



Consejo Económico y Social

Distr. general
2 de agosto de 2018
Español
Original: inglés

Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación

17º período de sesiones

Ginebra, 16 a 19 de octubre de 2018

Tema 3 c) vi) del programa provisional*

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

Resumen del vademécum práctico de las Naciones Unidas sobre la protección de la base imponible de los países en desarrollo: ingresos procedentes de servicios

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 Sostenible 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. Los principales instrumentos creados en esta esfera son: a) 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)*, y b) la serie de vademécums prácticos de las Naciones Unidas sobre la protección de la base imponible de los países en desarrollo.
3. Los vademécums prácticos tienen por objeto complementar y poner en práctica las directrices que figuran en el *Manual de las Naciones Unidas* mediante orientaciones prácticas más exhaustivas adaptadas a los países en desarrollo

* [E/C.18/2018/8](#).



destinadas a tratar diversos aspectos de la erosión de la base imponible. Hasta la fecha, se han elaborado tres vademécums prácticos que están disponibles en formato digital en el sitio web de la Oficina de Financiación para el Desarrollo Sostenible (www.un.org/esa/ffd/tax-cooperation/practical-portfolios.html)¹.

4. El documento que se adjunta como anexo de la presente nota es un resumen del *United Nations Practical Portfolio on Protecting the Tax Base of Developing Countries against Base Erosion: Income from Services (Vademécum práctico de las Naciones Unidas sobre la protección de la base imponible de los países en desarrollo contra la erosión de la base imponible: ingresos procedentes de servicios)*, que se centra en el tratamiento impositivo de los ingresos procedentes de servicios con arreglo a la legislación nacional y los tratados fiscales de los países en desarrollo teniendo en cuenta la posibilidad de que se produzca una erosión de la base imponible y un traslado de beneficios.

5. El vademécum tiene por objeto ayudar a los funcionarios fiscales de los países en desarrollo a examinar las disposiciones de su legislación nacional y sus tratados fiscales sobre la tributación de los ingresos procedentes de servicios a fin de determinar los principales riesgos de erosión de la base imponible y las contramedidas que estos países pueden adoptar para reducir o eliminar esos riesgos.

6. Uno de los principales riesgos de erosión de la base imponible es el abuso de los precios de transferencia en los pagos transfronterizos de servicios entre las entidades que forman parte de un grupo multinacional. La fijación de precios de transferencia no se trata en forma detallada en los vademécums prácticos, porque el tema se aborda en el *Manual práctico de las Naciones Unidas sobre la fijación de precios de transferencia para los países en desarrollo*. En cambio, en el vademécum práctico sobre ingresos procedentes de servicios se presenta una lista detallada de los riesgos de erosión de la base imponible con respecto a los ingresos procedentes de servicios y las posibles contramedidas a esos riesgos, en reconocimiento de la gran diversidad de experiencias de los países en desarrollo y a fin de proporcionar a los funcionarios fiscales de esos países la mayor cantidad de información posible. Sin embargo, en el resumen que se recoge en el anexo solo se tratan los riesgos más importantes de erosión de la base imponible con respecto a los ingresos procedentes de servicios.

7. El vademécum y el resumen incluido en el anexo no se refieren a las legislaciones nacionales ni a los tratados fiscales de países concretos, sino que se ocupan de los modelos básicos de imposición en materia de ingresos procedentes de servicios que suelen encontrarse en las legislaciones nacionales y los tratados fiscales de los países en desarrollo. Los funcionarios fiscales de los países en desarrollo deben adaptar los materiales a su situación particular.

8. El vademécum se compone de cuatro partes. La parte 1 es una introducción general. En la parte 2 se presenta un análisis de las disposiciones de la legislación nacional y los tratados fiscales de los países en desarrollo relativas a la tributación de los ingresos procedentes de servicios, los riesgos de erosión de la base imponible con respecto a esos ingresos y las posibles contramedidas. En la parte 3 se formulan orientaciones dirigidas a los funcionarios fiscales de los países en desarrollo para prestarles apoyo en el diseño y la elaboración de leyes nacionales y la negociación de tratados fiscales con el fin de contrarrestar la erosión de la base imponible y el

¹ Naciones Unidas, Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, Oficina de Financiación para el Desarrollo, serie de Vademécums prácticos de las Naciones Unidas, 2017: *Protecting the Tax Base of Developing Countries against Base Erosion: Income from Services*, *Protecting the Tax Base of Developing Countries against Base-eroding Payments: Interests and Other Financing Expenses* y *Protecting the Tax Base of Developing Countries against Base-eroding Payments: Rent and Royalties*.

traslado de beneficios. En la parte 4 se brinda orientación sobre los aspectos administrativos de las disposiciones de las legislaciones nacionales y los tratados fiscales de los países en desarrollo relativas a los ingresos procedentes de servicios.

9. El vademécum solo está disponible en inglés. El resumen que se recoge en el anexo de la presente nota tiene por objeto facilitar el acceso al contenido básico del vademécum en los otros cinco idiomas oficiales de las Naciones Unidas. No pretende sustituir el análisis mucho más exhaustivo de los riesgos de erosión de la base imponible y las posibles contramedidas que se presentan en el vademécum. Para obtener información más detallada, se alienta a los lectores a consultar el texto completo del vademécum.

Anexo

Resumen del vademécum práctico de las Naciones Unidas sobre la protección de la base imponible de los países en desarrollo frente a la erosión: ingresos procedentes de servicios*

I. Principales riesgos de erosión de la base imponible en lo que respecta a los ingresos procedentes de servicios con arreglo a la legislación nacional

Introducción

1. La base imponible de un país puede erosionarse en lo que respecta a los ingresos procedentes de servicios si: a) el país no grava determinados ingresos procedentes de servicios, b) permite deducir pagos por servicios de su base imponible, pero no grava esos pagos, o c) el impuesto aplicado a los pagos es inferior al ahorro fiscal derivado de la deducción de los pagos.

2. Aunque la palabra “servicios” no está definida en general ni en la legislación nacional ni en los tratados fiscales, se le debe dar un significado amplio de forma que incluya cualquier actividad realizada por una persona para otra a cambio de unos honorarios. En la legislación nacional y los tratados fiscales, con frecuencia es necesario distinguir entre los pagos por servicios y los alquileres o regalías por el uso de ciertos bienes o equipo, así como distinguir entre diversos tipos de servicios, incluidos los servicios de empleo, profesionales e independientes, los servicios de transporte internacional marítimo y aéreo, los espectáculos y las actividades deportivas, y los servicios técnicos.

