

**NACIONES UNIDAS
DIRECTRICES SOBRE EL TRATAMIENTO
TRIBUTARIO EN RELACIÓN CON
LOS PROYECTOS DE COOPERACIÓN
GOBIERNO A GOBIERNO**



Naciones Unidas

Naciones Unidas

**Directrices sobre el
Tratamiento Tributario en
relación con los Proyectos
de Cooperación Gobierno
a Gobierno**



Naciones Unidas
Nueva York, 2021

Copyright © Abril 2021
Naciones Unidas

Todos los derechos reservados

eISBN: 9789210001090

Para información adicional, por favor contacte:

Naciones Unidas
Departamento de Asuntos Económicos y
Sociales
Oficina de Financiación para el Desarrollo
Sostenible
Secretariado de las Naciones Unidas
Plaza ONU, Oficina, Room DC2-2170
Nueva York, N.Y. 10017, EE.UU
Tel: (1-212) 963-7633 • Fax: (1-212) 963-0443
Correo electrónico: ffdoffice@un.org

Prefacio

La Conferencia Internacional sobre la Financiación para el Desarrollo celebrada en Addis Abeba en agosto de 2015 reconoció que la búsqueda de la movilización de recursos nacionales era fundamental para lograr la Agenda de 2030 para el Desarrollo. También acogió los esfuerzos continuos para adherirse a los principios acordados sobre cooperación eficaz para el desarrollo y, al respecto, destacó la necesidad de considerar el no solicitar exenciones tributarias de los bienes y servicios entregados como cooperación gobierno a gobierno.

El tema del tratamiento tributario en relación con los proyectos de cooperación gobierno a gobierno ha estado en la agenda del Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Materia Fiscal de las Naciones Unidas desde su primera sesión (Ginebra, 5-9 de diciembre de 2005). La Agenda de Acción de Addis Abeba y el compromiso compartido hacia una asociación global para el desarrollo sostenible dieron un nuevo impulso al trabajo en esa área y permitió que el Comité finalizara y adoptara estas prácticas *Directrices sobre el Tratamiento Tributario en relación con los Proyectos de Cooperación Gobierno a Gobierno*.

Los países en desarrollo generalmente necesitan ampliar su base imponible como parte de sus esfuerzos de movilización de recursos nacionales para invertir en los Objetivos de Desarrollo Sostenible. Sin embargo, la proliferación de exenciones tributarias, incluyendo las exenciones tributarias relacionadas con proyectos de cooperación gobierno a gobierno, es un serio obstáculo para la ampliación de la base imponible. Los países donantes son cada vez más conscientes de las dificultades que las exenciones tributarias otorgadas en relación con los proyectos de cooperación crean para las autoridades tributarias de los países en desarrollo. Varios de ellos han reconsiderado su política en este ámbito. Estas Directrices, que son el resultado de discusiones de múltiples partes interesadas, abordan varias consideraciones que deben tenerse en cuenta al momento de determinar si deben solicitarse tales exenciones. También brindan orientación sobre la negociación de cualquier disposición tributaria relacionada con proyectos de cooperación gobierno a gobierno, el alcance y la implementación de estas disposiciones, así como la necesidad de transparencia en esta área.

El objetivo general de estas Directrices es ayudar a los países donantes y receptores a determinar el tratamiento tributario adecuado en relación con los proyectos de cooperación gobierno a gobierno, facilitando la discusión de este tema.

Los siguientes miembros del Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Materia Fiscal de las Naciones Unidas participaron en la labor del Subcomité que se creó para finalizar el trabajo sobre estas Directrices: Marlene Patricia Nembhard-Parker (Jamaica), quien actuó como Coordinadora del Subcomité, Natalia Aristizabal Mora (Colombia), Abdoufatah Moussa Arreh (Djibouti), Margaret Moonga Chikuba (Zambia), Dang Ngoc Minh (Vietnam), Patricia Mongkhonvanit (Tailandia), Carmel Peters (Nueva Zelanda), Aart Roelofsen (Países Bajos) y Elfrieda Stewart Tamba (Liberia). Otros participantes en el Subcomité fueron: Anthony Mathyela Munanda (Foro Africano de Administración Tributaria), Norbert Roller (Grupo del Banco Mundial), Joe Stead (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos), Christophe Waerzeggers (Fondo Monetario Internacional), Attiya Waris (Universidad de Nairobi) e Iain Steel (Instituto de Desarrollo de Ultramar).

El trabajo de apoyo al Secretariado que culminó en esta publicación fue llevado a cabo por Irving Ojeda Alvarez, Josephine Muthoni Muchiri, Jacques Sasseville, Silvia, Maria Cecilia Sodre y Sheilah Trotta. De la misma forma, deseamos reconocer la ayuda de Leah McDavid en la compilación y edición de esta publicación, y a Charles Dakay por el diseño de la carátula.

La traducción, revisión y edición de la versión en español de este documento fue llevado a cabo por Irving Ojeda Alvarez, Gisel Mercado, Edgar Morales y Hamlet Gutiérrez, con la colaboración de Maria Wong y Manuel Stefano Castaño.

En nombre del Comité y del Departamento de Asuntos Económicos y Sociales de las Naciones Unidas expresamos nuestro agradecimiento al Reino Unido por acoger generosamente una de las reuniones del Subcomité, a la Unión Europea por apoyar financieramente dos reuniones claves del Subcomité y a la Agencia Noruega de Cooperación para el Desarrollo (NORAD) por su generosa contribución al proyecto multidonante cuyo objetivo es proveer apoyo sustantivo efectivo al Comité Fiscal de las Naciones Unidas, sus subcomités y las actividades relativas al desarrollo de capacidad.

