente o un centro fijo en el país en desarrollo, ese país no puede gravar las rentas obtenidas por la prestación de servicios no atribuibles al establecimiento permanente o centro fijo. En segundo lugar, si los servicios se prestan fuera del país en desarrollo, pero son deducibles al calcular los ingresos del pagador a efectos fiscales en el país en desarrollo, el país no puede gravar la renta con arreglo a su derecho interno o las disposiciones de un acuerdo fiscal aplicable. Si el proveedor de servicios no residente tiene un establecimiento permanente o un centro fijo en el país en desarrollo, los ingresos atribuibles al establecimiento permanente o al centro fijo en virtud de las disposiciones de los artículos 7 y 14 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas pueden incluir los ingresos procedentes del extranjero si, por ejemplo, la remuneración de los empleados que prestan los servicios es deducible para calcular los beneficios del establecimiento permanente o centro fijo. Sin embargo, a menos que se puedan gravar con impuestos los ingresos procedentes del extranjero de un no residente con arreglo a la legislación nacional, las disposiciones de un acuerdo fiscal aplicable que permita al país gravar esos ingresos no tendrán ningún efecto.

23. Los contribuyentes pueden estructurar sus asuntos de diversas maneras para evitar tener un establecimiento permanente o un centro fijo en un país. Por ejemplo, los proveedores de servicios no residentes podrían prestar servicios en varios lugares en un país en desarrollo sin estar en ningún lugar durante más de seis meses o podrían utilizar el local comercial fijo de un cliente o una empresa conexas. Aunque el comentario del artículo 5 de las convenciones modelo de la Convención Modelo de las Naciones Unidas y el Modelo de Convenio de la OCDE indica que podría haber un establecimiento permanente en esas situaciones³, la administración tributaria del país en desarrollo quizá no disponga de recursos informativos suficientes para descubrir los hechos necesarios con el fin de demostrar que existe un establecimiento permanente o un centro fijo. En otras situaciones, un no residente puede evitar tener un establecimiento permanente o un centro fijo fragmentando sus actividades entre empresas afines o utilizando empresas no residentes afines para llevar a cabo proyectos conexos. Con arreglo al artículo 5 3) b) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, los servicios prestados por el mismo proyecto o con un proyecto conexo se agregan a los efectos de contar el número de días en que se prestan servicios en el país fuente. No obstante, no hay ninguna norma para tener en cuenta los servicios prestados por empresas vinculadas con respecto al mismo proyecto o proyectos conexos. La misma preocupación suscitan los proyectos de construcción en virtud del artículo 5 3) a) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas. Podría ser útil a ese respecto la inclusión de normas específicas contra la evitación de impuestos en la legislación nacional o los acuerdos fiscales, si bien la aplicación de

³ Véase el párrafo 3 del comentario sobre el artículo 5 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, en que se cita el párrafo 4 del comentario sobre el artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE.

dichas normas requiere un sistema eficaz de obtención de información por las autoridades fiscales de los países en desarrollo.

24. En el informe final de la OCDE sobre la medida 7 del Plan de Acción⁴, se señala que la fragmentación de las actividades de construcción entre empresas vinculadas puede abordarse en la nueva norma general de lucha contra la evitación de impuestos que debe añadirse al Modelo de Convenio de la OCDE. No obstante, el informe final presenta también una norma específica contra la evitación en el comentario para los países que prefieren abordar el problema mediante una norma específica. Del mismo modo, las enmiendas de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, aprobadas en 2017, incluyen una norma general de lucha contra la evitación y una norma específica facultativa contra la evitación en el comentario para abordar la fragmentación de las actividades de construcción. Además, el artículo 5 3) b) se revisó para suprimir el requisito de que las actividades estén vinculadas “en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo”. En consecuencia, si un no residente presta servicios en un país durante 183 días o más, se considera que tiene un establecimiento permanente en el país, independientemente de si los servicios son prestados en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo.

25. Una empresa multinacional que realiza actividades comerciales en un país en desarrollo puede utilizar otra empresa del mismo grupo residente en un país de bajos impuestos para prestar diversos servicios a la empresa en el país en desarrollo. Estos servicios, que suelen ser actividades jurídicas, contables, de gestión y técnicas (véase más adelante la sección relativa a los servicios técnicos), quizá no requieran que los empleados del proveedor de servicios no residente se encuentren en el país en desarrollo durante largos períodos de tiempo. Para los países en desarrollo es difícil contrarrestar este tipo de planificación tributaria, incluso si hay normas vigentes eficaces para luchar contra la elusión. Algunos países han insistido en un período inferior a 183 días, a fin de reducir al mínimo esa limitación de su capacidad impositiva.