Tributación de residentes

3. Para los países en desarrollo, los riesgos de erosión de la base imponible son menos graves en el caso de ingresos procedentes de servicios obtenidos por contribuyentes residentes que en el caso de ingresos obtenidos por no residentes. Por lo tanto, a efectos del presente resumen, solo se tratan brevemente los riesgos de erosión de la base imponible en lo que respecta a los residentes de un país en desarrollo y sus posibles contramedidas. Para obtener información más detallada sobre la tributación de los residentes en materia de ingresos procedentes de servicios, el lector debe consultar el vademécum práctico sobre la protección de la base imponible de los países en desarrollo frente a la erosión: ingresos procedentes de servicios.

4. El principal riesgo en lo que respecta a la tributación de los ingresos por servicios que perciben los residentes surge cuando un país en desarrollo aplica la denominada “tributación territorial”, es decir, en general solo grava las rentas obtenidas en su territorio o que proceden de él, y no grava las rentas obtenidas fuera de su territorio ni las procedentes de fuentes extranjeras. El riesgo puede eliminarse eficazmente si un país grava las rentas mundiales de sus residentes, es decir, si aplica la denominada “tributación universal”.

5. Incluso si un país grava los ingresos por servicios que perciben sus residentes en todo el mundo, incluidas las rentas procedentes de países extranjeros, existe el riesgo de erosión de la base imponible si el país permite descontar los impuestos pagados en el extranjero por los ingresos procedentes del extranjero y no limita ese descuento al monto de los impuestos aplicados por el país a esos ingresos, dado que,

* Preparado por Brian J. Arnold, Asesor Principal de Canadian Tax Foundation.

de otro modo, el descuento impositivo efectivamente reduciría los impuestos que recauda el país de las rentas generadas en él. También es necesario que los gastos en que incurra un residente para obtener ingresos procedentes del extranjero se asignen a esos ingresos al calcular la limitación del descuento por los impuestos pagados en el extranjero.

6. Tanto si un país en desarrollo exime del pago de impuestos a los ingresos por servicios procedentes del extranjero como si los grava concediendo un descuento impositivo por los impuestos pagados por ellos en el extranjero, las normas para determinar el origen geográfico de los ingresos son muy importantes. Si los ingresos por servicios se consideran ingresos procedentes de fuentes nacionales, no deben estar exentos de impuestos nacionales en virtud de un sistema territorial o de exención. Además, en el marco de un sistema universal, no se debe permitir ningún descuento impositivo por los impuestos pagados en el extranjero sobre los ingresos por servicios que se consideran procedentes de fuentes nacionales. Por lo general, se considera que los ingresos procedentes de servicios se derivan del país donde se encuentran las personas que prestan los servicios; sin embargo, varios países en desarrollo también consideran que los ingresos por servicios se generan en el lugar en que los servicios se utilizan o se consumen.

7. Los residentes de un país en desarrollo que aplica la tributación universal pueden evitar esa imposición mediante el establecimiento de una sociedad extranjera controlada para obtener ingresos por servicios prestados fuera del país. Dado que una sociedad extranjera controlada suele ser una entidad imponible independiente y no residente en el país donde reside el accionista mayoritario, las rentas obtenidas por el grupo no estarán sujetas a tributación en ese país. Los países en desarrollo pueden hacer frente a este riesgo mediante la promulgación de normas sobre sociedades extranjeras controladas que establezcan que los accionistas residentes de la sociedad estarán sometidos a imposición sobre las rentas que perciba el grupo, aunque esas rentas no les sean distribuidas.

Tributación de no residentes

8. Los riesgos de erosión de la base imponible en lo que respecta a los ingresos por servicios obtenidos por no residentes dependen de si un país grava a los proveedores de servicios no residentes solo sobre sus ingresos procedentes de servicios prestados en el país o si también grava a los no residentes por sus ingresos procedentes de servicios utilizados o consumidos por los residentes del país.

9. En el primer caso, los ingresos por servicios prestados en un país pueden someterse a imposición sobre una base neta si se cumplen las condiciones mínimas, como tener un establecimiento permanente o presencia en el país durante un plazo mínimo. Otros ingresos obtenidos por no residentes mediante la prestación de servicios pueden estar exentos de impuestos nacionales, como las rentas del trabajo llevado a cabo fuera del país, o sujetos a imposición sobre una base bruta mediante retención fiscal.

10. En el segundo caso, a veces los ingresos que perciben los no residentes por la prestación de servicios consumidos o utilizados en un país están gravados en ese país mediante una retención fiscal sobre su base bruta. Este tipo de impuesto sobre los servicios utilizados o consumidos por los residentes es difícil de recaudar. Por consiguiente, algunos países gravan los pagos por servicios prestados fuera del país solo si los pagos a los proveedores de servicios no residentes son deducibles por los residentes de ese país o por los no residentes con un establecimiento permanente en ese país que están sujetos a imposición sobre su base neta en ese país. Los países en desarrollo suelen utilizar este tipo de retención fiscal en relación con los pagos por servicios técnicos, de consultoría o gestión. Por ejemplo, la Empresa R, residente del

País R, presta servicios de gestión a su filial de propiedad total, la Empresa S, residente en el País S. La prestación de los servicios corre a cargo de administradores y empleados de la Empresa R que trabajan exclusivamente en el País R. En esta situación, es probable que la Empresa S pueda deducir los pagos realizados a la Empresa R por los servicios de gestión al calcular sus ingresos imponible en el País S. Como consecuencia, el País S puede practicar una retención fiscal sobre esos pagos, a pesar de que los servicios se hayan prestado fuera del País S.

II. Principales riesgos de erosión de la base imponible en lo que respecta a los ingresos procedentes de servicios con arreglo a los tratados fiscales

Introducción

11. En ocasiones, las disposiciones de los tratados fiscales hacen posible que se erosione la base imponible en lo que respecta a los ingresos procedentes de servicios porque los tratados fiscales suelen limitar los impuestos que puede aplicar un Estado contratante a los residentes del otro Estado contratante. Para cualquier país en desarrollo, la medida en que sus tratados fiscales bilaterales permiten la erosión de su base imponible depende de: a) el número de tratados fiscales que haya concertado; b) los países con los que haya concertado tratados fiscales; y c) las disposiciones de los tratados fiscales.

12. En general, los tratados fiscales se basan 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 Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE). Muchos países en desarrollo negocian las disposiciones de sus tratados fiscales basándose en la Convención Modelo de las Naciones Unidas porque ofrece mayores derechos de tributación para los países de origen.