Navid Hanif
Director, Oficina para la Financiación del Desarrollo
Sostenible
Departamento de Asuntos Económicos y Sociales

Contenido

Prefacio	iii
Resumen Ejecutivo	1
Introducción	5
Alcance y propósitos de las Directrices	10
Directrices	13
Principios básicos concernientes a las solicitudes de exenciones tributarias para los proyectos de cooperación gobierno a gobierno	13
Negociación de las disposiciones tributarias relacionadas a los proyectos de cooperación gobierno a gobierno	13
Alcance de las disposiciones tributarias relacionadas a la negociación de proyectos de cooperación gobierno a gobierno	14
Transparencia	14
Implementación de las disposiciones tributarias negociadas de la cooperación gobierno a gobierno	15
Principios tributarios internacionalmente aceptados	18
Impuesto sobre la renta – remuneración del empleo ...	18
Impuesto sobre la renta – utilidades de empresas extranjeras	19
Tributación indirecta – crisis humanitarias	19
Tributación indirecta – propiedad personal y enseres domésticos de los trabajadores	21
Tributación indirecta – importación temporal	21
Explicación de las Directrices	22
Principios básicos relacionados con las solicitudes de exenciones tributarias de los proyectos de cooperación gobierno a gobierno	22
Negociación de las disposiciones tributarias relacionadas a los proyectos de cooperación gobierno a gobierno	30

Alcance de las disposiciones tributarias negociadas en los proyectos de cooperación gobierno a gobierno	32
Transparencia.	34
Implementación de las disposiciones tributarias negociadas en los proyectos de cooperación gobierno a gobierno.	39
Explicaciones de los principios tributarios internacionalmente aceptados aplicables a proyectos de cooperación gobierno a gobierno	50
Impuesto sobre la renta — remuneración del empleo.	50
Impuesto sobre la renta — utilidades y pagos a empresas extranjeras.	53
Tributación indirecta — crisis humanitarias.	54
Tributación indirecta — propiedad personal y enseres domésticos de los trabajadores.	61
Tributación indirecta — importación temporal	63
Anexo — Recomendación sobre la divulgación pública de disposiciones relativas al tratamiento fiscal de los proyectos de cooperación gobierno a gobierno	67

Resumen Ejecutivo

La práctica de otorgar exenciones tributarias en relación con los proyectos de cooperación gobierno a gobierno se ve extensamente entre los países en desarrollo. Una encuesta reciente muestra que estas exenciones son otorgadas con mayor frecuencia a los impuestos al valor agregado y aranceles aduaneros, así como a los impuestos sobre la renta de sociedades, impuestos sobre la renta personal e impuestos sobre los salarios, incluyendo los impuestos retenidos en la fuente.

La *Agenda de Acción de Addis Abeba*, que incluye un conjunto integral de medidas destinadas a abordar los desafíos del financiamiento de los Objetivos de Desarrollo Sostenible 2030, acogió el “esfuerzo continuo de mejorar la calidad, impacto y efectividad de la cooperación para el desarrollo” y, en ese sentido, incluyó un compromiso de “considerar no solicitar exenciones tributarias de los bienes y servicios aportados en la cooperación gobierno a gobierno, comenzando con la renuncia a los reembolsos de los impuestos al valor agregado y los gravámenes de importación”.

Esta nota incluye un conjunto de Directrices que fueron desarrolladas por el Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Materia Fiscal de las Naciones Unidas, a la luz de este compromiso. Estas Directrices buscan facilitar la consideración sobre si deben solicitarse o no exenciones tributarias en relación con los proyectos de cooperación gobierno a gobierno (y, de solicitarse exenciones tributarias, la forma en la que deben ser negociadas y, cuando sean otorgadas, la forma en la que deben implementarse).

Estas Directrices reconocen que, si bien cada donante tiene la libertad de establecer las condiciones bajo las cuales está dispuesto a proporcionar cooperación gobierno a gobierno, debe reconocerse que las exenciones tributarias generan dificultades significativas a los países en desarrollo y contravienen el objetivo de fortalecer la movilización de recursos nacionales.

Las Directrices también reconocen la creciente importancia del rol de la transparencia y la rendición de cuentas en el panorama global actual, y la importancia de adherirse a estos principios que son claves para la buena gobernanza tributaria, incluso en la administración de la cooperación gobierno a gobierno.

Las Directrices se refieren exclusivamente al tratamiento tributario en relación con los proyectos que involucran asistencia para el desarrollo proporcionada por gobiernos y sus agencias de cooperación, incluyendo la asistencia proporcionada a través de organizaciones gubernamentales internacionales; por tanto, las Directrices no abordan los proyectos de asistencia para el desarrollo a cargo de entidades no gubernamentales. Estas Directrices hacen referencia a una serie de principios tributarios internacionalmente aceptados que se reflejan en instrumentos multilaterales, así como en la red de tratados tributarios bilaterales, y explican cómo el cumplimiento de estos principios asegura que, de forma típica, no se exijan impuestos sobre un número de transacciones que se llevan a cabo en el contexto de un proyecto de cooperación gobierno a gobierno, sin la necesidad de que sean negociadas exenciones tributarias. Si bien las Directrices se refieren a estos principios tributarios internacionalmente aceptados, no proporcionan las reglas tributarias que se esperaría que los países donantes o receptores deban seguir o incluir en los acuerdos.