Servicios técnicos

26. Algunos países en desarrollo tienen normas especiales en su legislación interna y en los acuerdos fiscales sobre los ingresos procedentes de servicios técnicos. En virtud de esas normas, dichos servicios están sujetos a un impuesto de retención final sobre sumas brutas con una tasa fija y el pagador residente de los servicios debe retener el impuesto de los pagos efectuados al proveedor de servicios no residente. Entre los tipos de servicios a los que se aplican las normas suelen incluirse los servicios administrativos, técnicos y de consultoría, pero esos servicios no se definen con precisión.

27. Ni la Convención Modelo de las Naciones Unidas de 2011 ni el Modelo de Convenio de la OCDE contienen disposiciones específicas relativas a los ingresos procedentes de servicios técnicos. Como ya se ha señalado, en general, los ingresos procedentes de servicios empresariales se rigen por los artículos 7 y 14 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas y solo están sujetos a tributación si el no residente tiene un establecimiento permanente o un centro fijo o pasa un tiempo considerable en el país fuente. El elevado umbral para la imposición del impuesto sobre la renta del país fuente en el caso de los servicios empresariales significa que para los no residentes es relativamente fácil prestar servicios técnicos a clientes de

⁴ OCDE, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 — 2015 Final Report* (París, 2015), disponible en www.oecd-ilibrary.org/taxation/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report_9789264241220-en.

un país fuente sin estar sujetos a tributación en ese país. Dado que los pagos por los servicios normalmente pueden ser deducidos por los pagadores (ya sean residentes del país fuente o no residentes con un establecimiento permanente o un centro fijo en el país fuente), los honorarios por los servicios técnicos pueden dar lugar a una grave erosión de la base imponible en los países fuente.

28. La erosión de la base imponible de un país fuente resultante de los pagos por servicios técnicos y la incapacidad del país fuente de gravar esos pagos han llevado a algunos países a incorporar en su legislación nacional y en los acuerdos fiscales disposiciones concretas para permitirles gravar los pagos por servicios técnicos calculados en cifras brutas⁵. Según un estudio de 2011 de la Oficina Internacional de Documentación Fiscal, 134 de los 1.586 acuerdos fiscales concertados entre 1997 y 2011 contenían un artículo dedicado expresamente a los honorarios por servicios técnicos⁶. En virtud de esos artículos, los ingresos procedentes de servicios técnicos reciben el mismo trato fiscal que las regalías: se autoriza el impuesto del país fuente en cifras brutas a una tasa fija, pero se limita a los honorarios por servicios técnicos “que tengan su origen” en el país fuente, lo que en general significa que los servicios deben realizarse en el país fuente. Como se señaló anteriormente, esos artículos relativos a los honorarios por servicios técnicos suelen referirse al personal directivo, técnico o de consultoría, pero no se definen tales servicios. En el marco de otros tratados, las disposiciones del artículo 12 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas relativas a las regalías se ampliaron para incluir el pago de determinados servicios técnicos.

29. Desde 2008, el Comité de Expertos se ocupa de las disposiciones de la Convención Modelo de las Naciones Unidas relativas a la tributación de los ingresos procedentes de los servicios. En 2017, el Comité aprobó la inclusión en la Convención Modelo de las Naciones Unidas de un nuevo artículo, el 12A, que permitirá a los países fuente gravar los honorarios por servicios técnicos de forma similar a la tributación de las regalías, es decir, basada en cifras brutas con una tasa limitada sin ningún umbral, aun cuando los servicios se presten fuera del país fuente. Si los países en desarrollo consiguen negociar la inclusión de ese nuevo artículo en sus acuerdos fiscales, podrán proteger su base imponible interna frente a la erosión mediante pagos a no residentes por servicios técnicos.

IV. Alquileres y regalías

Consideraciones generales

30. Si bien los informes finales de la OCDE abordan algunas cuestiones relativas a los bienes intangibles y al pago de los mismos, abordan los problemas de la erosión de la base imponible y del traslado de beneficios que pueden presentarse en relación con los alquileres y las regalías solo desde una perspectiva de los precios de transferencia. Desde la perspectiva de los países en desarrollo, los pagos de alquileres y regalías pueden plantear importantes problemas en relación con la protección de la base imponible. Como en el caso de los intereses y servicios, el pago puede ser deducible para el pagador, lo que reduce la base imponible interna, y está sujeto a tributación limitada o nula para el receptor. Además, el diferente trato de los pagos de alquileres y regalías en la legislación nacional puede conducir a la estructuración de transacciones “híbridas” para aprovechar esas diferencias.