13. En general, los impuestos no se establecen en las disposiciones de los tratados fiscales, sino en virtud de la legislación interna de un país. Por ese motivo, si una parte de los ingresos percibidos por un no residente de un país no está gravada con arreglo a la legislación interna de ese país, resulta irrelevante que el país tenga derecho a gravar esa suma en virtud de lo dispuesto en un tratado fiscal aplicable.

14. Las disposiciones de la Convención Modelo de las Naciones Unidas y del Modelo de Convenio de la OCDE incluyen normas relativas a los siguientes tipos de ingresos procedentes de servicios:

- a) Las rentas del trabajo, según se indica a continuación:
 - i) Las mencionadas en las normas generales, de conformidad con el artículo 15;
 - ii) Los honorarios de miembros de juntas directivas y la remuneración de directivos de alto nivel, de conformidad con el artículo 16;
 - iii) Las pensiones, de conformidad con el artículo 18;
 - iv) Las derivadas de servicios oficiales, de conformidad con el artículo 19;
- b) Los ingresos procedentes de espectáculos y actividades deportivas, de conformidad con el artículo 17;
- c) Los ingresos procedentes de servicios profesionales y otros servicios independientes, de conformidad con el artículo 14 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas;

d) Los ingresos procedentes de otros servicios empresariales de conformidad con los artículos 5 y 7, según se indica a continuación:

- i) La construcción, de conformidad con el artículo 5 3) a) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas y el artículo 5 3) del Modelo de Convenio de la OCDE;
- ii) Los servicios prestados por una empresa en virtud del artículo 5 3) b) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas;
- iii) Los seguros, de conformidad con el artículo 5 6) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

15. Cada uno de los artículos mencionados se comenta brevemente más adelante en relación con el riesgo de erosión de la base imponible que representa; sin embargo, se hace más hincapié en los ingresos procedentes de servicios empresariales, ya que son más frecuentes y entrañan ingresos más cuantiosos y un mayor riesgo de erosión de la base imponible.

16. Aunque los tratados fiscales basados en la Convención Modelo de las Naciones Unidas y el Modelo de Convenio de la OCDE no suelen acotar la autoridad del país para gravar a sus propios residentes, de conformidad con los artículos 8 (navegación marítima y aérea internacional), 18 (pensiones y pagos por seguros sociales) y 19 (servicios oficiales), la facultad de un Estado contratante para gravar a sus residentes tiene límites. No obstante, estas disposiciones no entrañan graves riesgos de erosión de la base imponible, por lo que no se examinan más detenidamente en este resumen.

Rentas del trabajo

17. De conformidad con el artículo 15 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas y el Modelo de Convenio de la OCDE, un país donde se ejercen servicios de empleo no puede gravar las rentas derivadas de esos servicios, a menos que el empleado: a) esté contratado por un residente de ese país, b) esté contratado por un no residente con un establecimiento permanente (o un centro fijo únicamente en virtud de la Convención Modelo de las Naciones Unidas) en ese país y las rentas del trabajo sean deducibles al calcular los beneficios atribuibles al establecimiento permanente o centro fijo, o c) esté en ese país durante más de 183 días en cualquier período de 12 meses que empiece o termine en el año fiscal considerado.

18. Los riesgos más graves de erosión de la base imponible respecto de las rentas del trabajo son los siguientes:

a) Un empleador no residente se sirve de artificios para evitar crear un establecimiento permanente o un centro fijo en un país en desarrollo con el fin de que los servicios laborales que prestan sus empleados no residentes en ese país no estén sometidos a imposición en el país a menos que los empleados estén en el país durante más de 183 días en cualquier período de 12 meses;

b) La relación entre el pagador, o empleador, y el proveedor de servicios, o empleado, está estructurada como una relación de contratista independiente, aunque en esencia la relación es laboral: si los contribuyentes son contratistas independientes, están sometidos a imposición en el país donde se prestan los servicios solo si realizan sus actividades por medio de un establecimiento permanente o centro fijo en el país;

c) A fin de evitar que los empleados no residentes sean contratados por un empleador residente en un país en desarrollo, los empleados pueden estar contratados nominalmente por un organismo no residente que los subcontrata a clientes en el país en desarrollo (práctica conocida como subcontratación internacional de mano de obra);

d) El artículo 15 se limita a las rentas del trabajo ejercido en un país; como resultado de ello, la base imponible se verá erosionada cuando un empleador residente efectúe pagos deducibles de salarios a un empleado no residente que desempeñe las funciones de su empleo fuera del país.

Ingresos procedentes de espectáculos y actividades deportivas en virtud del artículo 17

19. Algunos profesionales del espectáculo y deportistas pueden ganar grandes sumas de dinero en poco tiempo. Pueden ser trabajadores por cuenta propia, empleados de una entidad como un equipo o una orquesta, o empleados de una entidad que controlan o les pertenece. Con arreglo al artículo 17 de la Convención de las Naciones Unidas y el Modelo de Convenio de la OCDE, un Estado contratante en el que un residente del otro Estado lleva a cabo espectáculos o actividades deportivas tiene derecho a gravar los ingresos derivados de esas actividades sin limitación alguna. Por ello, la mayoría de los países practican una retención fiscal sobre el importe bruto percibido por los profesionales del espectáculo y los deportistas residentes en el Estado contratante. En virtud del artículo 17 2), el país donde se llevan a cabo los espectáculos o las actividades deportivas también está facultado para gravar los ingresos derivados de esas actividades cuando son percibidos por una persona vinculada al artista o deportista, como una empresa controlada, un cónyuge o los hijos.

20. El principal riesgo de erosión de la base imponible en lo que respecta a los ingresos procedentes de espectáculos y actividades deportivas puede atribuirse al hecho de que los países en desarrollo tal vez no cuentan con las disposiciones necesarias en su legislación interna para gravar esos ingresos.

Ingresos procedentes de servicios profesionales y otros servicios de carácter independiente en virtud del artículo 14

21. De conformidad con el artículo 14 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, un Estado contratante no podrá gravar los ingresos derivados de servicios profesionales y otras actividades de carácter independiente desarrollados en ese Estado por un residente del otro Estado contratante, a menos que el proveedor de servicios tenga un centro fijo del que disponga regularmente en el primer Estado o pase al menos 183 días en cualquier período de 12 meses en el primer Estado. En la medida en que las sumas pagadas a los profesionales no residentes u otros proveedores independientes sean deducibles de la base imponible de un país en desarrollo, la base imponible de ese país se erosionará y esa erosión no se contrarrestará con impuestos pagados por el proveedor de servicios no residente.