Las Directrices no son vinculantes de ninguna manera y están redactadas en términos generales para facilitar su comprensión por parte de personas con experiencia tributaria limitada. Se han preparado con el objetivo de asistir a los donantes y a los países en desarrollo a determinar el tratamiento tributario apropiado en relación con los proyectos de cooperación gobierno a gobierno. Las Directrices deberían facilitar la discusión de asuntos tributarios entre donantes y receptores de cooperación gobierno a gobierno. Se espera que contribuyan a evitar la proliferación de diferentes normativas, que reducirían la transparencia e incrementarían tanto la carga administrativa, como el costo de cumplimiento para los donantes y receptores. Dado que algunos donantes ya siguen la política de no solicitar exenciones tributarias en relación con sus proyectos de cooperación gobierno a gobierno, las Directrices también promoverán una mayor consistencia en este tema, reduciendo así las situaciones en las que la administración tributaria de un país en desarrollo debe administrar diferentes normas tributarias respecto a dos o más donantes, con frecuencia por su participación en el mismo proyecto de desarrollo, o en relación con las respectivas contribuciones de los donantes y del sector privado al mismo proyecto de desarrollo, llevado a cabo a través de un acuerdo de asociación público-privado.

Primeramente, las Directrices abordan las consideraciones generales relevantes para determinar si deben concederse exenciones tributarias relacionadas a los proyectos de cooperación gobierno a gobierno. La Directriz 1 está dirigida a los donantes: se les exhorta a abstenerse de solicitar exenciones de los impuestos exigidos en los países receptores en relación con los proyectos de cooperación gobierno a gobierno, excepto en la medida que, y únicamente mientras, las normativas tributarias en el país receptor que se aplicarían a esas transacciones no sean consistentes con los principios tributarios internacionalmente aceptados, o en casos excepcionales en los que surjan serias preocupaciones sobre el pago de impuestos a ese país, como resultado de una revisión de la estructura de gobernanza, el sistema tributario o la administración tributaria del mismo. La Directriz 2 está dirigida a los países receptores y los incentiva a asegurarse de que el tratamiento tributario de las transacciones relacionadas a los proyectos de cooperación gobierno a gobierno sean consistentes con los principios tributarios internacionalmente aceptados para minimizar las situaciones donde se pudieran solicitar exenciones tributarias específicas en relación con proyectos de cooperación gobierno a gobierno.

A continuación, las Directrices se refieren a los casos en los que se ha decidido que deben solicitarse exenciones específicas en relación con los proyectos de cooperación gobierno a gobierno. En estos casos, las Directrices sugieren que las autoridades tributarias deben estar involucradas en la negociación y redacción de estas exenciones, y que el alcance de estas exenciones debe restringirse a los donantes para que no apliquen a otras partes involucradas, como los subcontratistas y consultores.

Las Directrices también abordan la transparencia de las políticas de los países en lo referente al pago de los impuestos relacionados con los proyectos de cooperación gobierno a gobierno y la necesidad de garantizar que los segmentos relevantes de cualquier documento que prevean tales exenciones se pongan a disposición del público.

Las demás Directrices abordan la implementación de las exenciones tributarias negociadas. Ellas exhortan a los países receptores a garantizar que se cumplan todos los requisitos legales necesarios para dar fuerza de ley a esas exenciones y también enfatizan la importancia de estimar y hacer un análisis de los ingresos tributarios no percibi-

dos como resultado de esas exenciones tributarias, así como a utilizar mecanismos para minimizar la carga administrativa y reducir el fraude relacionado con la aplicación de estas exenciones. Independientemente de si se otorgan exenciones tributarias relacionadas los proyectos de cooperación gobierno a gobierno, las Directrices también recomiendan que los donantes cumplan con las obligaciones de suministro de información y retención de impuestos de los países receptores respecto a los pagos a las entidades que están sujetas a tributación.

Después de las Directrices se describen algunos de los principios tributarios internacionalmente aceptados a los que se hace referencia. Estos principios abordan los siguientes temas:

- Impuesto sobre la renta — remuneración del empleo
- Impuesto sobre la renta — utilidades y pagos a empresas extranjeras
- Impuestos indirectos — crisis humanitarias
- Impuestos indirectos — propiedad personal y enseres domésticos de los trabajadores
- Impuestos indirectos — importación temporal

La descripción de estos principios tributarios internacionalmente aceptados va seguida de una explicación detallada de las Directrices que incluye un resumen de los pros y contras de las exenciones tributarias en relación con proyectos de cooperación gobierno a gobierno, así como un análisis de cada una de las Directrices. También se proporcionan explicaciones sobre cada uno de los principios tributarios internacionalmente aceptados a los que se hace referencia en las Directrices.

Introducción

1. La *Agenda de Acción de Addis Abeba*,¹ que fue avalada por la Asamblea General de las Naciones Unidas en 2015,² incluye un conjunto integral de acciones concretas para abordar los desafíos de la financiación y la creación de un entorno favorable para el logro de los Objetivos de Desarrollo Sostenible 2030. El párrafo 58, que destaca la necesidad de mejorar la eficacia de la cooperación para el desarrollo, se refiere expresamente a las exenciones fiscales relacionadas con los proyectos de cooperación gobierno a gobierno:

Acogemos los esfuerzos continuos para mejorar la calidad, el impacto y la eficacia de la cooperación para el desarrollo y otros esfuerzos internacionales en las finanzas públicas [...] También consideraremos no solicitar exenciones tributarias sobre bienes y servicios entregados como cooperación gobierno a gobierno, comenzando con la renuncia a los reembolsos de impuestos al valor agregado y gravámenes a la importación.

2. Las Directrices incluidas en esta publicación fueron desarrolladas por el Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Materia Fiscal de las Naciones Unidas con el fin de facilitar la consideración sobre si deben solicitarse o no exenciones tributarias con respecto a proyectos de cooperación internacional y en caso de solicitarlas, la forma en las que se deben negociar e implementar.