⁵ Véase S. B. Law, “Technical Services Fees in Recent Treaties”, (2010) vol. 64, núm. 5, *Bulletin for International Taxation*.

⁶ Véase W. Wijnen, J. de Goede y A. Alessi, “The Treatment of Services in Tax Treaties” (2012), vol. 66, núm. 1, *Bulletin for International Taxation*.

Problemas de definición

31. Si bien las definiciones de las legislaciones nacionales presentan considerables diferencias, el concepto básico de los alquileres o regalías implica el pago del derecho a utilizar temporalmente bienes tangibles (alquileres) o intangibles (regalías). Hay varios y difíciles problemas de definición derivados de ese concepto básico. En primer lugar, si bien los pagos pueden corresponder nominalmente a la utilización temporal de los bienes, de hecho pueden constituir pagos parciales por la transferencia efectiva de los bienes, así como un cargo por intereses implícitos de los pagos a lo largo del tiempo. Cuando el tratamiento fiscal de las enajenaciones de bienes y el pago y la recepción de intereses difieren del tratamiento de las regalías, los contribuyentes tendrán un incentivo para estructurar las transacciones a fin de obtener resultados fiscales más ventajosos. Del mismo modo, la devolución de un bien intangible puede estar incorporada en el precio de venta de un bien producido, mientras que el contribuyente podría lograr un resultado fiscal diferente haciendo que el bien intangible se otorgue mediante licencia a una parte vinculada, que produce el artículo. Además, puede ser difícil trazar una línea divisoria entre la utilización de los bienes y la prestación de servicios técnicos. Por ello, la elaboración de disposiciones de la legislación nacional relativas a los alquileres y regalías debe tener en cuenta la posibilidad de que los pagos de alquileres o regalías sustituyan a otros pagos que reciben un trato diferente.

Base jurisdiccional de la tributación de los alquileres y regalías

32. Los países suelen invocar el derecho a gravar las rentas o regalías cuya fuente esté radica en la jurisdicción. La fuente puede determinarse en función del lugar de utilización de los bienes o por la situación tributaria del pagador de los alquileres o regalías. Por lo general, si un contribuyente residente o un contribuyente no residente con un establecimiento permanente en el país deduce el pago del alquiler o la regalía, se considerará que el pago tiene una fuente en ese país, lo que permitiría al país recuperar algunos de los ingresos tributarios perdidos en virtud de la deducción. En ese contexto, es importante que los países velen por que su derecho a gravar en virtud de los acuerdos internacionales se refleje en las disposiciones de su legislación nacional sobre la tributación de los pagos de alquileres o regalías.

Estructura del impuesto sobre los alquileres y regalías

33. Los pagos de alquileres y regalías a no residentes no vinculados con un establecimiento permanente suelen conllevar una obligación de retención de impuestos por parte del deudor, en cifras brutas con una tasa relativamente baja y sin ningún umbral. En virtud de los acuerdos fiscales, la tasa impuesta suele ser baja o el impuesto se elimina por completo. Cuando el pago de las regalías es deducido por un contribuyente residente o el establecimiento permanente de un contribuyente no residente y se grava al beneficiario con una tasa baja, existe un riesgo significativo de erosión de la base imponible. El nivel de los pagos de regalías también entraña cuestiones relacionadas con los precios de transferencia.

Contratos mixtos

34. Muchos acuerdos contractuales implican una combinación de diferentes elementos: ventas en combinación con el uso de los activos tangibles o intangibles, servicios combinados con la utilización del equipo y arrendamientos de un bien inmueble (por ejemplo, tierras, granjas, viviendas u hoteles) combinados con el alquiler de bienes muebles (por ejemplo, equipo, mobiliario o animales). Si los diferentes elementos de un contrato mixto reciben un trato distinto en virtud de la legislación nacional y los acuerdos fiscales, las autoridades tributarias deberán determinar el monto de los pagos incluidos en el contrato que se atribuye a cada uno

de sus elementos. Además, las partes en el contrato, independientemente de que estén o no relacionadas, pueden sentirse tentadas a dividir el contrato en varios elementos o a fijar el precio de algunos de ellos a fin de evitar o reducir los impuestos. Por lo tanto, es importante que las autoridades fiscales determinen los diversos elementos de un contrato mixto y velen por que el precio de cada elemento sea correcto.