22. Los principales riesgos de erosión de la base imponible con respecto al artículo 14 son los siguientes:

a) Los profesionales y otros proveedores de servicios independientes que residen en países con los que un país en desarrollo ha concertado tratados fiscales pueden obtener sumas considerables de ingresos del país en desarrollo sin necesidad de tener un centro fijo en ese país o pasar en él 183 días. Como consecuencia, el país en desarrollo no puede gravar los ingresos aun cuando los pagos a los proveedores de servicios son deducibles de la base imponible de dicho país;

b) Los profesionales y otros proveedores de servicios independientes que residen en países con los que un país en desarrollo ha concertado tratados fiscales pueden obtener ingresos por los servicios prestados a residentes de ese país, pero llevados a cabo fuera de él. Como resultado de ello, los pagos a los proveedores de servicios no residentes son deducibles de la base imponible del país en desarrollo pero, de acuerdo con el artículo 14, el país no puede gravar los ingresos obtenidos por el proveedor de servicios no residente.

Ingresos procedentes de otros servicios empresariales en virtud de los artículos 5 y 7

23. De conformidad con el artículo 7 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas y el Modelo de Convenio de la OCDE, un proveedor de servicios residente en un Estado contratante está sujeto a imposición sobre los beneficios empresariales obtenidos en el otro Estado contratante únicamente si desarrolla actividades empresariales en el otro Estado por medio de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado y solo en la medida en que los beneficios sean atribuibles al establecimiento permanente. En el artículo 5 se define establecimiento permanente como un local fijo de negocios en el que se desarrolla la actividad de una empresa, a menos que se limite a realizar actividades preparatorias o auxiliares. Además, se considerará que un representante dependiente que actúa en un Estado contratante en nombre de una persona residente del otro Estado contratante constituye un establecimiento permanente respecto de esa persona si el representante tiene y habitualmente ejerce la facultad de celebrar contratos vinculantes para esa persona o desempeña la función principal que conduce a la celebración de contratos aprobados habitualmente por esa persona.

24. Las siguientes normas especiales se aplican a la construcción, la prestación de servicios por una empresa y los seguros:

a) Con arreglo al artículo 5 3) a) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, una obra o proyecto de construcción o un proyecto de instalación constituyen un establecimiento permanente solo si las actividades tienen una duración mínima de 6 meses (12 meses en virtud del Modelo de Convenio de la OCDE);

b) La prestación de servicios por una empresa en un país se considera establecimiento permanente si los servicios se prestan por intermedio de sus empleados o de otro personal contratado por la empresa para ese fin, durante un mínimo de 183 días en cualquier período de 12 meses (antes de la actualización de la Convención Modelo de las Naciones Unidas de 2017, en virtud de su artículo 5 3) b), también se requería que la prestación de los servicios fuera para el mismo proyecto o un proyecto conexo);

c) Con arreglo al artículo 5 6) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, el aseguramiento de los riesgos situados en un país o el cobro de primas en él se considera establecimiento permanente.

25. Las disposiciones de los artículos 5 y 7 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas y el Modelo de Convenio de la OCDE plantean varios riesgos graves de erosión de la base imponible en lo que se refiere a los ingresos procedentes de servicios empresariales. En general, la definición de establecimiento permanente prevista en el artículo 5 representa un umbral elevado para la tributación de los ingresos procedentes de servicios empresariales. En muchas circunstancias, los contribuyentes, en particular las multinacionales, que residen en países con los que un país en desarrollo ha concertado tratados fiscales pueden obtener importantes sumas de ingresos en el país en desarrollo sin necesidad de tener un establecimiento permanente en ese país.

26. En algunas situaciones, los contribuyentes pueden utilizar distintas estrategias de elusión fiscal para evitar tener un establecimiento permanente en un país en desarrollo. Por ejemplo, algunos contribuyentes pueden:

a) Trasladar la ubicación de sus actividades empresariales de un lugar a otro dentro de un mismo país con el fin de que las actividades no se desarrollen en el mismo lugar durante más de 183 días;

- b) Prestar servicios para distintos proyectos o para proyectos no relacionados dentro de un país en desarrollo durante más de 183 días;
- c) Limitar las actividades de construcción en un país en desarrollo a una duración inferior a 6 meses, o 12 meses si el tratado incluye el umbral de tiempo propuesto en el Modelo de Convenio de la OCDE;
- d) Separar actividades, como la construcción, en un país en desarrollo entre entidades vinculadas a fin de que ninguna tenga un establecimiento permanente, aunque si se agruparan las actividades habría un establecimiento permanente en el país;
- e) Prestar servicios, como servicios digitales, fuera de un país en desarrollo a clientes del país en desarrollo de forma que los pagos por los servicios puedan deducirse de la base imponible del país en desarrollo aunque, en virtud de las disposiciones del tratado correspondiente, el país en desarrollo no pueda someter a tributación al proveedor de servicios no residente en relación con esos pagos;
- f) Pagar por los servicios una suma mayor o menor que su valor razonable de mercado, es decir, la suma que pagaría una persona a otra por los servicios en condiciones de plena competencia, si un proveedor de servicios no residente y un cliente residente en un país en desarrollo están vinculados o no están operando en condiciones de plena competencia;
- g) Llevar a cabo actividades sustanciales de seguro en un país en desarrollo sin tener un establecimiento permanente en el país, a menos que los tratados fiscales del país en desarrollo incluyan disposiciones similares al artículo 5 6) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

III. Contramedidas destinadas a prevenir la erosión de la base imponible con respecto a los ingresos por servicios

Introducción

27. Cada país en desarrollo debe decidir por sí mismo si le preocupan los riesgos de erosión de la base imponible en lo que respecta a los ingresos procedentes de servicios y en qué medida y, en caso afirmativo, determinar la mejor manera de hacerles frente. En esta sección se señalan las contramedidas que pueden adoptar los países en desarrollo para hacer frente a los principales riesgos de erosión de la base imponible que resultan de las disposiciones de la legislación interna de un país en desarrollo o de sus tratados fiscales en lo que se refiere a los ingresos procedentes de la prestación de servicios. La información tiene por objeto servir de orientación, no de recomendación, a los países en desarrollo a la hora de considerar la adopción de medidas para prevenir la erosión de la base imponible y su aplicación.