3. La cooperación internacional puede ser proporcionada a un país por gobiernos extranjeros, agencias controladas por el gobierno, organizaciones internacionales, organizaciones no gubernamentales (ONG), sociedades o individuos. Esa asistencia puede ser diseñada para facilitar el desarrollo o reformas, puede responder a desastres naturales u otras crisis humanitarias, puede tomar la forma de operaciones de paz o puede promover otros propósitos de desarrollo o bienestar. Puede adoptar diferentes formas, como donaciones, préstamos en condiciones favorables y bienes o servicios prestados en especie. Puede

1 Naciones Unidas, *Agenda de Acción de Addis Abeba de la Tercera Conferencia Internacional sobre la Financiación para el Desarrollo (Agenda de Acción Addis Abeba)*, texto del documento final adoptado en la Tercera Conferencia Internacional sobre la Financiación para el Desarrollo (Addis Abeba, Etiopía, 13 – 16 de julio de 2015).

2 Resolución 69/313 del 27 de julio de 2015.

resultar de proyectos de asistencia bilateral o multilateral. No obstante, estas Directrices se aplican exclusivamente a la cooperación internacional que es proporcionada a un país o jurisdicción por el gobierno de un país extranjero (o sus subdivisiones o agencias), ya sea directamente o a través de una institución de desarrollo multilateral. Esto corresponde al concepto de cooperación gobierno a gobierno³ que se utiliza en estas Directrices.

4. Muchos países en desarrollo otorgan exenciones de impuestos⁴ para diversas transacciones en el marco de proyectos de cooperación

3 A los efectos de estas Directrices, la cooperación gobierno a gobierno abarca los diversos flujos de recursos que los gobiernos de otros países proporcionan a los países en desarrollo, incluidas sus subdivisiones políticas y sus agencias, así como las organizaciones gubernamentales internacionales financiadas por estos gobiernos, subdivisiones o agencias y que sean de naturaleza concesional (que abarquen donaciones y préstamos blandos) y se administren con la promoción del desarrollo económico y el bienestar de los países en desarrollo como su objetivo principal. Esta ayuda no incluye la asistencia militar y la promoción de los intereses de seguridad de los donantes, ni la asistencia proporcionada principalmente para objetivos comerciales, como créditos a la exportación o garantías de exportación. Si bien la naturaleza de los flujos de recursos que abarca la frase “cooperación gobierno a gobierno” es similar a la de los flujos cubiertos por el concepto de Asistencia Oficial para el Desarrollo (AOD) desarrollado por el Comité de Asistencia para el Desarrollo (CAD) de la OCDE (ver OCDE, *¿qué es AOD?*, en <https://www.oecd.org/dac/financing-sustainable-development/development-finance-standards/What-is-ODA.pdf>, documento en inglés consultado el 19 de enero de 2021), el concepto de cooperación gobierno a gobierno no se limita a la asistencia proporcionada por miembros del CAD.

4 En estas Directrices, las referencias a las “exenciones tributarias” abarcan tanto las exenciones de los impuestos nacionales como las exenciones de los aranceles aduaneros. Estas exenciones se refieren a cualquier forma de alivio, ya sea total o parcial. Además, las referencias a los impuestos indirectos generalmente se refieren a los impuestos al valor agregado (IVA), los impuestos sobre bienes y servicios (GST, por sus siglas en inglés), así como los impuestos sobre las ventas y el consumo de base amplia o específicos, incluidos los impuestos especiales.

gobierno a gobierno, por lo general, ante la insistencia de los donantes. Los siguientes son ejemplos de situaciones en las que podrían aplicarse estas exenciones:

- Los bienes son importados por un no residente de forma temporal (posible exención de aranceles aduaneros, IVA y otros impuestos indirectos).
 - Los bienes son importados por un no residente, pero no serán reexportados (posible exención de aranceles aduaneros e IVA).
 - Los bienes son importados por un residente, pagados con fondos del proyecto (posible exención de aranceles aduaneros e IVA).
 - Los bienes o servicios se compran a un proveedor local, utilizando fondos del proyecto (posible exención del IVA).
 - Un individuo no residente llega al país para prestar servicios como empleado, pagado con fondos del proyecto (posible exención del impuesto sobre la renta personal y contribuciones sociales).
 - Un contratista no residente presta servicios en virtud de un contrato financiado con fondos del proyecto (posible exención del impuesto sobre la renta o de sociedades).
 - Se contrata a una sociedad residente (o un no residente con establecimiento permanente en el país) para que preste servicios a ser financiados con fondos del proyecto (posible exención del impuesto sobre la renta o de sociedades).
 - Se contrata a individuos residentes, con fondos del proyecto, para trabajar para un contratista residente o no residente (posible exención del impuesto sobre la renta personal y contribuciones sociales).
5. Una publicación del Foro Africano de Administración Tributaria y del Instituto de Desarrollo de Ultramar (IDU), *The Taxation of Foreign Aid — Don't ask, Don't tell, Don't know*⁵ incluye una lista de

5 Foro Africano de Administración Tributaria y el Instituto de Desarrollo de Ultramar, *The Taxation of Foreign Aid — Don't ask, Don't tell, Don't know*, mayo 2018, disponible en inglés en <https://cdn.odi.org/media/documents/12191.pdf>, consultado el 19 de enero de 2021.

exenciones comunes a la cooperación gobierno a gobierno⁶ y muestra hasta qué punto la práctica de otorgar exenciones tributarias con respecto a proyectos de cooperación gobierno a gobierno se extiende entre los países en desarrollo. Dicha publicación, que informa sobre los resultados de una encuesta de 20 países en desarrollo (incluyendo 15 del África subsahariana), indica que casi todos estos países (95%) ofrecen exenciones tributarias para la cooperación gobierno a gobierno con respecto a los impuestos al valor agregado, mientras que el 85% proporciona exenciones tributarias con respecto a los aranceles aduaneros y alrededor del 60% con respecto a los impuestos de sociedades, los impuestos sobre la renta personal y los impuestos sobre nómina, incluyendo los impuestos retenidos en la fuente.⁷ La encuesta también indica que en la mayoría de los países no hay una publicación de las estimaciones de los ingresos fiscales afectados por estas exenciones.⁸ Otro estudio de Caldeira, Geourjon y Rota-Graziosi,⁹ sin embargo, estima que para algunos países africanos, el monto de estos ingresos