Discrepancia y empresas de intermediación

35. A menudo las discrepancias en la calificación de una misma operación en las leyes nacionales de dos países se utilizan para aprovechar las diferencias en el trato de las regalías y otros pagos. Por ejemplo, si un país determina la titularidad con criterios estrictamente jurídicos y el otro atiende más al contenido económico de la transacción, el pago de regalías podría deducirse en una jurisdicción mientras que en la otra podría ser tratado como una operación financiera que incluiría pagos de intereses y cierta depreciación. Además, la propiedad de los bienes intangibles se puede transferir fácilmente a entidades conexas, lo que puede generar problemas de erosión de la base imponible cuando se ven implicadas empresas intermedias radicadas en jurisdicciones con impuestos bajos.

V. Normas generales contra la elusión de los impuestos incluidas en la legislación nacional

Consideraciones generales

36. Los mecanismos abusivos o agresivos de elusión de impuestos erosionan la base imponible de un país y socavan la confianza pública en la integridad del sistema tributario. Esos mecanismos plantean graves problemas para los sistemas de impuestos sobre la renta de todos los países, por lo que se utilizan diversos métodos para controlarlos, en particular normas específicas contra la evitación, doctrinas judiciales de lucha contra la evitación, interpretación intencional de la legislación fiscal y medidas firmes para la aplicación de las normas. Sin embargo, esos métodos, incluso si se combinan entre sí, a menudo han resultado insuficientes para combatir con eficacia la elusión de impuestos abusiva. En consecuencia, muchos países han adoptado normas generales de lucha contra la elusión que pueden aplicarse a todos los tipos de pagos, ingresos, contribuyentes y transacciones, incluidas las transacciones transfronterizas. La finalidad de una norma general contra la elusión es impedir que los contribuyentes utilicen mecanismos abusivos de elusión de impuestos que reduzcan la base imponible, sin desalentar por ello las transacciones comerciales legítimas. Por lo tanto, esas normas deben distinguir de alguna forma entre operaciones abusivas de elusión de impuestos y operaciones comerciales legítimas.

37. La adopción de una norma general contra la elusión suele suscitar controversia. Los contribuyentes y sus asesores suelen formular varios argumentos contra la aprobación de esas normas, en particular, que son innecesarias, ya que las autoridades fiscales tienen a su disposición otros instrumentos para abordar de manera adecuada la elusión abusiva de impuestos y que la incertidumbre que provocan en los contribuyentes desalienta las transacciones comerciales legítimas. Sin embargo, muchos países han llegado a la conclusión de que necesitan una norma general contra la elusión y que la inevitable incertidumbre que generan puede reducirse con orientaciones administrativas sobre su aplicación.

Principales características de una norma legal general de lucha contra la elusión

38. Por lo general, se aplica una norma general contra la elusión si la operación que da lugar a beneficios fiscales se lleva a cabo con el único o principal objetivo de

obtener esos beneficios y si estos son contrarios al objetivo y propósito de la legislación tributaria. Las normas generales de lucha contra la elusión suelen tener estas cuatro características principales:

- a) Definición de una transacción, plan o sistema;
- b) Definición de la desgravación fiscal;
- c) Comprobación de intenciones que obligue a determinar el objeto principal o uno de los objetos principales de una transacción o arreglo;
- d) Una disposición sobre excepciones, condiciones adicionales o descargo para evitar que la norma general contra la elusión se aplique a transacciones o arreglos que no contradicen, frustran, impiden o contravienen la finalidad o política subyacente de las disposiciones pertinentes de la legislación tributaria.

39. Por lo general, los países utilizan términos como “transacción”, “arreglo” o “plan” como elementos básicos para determinar la meta de sus normas generales de lucha contra la elusión. Algunos países definen los términos pertinentes de manera exhaustiva y explícita y otros países los dejan en gran parte sin definir, contando con la administración fiscal y los tribunales para interpretarlos en sentido amplio. Sobre todo, la norma debe aplicarse a una serie de transacciones, ya que la mayor parte de los mecanismos agresivos de elusión de impuestos implican múltiples transacciones conexas. Una serie de operaciones con este propósito debería definirse en sentido amplio para incluir cualquier transacción relacionada o vinculada con otra transacción o transacciones, o ejecutada en previsión de ellas.