Contramedidas establecidas en la legislación nacional

28. Por lo general, los países en desarrollo gravan a algunos proveedores de servicios no residentes sobre una base neta y aplican a otros una retención sobre una base bruta. En general, los no residentes solo están sujetos a impuestos sobre una base neta cuando tienen una presencia sustancial en un país, que permite reunir la información necesaria y recaudar el impuesto. La tributación de no residentes sobre una base neta origina importantes costos de cumplimiento para los no residentes y las autoridades fiscales: se deben presentar declaraciones de impuestos, determinar los impuestos por pagar y recaudar los impuestos. A fin de asegurar la recaudación de los impuestos, algunos países imponen a los residentes la obligación de practicar una retención fiscal en los pagos por servicios que realizan a los no residentes, aunque estos tributen sobre una base neta; también pueden exigir que los no residentes

sometidos a imposición por su base neta realicen pagos periódicos a cuenta de su deuda tributaria.

29. En los casos en que los proveedores de servicios no residentes están sometidos a imposición sobre una base neta con arreglo a la legislación interna de un país en desarrollo solo si tienen una presencia sustancial en el país, como un establecimiento permanente o presencia física durante un plazo de tiempo considerable, pueden emplear diversas estrategias de elusión fiscal a fin de evitar tener esa presencia sustancial. Para contrarrestar o reducir al mínimo los riesgos de erosión de la base imponible, un país en desarrollo puede considerar las siguientes opciones:

a) No establecer un umbral de presencia sustancial en su legislación interna para gravar a los proveedores de servicios no residentes, aunque una regla de este tipo puede resultar difícil de aplicar y puede disuadir a los no residentes de prestar servicios en el país;

b) Diseñar un umbral mínimo que sea difícil evitar y complementarlo con medidas contra la elusión: por ejemplo, a efectos de determinar si se alcanza el umbral se podría considerar el conjunto de los servicios prestados por no residentes en distintos lugares de un país en desarrollo y por empresas asociadas o vinculadas; del mismo modo, se podrían agrupar los distintos contratos suscritos con el mismo cliente y cualquier prueba de presencia podría basarse en una presencia acumulada del no residente durante un período de tiempo más largo, en lugar de utilizar un período continuo de presencia.

30. Estas consideraciones se aplican por igual a los servicios de construcción y a los servicios profesionales y otros servicios personales independientes. Los países en desarrollo deben examinar detenidamente la relación entre los umbrales establecidos en la legislación nacional a efectos de la tributación de los proveedores de servicios no residentes y los requisitos básicos establecidos en sus tratados fiscales, como se indica en los párrafos 39 a 47 del presente.

31. En lo que respecta a las aseguradoras no residentes que realizan operaciones en un país en desarrollo, el país podría considerar la posibilidad de someterlas a imposición si realizan determinadas actividades, como el cobro de primas o el aseguramiento de riesgos en el país, y velar por que se incluya el artículo 5 6) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas en sus tratados fiscales con el fin de proteger la aplicación de impuestos internos a las aseguradoras no residentes. De lo contrario, las aseguradoras pueden obtener cantidades considerables de ingresos de un país sin pagar ningún impuesto sobre esas rentas. Además, en la medida en que las primas de seguro sean deducibles respecto de la base imponible del país en desarrollo, mayor será la erosión de esa base.

32. Si un proveedor de servicios no residente no tiene una presencia sustancial en un país en desarrollo, el único método viable por el que el país puede gravar al no residente es la retención de impuestos sobre los honorarios brutos cobrados por los servicios. Las personas que pagan por los servicios, residentes y no residentes que desarrollan actividades empresariales en el país a través de un establecimiento permanente o centro fijo, deben retener una suma del pago en concepto de impuestos o a cuenta de la deuda tributaria final y remitir esa suma a las autoridades tributarias. Un país en desarrollo también puede estudiar la posibilidad de denegar cualquier deducción de los pagos efectuados a los no residentes en contraprestación por sus servicios; sin embargo, en la mayoría de los casos, los pagos son gastos legítimos que deberían deducirse. Otra manera de prevenir la erosión de la base imponible consistiría en hacer que la retención fuera condición obligatoria para la deducción de los pagos. Así no se permitiría ninguna deducción de los pagos a no residentes por sus servicios a menos que el pagador practicara la retención sobre los pagos, con lo

que la suma de impuestos retenida contrarrestaría la erosión de la base imponible provocada por la deducción.

33. La tasa de retención fiscal aplicada por los países en desarrollo a los pagos efectuados a no residentes por sus servicios es una cuestión importante. En principio, la tasa debe ser el sustituto de un impuesto sobre los ingresos netos obtenidos por el proveedor de servicios. Si es excesiva, puede desalentar a los no residentes de prestar servicios a los residentes de los países en desarrollo u obligarlos a repercutir el impuesto en sus clientes de esos países, lo que incrementaría el costo de esos servicios. Si se aplican distintas tasas de retención fiscal a los diferentes tipos de servicios, aumentará la carga que representa el cumplimiento para los agentes de retención; así pues, en la medida de lo posible, se debe intentar aplicar la misma tasa de retención fiscal a todos los pagos por servicios. Sin embargo, por lo general, muchos países desarrollados y en desarrollo aplican la retención fiscal solamente a los pagos a profesionales del espectáculo y deportistas no residentes y a la remuneración pagada a los empleados no residentes, incluidos los administradores y ejecutivos de empresas residentes; no aplican la retención fiscal a los pagos por servicios a no residentes que tienen una presencia sustancial, como un establecimiento permanente, en el país y están sometidos a imposición sobre una base neta. Varios países en desarrollo también aplican la retención fiscal a los pagos a no residentes por servicios técnicos.

34. Un país en desarrollo debe decidir si la retención fiscal sobre los pagos a no residentes por sus servicios se limitará a los servicios prestados en el país o se aplicará también a los pagos por servicios prestados fuera del país, pero consumidos o utilizados en el país. Esta cuestión suele surgir cuando se trata el tema de los honorarios por servicios técnicos, de consultoría y gestión. Por ejemplo, una multinacional puede establecer una empresa del grupo en un país de fiscalidad baja para que preste servicios técnicos, de consultoría o gestión a otra empresa del grupo que se encuentre en un país en desarrollo. La totalidad o parte de esos servicios pueden llevarse a cabo fuera del país en desarrollo; sin embargo, es posible que los pagos por los servicios sean deducibles en virtud de la legislación interna del país, con independencia del lugar en que se hayan prestado los servicios. Además, como se comenta más adelante, en virtud del artículo sobre la no discriminación de la Convención Modelo de las Naciones Unidas y el Modelo de Convenio de la OCDE, los pagos a residentes de otro Estado que haya firmado el tratado deben ser deducibles en las mismas condiciones que si se hubieran realizado a residentes del país en desarrollo. La deducción de los pagos por servicios respecto de la base imponible de los países en desarrollo justifica la aplicación de la retención fiscal a los pagos, aun cuando los servicios se lleven a cabo fuera del país en desarrollo.