6 Ibid., Cuadro 1, p. 6.

7 Ibid., p. 3, cifra 2.

8 Ibid., p. 1. Sin embargo, se pueden encontrar algunas estimaciones: el cuadro 2 (p. 9) de la misma publicación hace referencia a un estudio de 2005 que estima los costos de las exenciones arancelarias en Mali al 1.7% del PIB y otro estudio de 2013 que estima los costos relacionados con exenciones relativas a cooperación en Burundi al 50% de las exenciones arancelarias totales. Otras estimaciones también pueden encontrarse en las declaraciones de gastos tributarios de algunos países. Por ejemplo, Benín estimó la pérdida de ingresos en alrededor de 16,000 millones de francos CFA para 2017 (véase <http://budgetbenin.bj/wp-content/uploads/2018/10/Rapport-sur-les-D%C3%A9penses-Fiscales.pdf>, documento en francés consultado el 19 de enero de 2021, Anexo 3, línea 410) y Guinea estimó la pérdida de ingresos en alrededor de GFN 100 mil millones, o cerca del 1% de los ingresos totales, para 2016 (véase <https://ferdi.fr/dl/df-Xh1M9WNBf7rpX2UpQbTHuBX3/rapport-d-evaluation-des-depenses-fiscales-en-republique-de-guinee-pour.pdf>, documento en francés consultado el 19 de enero de 2021, p. 21).

9 Caldeira, E., Geourjon, A-M. y Rota-Graziosi, G., “Taxing aid: the end of a paradox?” publicado en *International Tax and Public Finance* (2020) 27, p. 240-255 disponible en <https://doi.org/10.1007/s10797-019-09573-6>, documento en inglés consultado el 19 de enero de 2021.

tributarios puede llegar a ser tan alto como el 1% o el 2% del PIB de estos países.

6. Las leyes nacionales y los instrumentos internacionales existentes a menudo prevén ciertas exenciones tributarias, sin la necesidad de una exención específica en relación con proyectos de cooperación gobierno a gobierno. Por ejemplo, un no residente que importa bienes que serán sacados del país después de ser utilizados para un proyecto, podría calificar para importaciones temporales de conformidad con los términos de un régimen aduanero general. Además, un no residente que preste servicios pagados por un donante extranjero, que no tiene un establecimiento permanente en el país en desarrollo en el que se lleva a cabo el trabajo, podría no estar sujeto a impuestos sobre la renta de sociedades según la legislación del impuesto sobre la renta de ese país o según los términos de un tratado tributario de aplicación general, nuevamente sin referencia específica al proyecto de cooperación gobierno a gobierno.

7. Por supuesto, cada donante es libre de establecer las condiciones bajo las cuales está dispuesto a otorgar cooperación gobierno a gobierno. A algunos donantes les puede preocupar que la aplicación de impuestos reduzca los recursos disponibles para sus actividades de desarrollo y que sería difícil conseguir apoyo interno para el pago de estos impuestos. Como se explica con más detalle más adelante, dichos donantes pueden considerar que si su presupuesto para financiar la ayuda del exterior es limitado, el destinar fondos para el pago de impuestos a un país en desarrollo, relacionados con un proyecto de desarrollo en ese país, simplemente reduciría el monto de fondos disponible para los otros costos del proyecto (véanse los párrafos 16 y 22 más adelante).

8. Sin embargo, los donantes deben reconocer que la cuestión de la concesión de exenciones tributarias con respecto a un proyecto de desarrollo no es un juego de suma cero en el que un país en desarrollo recibe la misma cantidad de ayuda del exterior, ya sea en forma de impuestos pagados, o en forma de bienes o servicios adicionales proporcionados a través del proyecto. Las exenciones fiscales tienen costos indirectos importantes que resultan de las distorsiones económicas, las dificultades administrativas significativas y los riesgos de elusión y abuso tributario que crean para los países en desarrollo.

9. Las exenciones tributarias también son contrarias al objetivo de fortalecer la movilización de recursos nacionales. Se reconoce ampliamente que, para ser más eficaz, la ayuda para el desarrollo debe tener en cuenta las prioridades y políticas establecidas por los propios países receptores. Si bien los países en desarrollo tendrían el derecho de estar preocupados si el pago de impuestos relacionados con proyectos de desarrollo redujera el monto total de ayuda que recibirían del exterior, sus opiniones deberían tenerse en cuenta cuando la verdadera pregunta es si un monto determinado de ayuda del exterior debería asignarse exclusivamente para financiar los costos de bienes o servicios proporcionados directamente a través de estos proyectos de desarrollo, o si también debería asignarse en parte, al pago de impuestos normalmente asociados con la provisión de estos bienes o servicios. Dados los costos indirectos derivados de la concesión de exenciones tributarias, los países en desarrollo normalmente preferirán que parte de la ayuda que reciben se utilice para financiar el pago de estos impuestos. Ésta es una elección válida de política que los donantes deben tener en cuenta.

10. Por lo tanto, se exhorta a los países donantes, sus agencias de cooperación y las organizaciones internacionales a través de las cuales se proporciona cooperación gobierno a gobierno a un país, a que se abstengan de solicitar exenciones de impuestos para transacciones relacionadas con proyectos de cooperación gobierno a gobierno en ese país, excepto en la medida que, y únicamente mientras, las reglas del país receptor para gravar las transacciones relacionadas con la cooperación gobierno a gobierno no cumplan con los principios tributarios internacionalmente aceptados, o en casos excepcionales, en los que surjan serias preocupaciones sobre el pago de impuestos a ese país, como resultado de una revisión objetiva de la estructura de gobernanza, el sistema tributario o la administración tributaria del mismo.