40. Una norma general de lucha contra la elusión se aplica únicamente a las transacciones, arreglos o planes que permitirían evitar o reducir el impuesto si no se aplicara la norma. Con ese fin, muchos países utilizan el término “desgravación fiscal”, entendido en sentido amplio, que denotaría toda elusión, reducción o aplazamiento de los impuestos pagaderos. Algunos países también incluyen en su definición de desgravación fiscal la elusión, reducción o aplazamiento de las sumas relativas al impuesto por pagar, como los intereses y el pago de los impuestos a plazos. El requisito relativo a la desgravación no tiene por objeto establecer un umbral elevado o una condición difícil para la aplicación de la norma.

41. La mayoría de las normas generales de lucha contra la elusión contienen una comprobación de intencionalidad: en efecto, si ninguno de los propósitos principales de una transacción o arreglo obtiene una desgravación fiscal, la norma no debe aplicarse. En cambio, si el objeto principal o uno de los objetos principales es obtener una desgravación fiscal, la norma se aplica a menos que, en el caso de la mayoría de esas normas, la transacción o arreglo esté en consonancia con la política subyacente de la legislación fiscal. La mayoría de los países utilizan una prueba de finalidad única o principal, que obliga a la administración fiscal y a los tribunales a sopesar los objetivos de una transacción a fin de determinar su finalidad principal. La carga de la prueba puede ser un factor importante en esa determinación. Algunos países depositan la carga de la prueba en el contribuyente estipulando de manera explícita en la norma general contra la evitación que se ha superado la prueba a menos que el contribuyente acredite que el propósito principal de la transacción no era obtener una desgravación fiscal. La prueba relativa a “uno de los objetos principales” es utilizada por algunos países y se refleja en la Convención Modelo de las Naciones Unidas y el Modelo de Convenio de la OCDE. Esa prueba es relativamente fácil de superar. Si la operación se traduce en una considerable desgravación fiscal, parece poco probable que ninguno de los principales objetos de la transacción fuera la obtención de ese beneficio. Por lo tanto, es especialmente importante, si la prueba sobre “uno de los objetos principales” se incluye en una norma general de lucha contra la elusión, que se incluya una excepción para las

transacciones que tienen entre sus objetos principales la reducción de los impuestos pero están en conformidad con el objeto y el propósito de la legislación fiscal.

42. Toda prueba sobre el objeto de la transacción debe basarse en datos y circunstancias objetivos, más que en la intención subjetiva del contribuyente, y así ocurre con respecto a las normas generales contra la elusión en la mayoría de los países, que hacen referencia al objeto de una operación más que a la finalidad de la persona que realiza la transacción.

43. La mayoría de las normas generales contra la evitación incluyen una excepción para las operaciones que están en consonancia con el objeto y propósito de la legislación tributaria y, por lo tanto, no se aplican a todas las transacciones o arreglos que se realizan principalmente para obtener una desgravación fiscal. Esta excepción es una importante válvula de seguridad para las transacciones que tienen la finalidad primordial de reducir los impuestos, pero, sin embargo, son transacciones comerciales legítimas. La mayoría de las transacciones comerciales tienen importantes repercusiones fiscales que los contribuyentes no desearían ignorar, pero muchas de ellas, y las desgravaciones fiscales que producen, se ajustan a la finalidad subyacente de la legislación fiscal. En ausencia de una excepción para las transacciones que reducen los impuestos pero no son contrarias a la finalidad subyacente de la legislación fiscal, las autoridades tributarias deberán ejercer su facultad discrecional, sin ninguna orientación normativa, a fin de evitar que la norma general de lucha contra la evitación se aplique a esas transacciones.

44. La excepción relativa a las transacciones que permiten desgravar impuestos pero no son contrarias a la finalidad de la legislación fiscal puede estar redactada de muy diversas formas. Algunos países hacen referencia expresa al objetivo y propósito de la legislación; otros países mencionan las transacciones que implican un uso indebido o abuso de la legislación o que son en cierta manera artificiales. Para algunos países, la excepción está implícita en la norma general contra la elusión como una cuestión de interpretación. Sea cual fuere el enfoque que se adopte para ofrecer esa válvula de seguridad, muchas veces las autoridades tributarias y los tribunales tienen dificultades para determinar con certeza el propósito de las disposiciones pertinentes de la legislación tributaria. Este problema de interpretación es especialmente difícil cuando el propósito de las disposiciones de la legislación tributaria no se menciona expresamente en la legislación ni en las notas explicativas correspondientes.