35. Los pagos por servicios efectuados por los residentes de un país en desarrollo a no residentes vinculados, en particular a personas no residentes en países de fiscalidad baja, plantean riesgos especiales de erosión de la base imponible. La mayoría de los países tienen normas sobre la fijación de precios de transferencia para impedir que los residentes efectúen pagos deducibles por servicios a no residentes vinculados que excedan del valor razonable de mercado o el precio de plena competencia de los servicios. Para los países en desarrollo es muy difícil aplicar con eficacia las normas sobre fijación de precios de transferencia. Por eso, los países en desarrollo deben considerar la posibilidad de aplicar la retención fiscal a los tipos de servicios comunes entre empresas de un grupo, como los servicios técnicos, de consultoría y gestión, así como proteger la aplicación de la retención en sus tratados fiscales mediante la inclusión del artículo 12A de la Convención Modelo de las Naciones Unidas de 2017 en todos sus tratados, como se expone a continuación.

36. Por lo general, las empresas residentes y los no residentes con un establecimiento permanente o centro fijo en el país tienen la obligación de aplicar la retención a los pagos por servicios efectuados a no residentes. Estos pagadores suelen

pedir una deducción por los pagos y, en consecuencia, la retención fiscal resulta necesaria para contrarrestar la erosión de la base imponible originada por la deducción. Por lo general, la obligación de retener no se impone a los consumidores particulares residentes de un país que pagan sumas a no residentes por servicios, porque los consumidores no suelen tener derecho a deducir los pagos y es difícil hacer cumplir una obligación de retención cuando se trata de personas. Quienes no practicaran la retención estarían obligados a pagar intereses y sanciones, y muchos países establecen la responsabilidad solidaria del agente de retención por la cuantía del impuesto. Además, la deducibilidad de los pagos por servicios a no residentes puede supeditarse a que el contribuyente retenga del pago la cuantía adecuada del impuesto.

37. Los siguientes tipos de pagos por servicios a no residentes suelen estar sujetos a la retención de impuestos:

- a) Los sueldos, salarios y otras remuneraciones, incluidas las pensiones, pagados a empleados no residentes por empleadores residentes, empleadores no residentes con un establecimiento permanente o centro fijo en el país, o el Gobierno;
- b) Los honorarios de miembros de juntas directivas y las remuneraciones de los directivos de alto nivel pagados por empresas residentes de un país en desarrollo;
- c) Las sumas pagadas a los artistas o deportistas no residentes por los servicios prestados en un país en desarrollo por el promotor del espectáculo o el propietario del local;
- d) Los pagos deducibles por los servicios de transporte marítimo o aéreo internacional;
- e) Las sumas pagadas a no residentes por servicios técnicos, de consultoría o gestión.

38. Si bien la retención de impuestos se aplica generalmente a los importes efectivamente pagados a los proveedores de servicios no residentes, hay circunstancias en que es necesario practicar la retención fiscal a pagos estimados, como las sumas estimadas que se pagan conforme a las normas de precios de transferencia y los pagos estimados por el devengo de gastos deducibles.

Contramedidas establecidas en los tratados fiscales

39. Algunas disposiciones de la Convención Modelo de las Naciones Unidas y el Modelo de Convenio de la OCDE restringen las medidas tributarias de la legislación nacional. De ser posible, los países en desarrollo deben evitar incluir esas medidas en sus tratados fiscales o modificarlas a fin de que los tratados no impidan la aplicación de contramedidas frente a la erosión de la base imponible en la legislación nacional. En otras disposiciones de los modelos de convenio se confieren a los países en desarrollo derechos de imposición con respecto a los ingresos procedentes de la prestación de servicios y se impide que los contribuyentes pongan en práctica estrategias de elusión fiscal para obtener indebidamente los beneficios de los tratados. De ser posible, los países en desarrollo deben velar por que esas disposiciones se incluyan en sus tratados fiscales.

40. Los países en desarrollo podrían considerar la posibilidad de modificar o no incluir las disposiciones recogidas en los siguientes artículos de la Convención Modelo de las Naciones Unidas y el Modelo de Convenio de la OCDE en sus tratados fiscales:

- a) Artículo 14: cabe la posibilidad de que un país en desarrollo negocie un plazo más breve (90 o 120 días, en lugar de 183) para que los no residentes que prestan servicios profesionales u otros servicios independientes en el país estén sometidos a imposición por los ingresos derivados de la prestación de esos servicios;

b) Artículos 5 y 7: cabe la posibilidad de que un país en desarrollo negocie un plazo más breve que el actual de 183 días para que se reconozca la existencia de un establecimiento permanente vinculado a los servicios en virtud del artículo 5 3) b) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas y elimine el requisito de que los servicios pertenezcan al “mismo proyecto o un proyecto conexo”, anteriormente incluido en el artículo 5 3) b). Los países en desarrollo también podrían plantearse adoptar para los proyectos de construcción un plazo inferior al período de seis meses que figura en el artículo 5 3) a) y negociar una disposición especial que permita agrupar los proyectos de construcción llevados a cabo en distintos lugares del país;

c) Artículo 24 3): según lo dispuesto en este artículo, un país no puede discriminar a un empleador no residente con un establecimiento permanente en el país frente a un empleador residente en las mismas circunstancias. La mayoría de los países insistirán en incluir esta disposición en sus tratados. La disposición no presenta ninguna dificultad para los países en desarrollo, siempre que obliguen a los empleadores residentes a retener el impuesto de los sueldos y salarios de los trabajadores no residentes y no nieguen a los empleadores no residentes el derecho a acogerse a la deducción por los sueldos y salarios pagados a los empleados no residentes al calcular los beneficios atribuibles al establecimiento permanente;

d) Artículo 24 4): si un país en desarrollo desea negar la deducción de los pagos a los residentes de los otros Estados con los que haya concertado tratados en el caso de determinados servicios, debe evitar incluir el artículo 24 4) en sus tratados o modificar esa disposición para que excluya los pagos a no residentes por esos servicios.