Alcance y propósitos de las Directrices

11. Las Directrices se ocupan exclusivamente del tratamiento tributario de la cooperación gobierno a gobierno que es proporcionada por los gobiernos (incluidos los gobiernos de subdivisiones políticas y los gobiernos locales) o sus agencias, ya sea que la cooperación gobierno a gobierno se brinde directamente o a través de organizaciones internacionales (estos gobiernos, agencias y organizaciones internacionales se denominan colectivamente “donantes”). La ayuda privada que puede

ser proporcionada directamente por las ONG plantea una serie de distintos problemas y, por lo tanto, no se aborda en estas Directrices. Además, en la medida en que un proyecto implique una financiación pública y privada, las Directrices solo se aplican en la medida en que la financiación pública constituya la cooperación gobierno a gobierno.

12. Las Directrices se refieren expresamente a una serie de principios tributarios existentes internacionalmente aceptados que se reflejan en instrumentos multilaterales, así como en la red de tratados tributarios bilaterales basados en los modelos de convenios tributarios de las Naciones Unidas y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).¹⁰ El punto de partida de las Directrices es que, en la medida en que estos principios ya se apliquen al tratamiento tributario de las transacciones relacionadas con proyectos de cooperación gobierno a gobierno, no será necesario negociar exenciones de impuestos.

13. Las Directrices se han elaborado con el fin de ayudar a los países donantes y receptores a determinar el tratamiento tributario adecuado en relación con los proyectos de cooperación gobierno a gobierno. Las Directrices tienen por objeto facilitar el debate sobre cuestiones fiscales entre donantes y receptores de cooperación gobierno a gobierno. Se espera que las Directrices eviten la proliferación de diferentes reglas que reducirían la transparencia y aumentarían la carga administrativa y de cumplimiento tanto para los donantes como los receptores. Dado que algunos donantes ya siguen la política de no solicitar exenciones tributarias en relación con sus proyectos de cooperación gobierno a gobierno, las Directrices también promoverán una mayor consistencia en este tema, reduciendo así las situaciones en las que la administración tributaria de un país en desarrollo debe administrar diferentes

10 Naciones Unidas, *Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo 2017*, disponible en https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf, consultado el 9 de febrero de 2021 y OCDE, *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio — Versión abreviada 2017*, disponible en inglés en https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page1, consultado el 19 de enero de 2021.

normas tributarias con respecto a dos o más donantes, con frecuencia por su participación en el mismo proyecto de desarrollo, o en relación con las respectivas contribuciones de los donantes y del sector privado, al mismo proyecto de desarrollo llevado a cabo a través de un acuerdo de asociación público-privado. Las Directrices también reconocen la creciente importancia del papel de la transparencia y la rendición de cuentas en el panorama mundial actual y la importancia de adherirse a estos principios claves de la buena gobernanza fiscal, incluso en la administración de la cooperación gobierno a gobierno.

14. Aunque estas Directrices están destinadas a ser prospectivas, se exhorta a los países donantes y receptores a revisar los acuerdos existentes tomando en cuenta las Directrices.

15. Como ya se mencionó, las Directrices no son vinculantes de ninguna manera y están redactadas en términos generales para facilitar su comprensión por parte de personas que tienen una experiencia tributaria limitada. Si bien se refieren a algunos principios tributarios internacionalmente aceptados, no proporcionan reglas fiscales que los donantes o los países receptores tienen que seguir o incluir en los acuerdos. En la medida en que los principios tributarios internacionalmente aceptados a los que se hace referencia en las Directrices ya estén reflejados en las leyes nacionales de los países receptores o en los tratados pertinentes (incluidos los tratados tributarios) celebrados por estos países, se presupone que no es necesario confirmar su aplicación en ningún instrumento legalmente vinculante. Sin embargo, se reconoce que la red existente de tratados tributarios dista mucho de ser completa, especialmente en lo que respecta a los países en desarrollo y que un gran número de países aún no son partes de los instrumentos multilaterales en el campo de los impuestos indirectos a los que se hace referencia en estas Directrices. Si un país receptor que no es parte de tales instrumentos deseara asegurar unilateralmente que el tratamiento tributario en relación con los proyectos de cooperación gobierno a gobierno se ajuste a estos principios, podría hacerlo a través de sus leyes fiscales nacionales. Alternativamente, podría hacerlo mediante disposiciones incluidas en instrumentos bilaterales, concertados con donantes, a los que se les otorgaría fuerza de ley en ese país.

Directrices

Principios básicos concernientes a las solicitudes de exenciones tributarias en relación con los proyectos de cooperación gobierno a gobierno

Directriz 1: Se exhorta a los países donantes, sus organismos de cooperación, así como las organizaciones gubernamentales internacionales a través de las cuales se proporciona cooperación gobierno a gobierno, a abstenerse de solicitar exenciones de los impuestos aplicados en los países receptores con respecto a las transacciones relacionadas a los proyectos de cooperación gobierno a gobierno, excepto en la medida en que, y únicamente mientras, las normativas tributarias de los países receptores que se aplicarían a estas transacciones no concuerden con los principios tributarios internacionalmente aceptados que se describen a continuación, o en casos excepcionales en los que surjan serias preocupaciones sobre el pago de impuestos a ese país, como resultado de una revisión de la estructura de gobernanza, el sistema tributario o la administración tributaria del mismo.

Directriz 2: Con el objetivo de reducir las situaciones en las que podrían solicitarse exenciones tributarias específicas relacionadas a los proyectos de cooperación gobierno a gobierno, se exhorta a los países receptores a garantizar que el tratamiento tributario relacionado con los proyectos de cooperación gobierno a gobierno sea consistente con los principios tributarios internacionalmente aceptados que se describen más adelante.