Relación entre una norma general de lucha contra la elusión y las disposiciones de los acuerdos fiscales

45. Un principio fundamental del derecho de los tratados es que, en caso de conflicto entre las disposiciones de un tratado y las de la legislación nacional, deben prevalecer las disposiciones del tratado. Este principio está consagrado en el artículo 26 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. La aplicación de este principio parecería indicar que, si un acuerdo abusivo de evitación de impuestos se traduce en beneficios en virtud de un acuerdo fiscal, esos beneficios del tratado deben otorgarse aun cuando el arreglo esté sujeto a la regla general de lucha contra la elusión interna. Antes de los cambios del comentario sobre el artículo 1 del Modelo de Convenio de la OCDE en 2003, ese parecía ser el resultado. Por tal motivo, algunos países han promulgado leyes especiales para garantizar que sus normas nacionales generales contra la evitación se apliquen en caso de conflicto con las disposiciones de un acuerdo fiscal, lo que se conoce como “anulación del tratado”, y otros países han insistido en la inclusión de normas específicas contra la evitación en sus acuerdos fiscales.

46. En 2003, el comentario sobre el artículo 1 del Modelo de Convenio de la OCDE se revisó sustancialmente para especificar que en la mayoría de los países miembros de la OCDE no hay ningún conflicto entre las normas nacionales contra la evitación y las disposiciones de los acuerdos fiscales. Por lo tanto, las disposiciones de los acuerdos fiscales no deberían interpretarse ni aplicarse con el fin de evitar la aplicación de normas nacionales de lucha contra la elusión. Además, en el comentario se señalaba explícitamente que los acuerdos fiscales no tenían por objeto facilitar la elusión de impuestos y no era necesario incluir en los acuerdos fiscales normas específicas contra la evitación ni proteger en dichos acuerdos la aplicación de las normas nacionales de lucha contra la elusión. El comentario sobre el artículo 1 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas se revisó en 2011 para aprobar la posición de la OCDE sobre la relación entre las normas nacionales contra la elusión y las disposiciones de los acuerdos fiscales.

47. Habida cuenta de las revisiones de 2003 del comentario sobre el artículo 1 del Modelo de Convenio de la OCDE y las revisiones de 2011 del comentario sobre el artículo 1 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, se plantea la cuestión de si la versión revisada del comentario debería aplicarse a un acuerdo fiscal que hubiera entrado en vigor antes de que se revisara el comentario. No es de extrañar que los contribuyentes y sus asesores suelen sostener que la versión del comentario aplicable en el momento de concertarse el acuerdo debería ser la única pertinente a los efectos de la interpretación del tratado. En cambio, la OCDE es del parecer de que la versión actual del comentario se aplica a todos los acuerdos fiscales, independientemente de que se haya concertado antes o después de la revisión del comentario.

48. En las enmiendas aprobadas en 2017, se agregó una norma general de lucha contra la elusión tanto a la Convención Modelo de las Naciones Unidas como al Modelo de Convenio de la OCDE (art. 29, párr. 9)). Dicha norma estipula que es posible denegar los beneficios del acuerdo si uno de los objetos principales de una transacción es obtener esos beneficios, a menos que la concesión de esos beneficios esté en conformidad con el objeto y la finalidad del acuerdo. De hecho, el principio rector interpretativo añadido al comentario sobre el artículo 1 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas y el Convenio Modelo de la OCDE, en 2011 y 2003, respectivamente, se ha trasladado al texto de ambos instrumentos. En consecuencia, para los países que tienen normas generales internas de lucha contra la elusión, se plantea la cuestión de si sus normas nacionales son compatibles con las normas de los acuerdos y, en caso negativo, cuáles son las consecuencias.

VI. Conclusión

49. La protección de la base imponible de los países en desarrollo es un elemento esencial para conseguir la sostenibilidad de los ingresos internos. La determinación de las características de sus sistemas impositivos que facilitan la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios permitirá a los países en desarrollo evaluar los efectos de esas disposiciones y elaborar las medidas de respuesta adecuadas. Una vez identificado el problema, el siguiente paso es la aplicación y administración de las soluciones que mejor se adapten a las circunstancias particulares de cada país. Aunque no existe una respuesta única a las cuestiones de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, una selección cuidadosa de los enfoques posibles puede dar lugar a mejoras sustanciales en la capacidad de recaudación de ingresos de los sistemas fiscales de los países en desarrollo.