41. Los países en desarrollo deben contemplar la posibilidad de incluir los siguientes artículos de la Convención Modelo de las Naciones Unidas en sus tratados fiscales:

a) El artículo 15, que incluye una disposición especial para prevenir la contratación internacional de mano de obra (véase el párr. 1 del comentario al artículo 15 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas);

b) El artículo 16, cuyo propósito es obligar a las empresas residentes que paguen honorarios a administradores y remuneraciones a directivos de alto nivel a retener los impuestos correspondientes de esos pagos de acuerdo con la legislación interna de los países en desarrollo;

c) El artículo 19, cuyo propósito es facultar al Gobierno de un país en desarrollo a gravar las remuneraciones que paga a los empleados no residentes;

d) El artículo 18 B, cuyo propósito es facultar a un país en desarrollo a gravar las pensiones que se pagan a los empleados no residentes;

e) El artículo 17, en particular su párrafo 2, cuyo propósito es facultar a un país en desarrollo a gravar todos los ingresos procedentes de espectáculos o actividades deportivas que se realicen en el país, incluso cuando sean percibidos por otra persona;

f) El artículo 5, incluidas las normas contra la elusión fiscal añadidas en 2017, cuyo propósito es prevenir que se utilicen artificios para evitar el reconocimiento del establecimiento permanente;

g) El artículo 5 6), cuyo propósito es facultar a un país en desarrollo a gravar los ingresos procedentes del cobro de primas de seguros o el aseguramiento de riesgos en el país;

h) El artículo 29 9), que recoge la norma general contra los abusos añadida en 2017, cuyo propósito es permitir que un país en desarrollo deniegue los beneficios de los tratados en situaciones de abuso.

42. Como se señaló anteriormente, las multinacionales pueden erosionar la base imponible de un país en desarrollo utilizando una empresa del grupo establecida en una jurisdicción de fiscalidad baja para prestar diversos tipos de servicios (técnicos, de consultoría o gestión) a otra empresa del grupo que realice operaciones en el país en desarrollo. Los honorarios por servicios pagados por la empresa del grupo en el país en desarrollo suelen ser deducibles de la base del impuesto sobre sociedades del país. A pesar de que el país en desarrollo puede aplicar retenciones a los honorarios con arreglo a su legislación nacional, las disposiciones de un tratado fiscal entre el país en desarrollo y el país de residencia del proveedor de servicios pueden impedir que se aplique cualquier retención a los honorarios.

43. Para hacer frente a este riesgo de erosión de la base imponible, los países en desarrollo podrían evitar concertar tratados fiscales, en particular con países de fiscalidad baja, lo que sería una respuesta drástica con consecuencias posiblemente desfavorables, o insistir en que en sus tratados fiscales se incluyeran disposiciones que les permitieran aplicar la retención fiscal a una tasa razonable sobre los pagos deducibles por servicios. Para muchos países en desarrollo, la concertación de tratados fiscales es una vía importante para atraer inversión extranjera. Por este motivo, para ellos es importante incluir en sus tratados fiscales determinadas disposiciones, como el artículo 12A de la Convención Modelo de las Naciones Unidas de 2017, que les permiten gravar mediante retención fiscal los pagos por servicios.

44. De conformidad con el artículo 12A, un Estado contratante puede someter a imposición los honorarios por servicios técnicos procedentes de ese Estado y pagados a un residente del otro Estado contratante a una tasa convenida por los dos Estados. Los honorarios por servicios técnicos se consideran procedentes del Estado en que el pagador es residente, o no residente con un establecimiento permanente o centro fijo, y los honorarios son deducibles al calcular los beneficios atribuibles al establecimiento permanente o centro fijo. No obstante, si el proveedor de servicios no residente tiene un establecimiento permanente o centro fijo en el Estado contratante de donde proceden los honorarios por servicios técnicos, los honorarios se gravan sobre una base neta, de conformidad con el artículo 7 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

45. Los honorarios por servicios técnicos se definen como pagos por servicios técnicos, de consultoría y gestión, a excepción de los siguientes pagos: a) a los empleados, porque como se ha explicado anteriormente, los riesgos de erosión de la base imponible son pequeños (los empleados no residentes que prestan servicios en un país para un empleador residente en ese país o no residente con un establecimiento permanente en ese país están sometidos a imposición en ese país en virtud del artículo 15), b) por las actividades de enseñanza que realice una institución educativa o que se lleven a cabo en ella, que están excluidas porque se consideran beneficiosas y los riesgos de erosión de la base imponible son pequeños, y c) por los servicios contratados para uso personal de cualquier particular, porque esos pagos no son deducibles por el pagador y los riesgos de erosión de la base imponible son pequeños.

46. Si bien las palabras “técnicos”, “consultoría” y “gestión” no están definidas y, por consiguiente, tienen su significado ordinario, no se pretende que tengan el significado que se les ha dado en la legislación interna del país que aplica el tratado. Como se explica en el comentario al artículo 12A, los servicios técnicos incluyen servicios que requieren competencias, experiencia o conocimientos especializados y no incluyen servicios normalizados de carácter habitual. Además, los servicios técnicos solo incluyen servicios especializados que se realizan en beneficio de un

cliente; no incluyen los servicios especializados que lleva a cabo una empresa en beneficio propio. Así, por ejemplo, si una empresa utiliza servicios especializados para desarrollar bienes o servicios normalizados que vende a sus clientes, esos servicios no serían servicios técnicos en el sentido que se explica en el artículo 12A.

47. La definición de los honorarios por servicios técnicos entraña una difícil distinción entre los servicios técnicos y otros servicios, que provoca una incertidumbre inevitable. En el comentario al artículo 12A se recoge una disposición alternativa para los países en desarrollo que deseen evitar esta incertidumbre. De acuerdo con la disposición alternativa, el Estado contratante del que procede el pago de cualquier servicio, a excepción de los honorarios por servicios excluidos en virtud del artículo 12A, está facultado para someter a imposición mediante retención fiscal el importe bruto del pago a un residente del otro Estado contratante, pero solo si los servicios se prestan en el primer Estado o se pagan a una persona estrechamente vinculada en el otro Estado. Así, de acuerdo con la disposición alternativa, un país en desarrollo puede gravar todos los pagos por servicios (técnicos y de otro tipo) que se presten en el país, pero solamente puede gravar el pago por los servicios prestados fuera del país cuando los presta un residente del otro país que está estrechamente vinculado al pagador de los servicios. La disposición alternativa puede resultar atractiva para los países en desarrollo, porque evita la incertidumbre que entraña la distinción entre los servicios técnicos y otros servicios, y está pensada para los servicios entre empresas de un grupo que son los que mayor riesgo de erosión de la base imponible plantean.