Negociación de las disposiciones tributarias relacionadas a los proyectos de cooperación gobierno a gobierno

Directriz 3: Se exhorta a los países receptores, así como a los países donantes, sus organismos de cooperación y las organizaciones gubernamentales internacionales a través de las cuales se proporciona cooperación gobierno a

gobierno, a asegurarse que las autoridades tributarias de los países receptores participen en la negociación y redacción de cualquier disposición relativa al tratamiento tributario de las transacciones relacionadas a los proyectos de cooperación gobierno a gobierno, incluso cuando otro ministerio o institución gubernamental esté liderando la negociación de cualquier acuerdo, comunicación, memorando de entendimiento u otro documento que contenga tales disposiciones.

Alcance de las disposiciones tributarias relacionadas a la negociación de proyectos de cooperación gobierno a gobierno

Directriz 4: Cuando los países donantes y receptores consideren la adopción de disposiciones específicas sobre el tratamiento tributario de las transacciones relacionadas a los proyectos de cooperación gobierno a gobierno, se recomienda que tales disposiciones se refieran exclusivamente al tratamiento tributario de los países donantes y sus agencias de cooperación (y de sus empleados), así como de las organizaciones gubernamentales internacionales a través de las cuales se proporciona cooperación gobierno a gobierno y que no se extiendan a otras partes como los subcontratistas o consultores. Se recomienda de manera particular que cualquier exención específica a la renta o al impuesto sobre la renta de sociedades otorgada con respecto a actividades de las empresas que lleven a cabo actividades relacionadas a los proyectos de cooperación gobierno a gobierno:

- a) no esté disponible para las empresas del país receptor, y
- b) esté diseñada de manera tal, que no resulte en una exención involuntaria a una empresa extranjera en su Estado de residencia.

Transparencia

Directriz 5: Se exhorta tanto a los países receptores como a los países donantes, sus organismos de cooperación y las

organizaciones gubernamentales internacionales a través de las cuales se proporciona cooperación gobierno a gobierno, a elaborar, revisar periódicamente y, cuando resulte apropiado, publicar sus políticas relativas a los pagos de impuestos relacionados a sus proyectos de cooperación gobierno a gobierno.

Directriz 6: Sujeto a las disposiciones legales aplicables relacionadas con la confidencialidad de la información específica de los contribuyentes, se exhorta a los países receptores y a los países donantes, sus organismos de cooperación y las organizaciones gubernamentales internacionales a través de las cuales se proporciona cooperación gobierno a gobierno, a asegurarse de que los extractos de cualquier tratado, comunicación, memorando de entendimiento u otro documento del que sean parte, que incluyan disposiciones cuya intención sea regular la tributación por un país receptor de los bienes o servicios prestados en el contexto de dicha asistencia, se pongan a disposición del público.

Implementación de las disposiciones tributarias negociadas de la cooperación gobierno a gobierno

Directriz 7: Al negociar cualquier acuerdo, comunicación, memorando de entendimiento u otro documento que incluya disposiciones sobre el tratamiento tributario de las transacciones relacionadas con proyectos de cooperación gobierno a gobierno, se exhorta a los países receptores a asegurarse que tales disposiciones cumplan con todos los requisitos necesarios para darles fuerza de ley en estos países. Cuando existan dudas relativas a la exigibilidad o legalidad de las disposiciones ya acordadas, se exhorta a los países donantes y receptores a discutir cómo abordar estas inquietudes.

Directriz 8: Cuando se otorguen exenciones de impuestos a las transacciones relacionadas con proyectos de cooperación gobierno a gobierno, los países receptores deberán hacer todos los esfuerzos por estimar el impacto

recaudatorio de estas exenciones y elaborar, y poner a disposición del público, las revisiones periódicas de los gastos tributarios generados por dichas exenciones.

Directriz 9: Cuando se otorguen exenciones de impuestos a las transacciones relacionadas con proyectos de cooperación gobierno a gobierno, se exhorta a los países a utilizar mecanismos que minimicen la carga administrativa y el riesgo de abuso.

Directriz 10: Cuando se considere que deben concederse exenciones tributarias para impuestos indirectos, incluyendo aranceles aduaneros, con respecto a los bienes y servicios utilizados o suministrados en relación a un proyecto de cooperación gobierno a gobierno de un país, los organismos de cooperación o las organizaciones gubernamentales internacionales, en casos distintos a los descritos en los principios tributarios internacionalmente aceptados que se describen más adelante, se exhorta a los países a asegurarse que las exenciones otorgadas estén claramente identificadas, utilizando cuando sea posible la terminología tributaria del país receptor, y que la exención esté:

- a) limitada a los bienes y servicios claramente identificados que son estrictamente necesarios para los fines del proyecto, y
- b) limitada a los bienes y servicios que no están disponibles en el país receptor, en el caso de bienes y servicios a ser adquiridos específicamente para el proyecto.

Directriz 11: Además, cuando estas exenciones de impuestos indirectos, incluyendo aranceles aduaneros, se otorguen con respecto a bienes y servicios utilizados en un proyecto de cooperación gobierno a gobierno, se exhorta a los países receptores a implementar esta exención a través de un sistema de reembolso o, de no ser posible, mediante un sistema que reduzca el riesgo de abuso y permita monitorear los costos asociados a esta exención. Se exhorta a las administraciones tributarias de los

países receptores a adoptar procedimientos para asegurar que las exenciones a los impuestos indirectos solo se concedan en la medida en que los bienes y servicios correspondientes se utilicen para los fines del proyecto correspondiente. Por ejemplo, podrían aclarar cómo una entidad que gestiona un proyecto de cooperación gobierno a gobierno, o parte de dicho proyecto, debe informar a la administración tributaria de cualquier situación en la que los bienes y servicios que se hayan beneficiado previamente de la exención de impuestos al valor agregado, de conformidad con una exención otorgada en relación con el proyecto, son posteriormente utilizados para fines no relacionados con el proyecto.