Cuestiones de administración tributaria

48. En general, los proveedores de servicios no residentes pueden estar sujetos a impuestos sobre sus ingresos netos de la misma manera que los residentes o sobre los pagos brutos que perciben por sus servicios sin deducción alguna. Si los no residentes están sujetos a imposición sobre sus ingresos netos procedentes de servicios, suelen estar obligados a presentar declaraciones de impuestos en que se indiquen sus ingresos imponibles y el monto del impuesto por pagar. Aunque los pagos por servicios que obtengan pueden estar sujetos a retención, esa retención es provisional; representa los pagos adeudados por el impuesto que debe pagar el no residente finalmente establecido en la liquidación de su declaración de impuestos. Si los proveedores de servicios no residentes están sujetos a retención fiscal sobre los pagos brutos que reciben de sus clientes, los importes retenidos suelen ser el impuesto final. El no residente no puede tributar sobre una base neta, aunque en algunas circunstancias es posible que se le permita presentar una declaración de impuestos y solicitar la devolución de cualquier exceso retenido.

49. Si los proveedores de servicios no residentes están sometidos a imposición por estimación, las autoridades fiscales se enfrentan a la difícil tarea de determinar cuáles están obligados a presentar declaraciones de impuestos. Esta dificultad se puede reducir al mínimo si los proveedores de servicios no residentes están sujetos a retención provisional o definitiva. Cuando estos proveedores estén sujetos a retención, la obligación de señalar cuáles estarán sometidos a imposición y de determinar la cuantía del impuesto se traspaasa de forma efectiva a los agentes de retención.

50. A fin de administrar las disposiciones de la legislación nacional y los tratados fiscales de manera eficaz, las autoridades tributarias deben estar facultadas para recabar la información necesaria de los contribuyentes y otras entidades, como las instituciones financieras y los agentes de retención, y para examinar las disposiciones de la legislación nacional y verificar que se hayan cumplido. Por lo tanto, los países en desarrollo deben considerar si los requisitos de divulgación y presentación de información en la legislación nacional y los recursos dedicados a las actividades de inspección y verificación son adecuados para este fin.

51. Las autoridades tributarias de los países en desarrollo también deben aplicar las disposiciones de sus tratados fiscales en materia de tributación de los ingresos procedentes de servicios. En este sentido, la aplicación de los tratados fiscales implica la determinación de:

- a) La residencia de un proveedor de servicios no residente (para ello, a menudo se precisan certificados de residencia de las autoridades tributarias extranjeras);
- b) El artículo aplicable del tratado;
- c) Si el proveedor de servicios no residente tiene derecho a los beneficios del artículo concreto del tratado;
- d) Los beneficios atribuibles a un establecimiento permanente o centro fijo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 7 o 14 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas;
- e) Si los pagos por servicios a no residentes asociados se ajustan a los precios de plena competencia;
- f) Si la cuantía de la retención fiscal practicada es correcta de conformidad con el artículo pertinente del tratado, y si se debe devolver algún excedente.

Lista de verificación de los principales riesgos de erosión de la base imponible y posibles contramedidas

Riesgos

Contramedidas

Rentas del trabajo

- | | |
|--|---|
| • Trabajadores no residentes que trabajan para un establecimiento permanente o centro fijo de un no residente dentro de un país | • Imponer la obligación de retención al empleador y denegar toda deducción si no se practica la retención |
| • Trabajadores no residentes que trabajan para un establecimiento permanente o centro fijo de un no residente fuera de un país | • Imponer la obligación de retención al empleador y denegar toda deducción si no se practica la retención; velar por que los tratados fiscales no impidan la recaudación de los impuestos internos |
| • Trabajadores no residentes que, en esencia, son empleados de un empleador residente, pero que desde el punto de vista jurídico están contratados por un empleador no residente (subcontratación internacional de mano de obra) | • Aplicar disposiciones especiales en los tratados fiscales, o una norma contra el uso indebido de la legislación nacional o los tratados |
| • Trabajadores no residentes que, en esencia, son empleados de un empleador residente, pero que desde el punto de vista jurídico son contratistas independientes | • Determinar la relación laboral en función de la esencia o el contenido económicos |
| • Remuneración de los miembros de juntas directivas y directivos de alto nivel no residentes | • Aplicar las normas contra el uso indebido de la legislación nacional o los tratados |
| | • Asegurarse de que las sumas estén sometidas a imposición en virtud de la legislación nacional y que las empresas residentes tengan la obligación de practicar la retención; incluir el artículo 16 en los tratados fiscales |

Ingresos procedentes de espectáculos y actividades deportivas

- | | |
|---|---|
| • Espectáculos y actividades deportivas de corta duración realizados por no residentes en un país donde los no residentes ganan sumas considerables | • Gravar todos los ingresos procedentes de espectáculos y actividades deportivas de los no residentes en el país; incluir el artículo 17 en los tratados fiscales |
| • Los ingresos procedentes de espectáculos y actividades deportivas son percibidos por otra persona | • Procurar que la legislación nacional contenga normas contra la elusión y que los tratados incluyan el artículo 17 2) |

Servicios empresariales, profesionales y otros servicios independientes

- | | |
|--|--|
| • No residentes que prestan servicios considerables en un país sin tener un establecimiento permanente o centro fijo en él, en particular cuando los no residentes utilizan artificios para evitar tener un establecimiento permanente o centro fijo | • Asegurarse de que la legislación nacional y los tratados fiscales contienen normas contra la elusión |
| | • Negociar un plazo más breve para los establecimientos permanentes dedicados a servicios de construcción y otros relacionados |

*Riesgos**Contramedidas*

- | | |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"> • No residentes que prestan servicios considerables fuera de un país para clientes que son residentes o realizan actividades empresariales en el país, en particular cuando esos clientes se acogen a la deducción de los pagos a los proveedores de servicios no residentes • Obtención de cuantiosos ingresos por aseguradoras no residentes sin establecimiento permanente en un país • Pagos efectuados por residentes a no residentes vinculados por sus servicios a precios superiores o inferiores al precio de plena competencia • No residentes que prestan servicios, por ejemplo servicios técnicos, fuera de un país para clientes que son residentes o realizan actividades empresariales en el país, en particular cuando esos clientes solicitan una deducción por los pagos a los proveedores de servicios no residentes | <ul style="list-style-type: none"> • Asegurarse de que los pagos por servicios estén sujetos a tributación en virtud de la legislación nacional e imponer la obligación de practicar la retención a los pagadores denegándoles cualquier deducción si no cumplen esa obligación; velar también por que los tratados fiscales no impidan la tributación nacional • Procurar que las aseguradoras estén sometidas a imposición sobre los ingresos procedentes del aseguramiento de riesgos o el cobro de primas sin necesidad de un establecimiento permanente e incluir el artículo 5 6) en los tratados fiscales • Aplicar con eficacia las normas de fijación de precios de transferencia • Imponer la retención fiscal sobre esos pagos con independencia del lugar en que se presten los servicios e incluir el artículo 12A de la Convención Modelo de las Naciones Unidas en los tratados fiscales |
|---|---|