Directriz 12: Cualquier acuerdo relativo a estas exenciones de impuestos indirectos, incluyendo aranceles aduaneros, con respecto a los bienes utilizados en un proyecto de cooperación gobierno a gobierno, debe estipular que cuando los bienes relevantes sean enajenados en el país receptor o se desvíen del propósito previsto, las normativas generales nacionales sobre enajenación o desvío serán aplicadas a estos bienes, en particular con respecto a los aspectos procedimentales y la imposición de derechos, impuestos, intereses y penalidades en los casos de enajenación o desvío.

Directriz 13: Independientemente de si se otorgan o no exenciones tributarias a las transacciones relacionadas con los proyectos de cooperación gobierno a gobierno, se exhorta a los países donantes, sus organismos de cooperación y las organizaciones gubernamentales internacionales a través de las cuales se proporciona cooperación gobierno a gobierno, a cumplir los requerimientos de información y retención de impuestos de los países receptores respecto de los pagos realizados en relación a estos proyectos.

Principios tributarios internacionalmente aceptados

A continuación se señalan los principios tributarios internacionalmente aceptados en los que se basan típicamente las reglas tributarias que son relevantes para el tratamiento tributario de transacciones relacionadas con el suministro de bienes y servicios en el contexto de un proyecto de cooperación gobierno a gobierno.

Como se indica en la Directriz 1, se puede justificar que un donante solicite exenciones tributarias en relación con proyectos de cooperación gobierno a gobierno en la medida en que las normas fiscales del país receptor no sean consistentes con estos principios. Sin embargo, cuando un país donante y un país receptor son partes de un instrumento multilateral o bilateral (como un tratado tributario) que establezca normas que abordan aspectos relevantes al tratamiento fiscal de la provisión de bienes y servicios en el contexto de un proyecto de cooperación gobierno a gobierno, pero que difieren de los principios tributarios internacionalmente aceptados que se describen más adelante, no existe justificación para que un donante considere que tales reglas no son consistentes con los principios tributarios internacionalmente aceptados. De hecho, en tal caso, ambos países ya han llegado a un acuerdo sobre las normas fiscales que ambos consideran aceptables y, por lo tanto, un donante no debería considerar que estas normas dan lugar a una tributación poca razonable.

Impuesto sobre la renta — remuneración del empleo

- A. La remuneración, incluyendo los beneficios relativos al empleo, por los servicios de empleo relacionados con un proyecto de cooperación gobierno a gobierno que un individuo obtiene por medio del empleo en el gobierno del país o agencia de éste, que financia dicho proyecto, generalmente no está sujeta a impuestos en el país receptor si el individuo:
 - a) no es un nacional de esa jurisdicción, y
 - b) no es un residente de esa jurisdicción o se convirtió en residente únicamente con el propósito de prestar esos servicios.
- B. La remuneración, incluyendo los beneficios relativos al empleo, obtenida por un individuo al que no le aplica el Principio A, que proviene de la prestación de servicios en razón de un empleo

relacionado con un proyecto de cooperación gobierno a gobierno de un país, agencia de cooperación u organización gubernamental internacional, generalmente no está sujeta a imposición en el país receptor si se cumplen todas las siguientes condiciones:

- a) el individuo no es residente del país receptor,
- b) durante el proyecto, el individuo no está presente en el país receptor durante un período o períodos que excedan el total de 183 días en cualquier período de doce meses que inicie o termine en el año fiscal correspondiente,
- c) la remuneración es pagada por, o en nombre de, un empleador que no es residente del país receptor, y
- d) dicha remuneración no está soportada por lo que los tratados tributarios basados en los modelos de la OCDE o de las Naciones Unidas denominan “establecimiento permanente” o “base fija” que el empleador tiene en ese país.

Impuesto sobre la renta — utilidades de empresas extranjeras

- C. Los pagos que un país, agencia de cooperación u organización gubernamental internacional hace en relación con un proyecto de cooperación gobierno a gobierno a una empresa que no es una empresa del país receptor, así como las utilidades obtenidas por esa empresa de actividades ejercidas en relación con ese proyecto, por lo general, no están sujetos a ningún impuesto sobre la renta o de sociedades en el país receptor, a menos que dichos pagos o utilidades sean atribuibles a lo que los tratados tributarios basados en los modelos de la OCDE o las Naciones Unidas denominan “establecimiento permanente” o “base fija” o al menos que a dichos pagos o utilidades les sean aplicables las disposiciones de dichos tratados que son similares a las disposiciones de estos modelos y que permitan la tributación por parte del país receptor.

Tributación indirecta — crisis humanitarias

- D. En general, se considera que no se deben aplicar impuestos indirectos, incluidos los aranceles aduaneros, que se aplican a la importación de bienes que se utilizarán para responder a crisis

humanitarias como desastres naturales, hambrunas o emergencias sanitarias. Esto corresponde a las reglas incluidas en el:

- a) Capítulo 5 (Envíos de Socorro) del Anexo Específico J del *Convenio Internacional para la Simplificación y Armonización de los Procedimientos Aduaneros*, revisado (comúnmente denominado “Convenio de Kyoto Revisado”),¹¹ y
- b) Anexo B.9 (Relativo a las mercancías importadas con fines humanitarios) del *Convenio relativo a la Importación Temporal* (comúnmente conocido como “el Convenio de Estambul”).¹²

(Se exhorta a los países que no son partes de estos instrumentos a incorporar las reglas antes mencionadas en sus leyes nacionales).

11 *Convenio Internacional para la Simplificación y Armonización de los Procedimientos Aduaneros* (revisado), hecho en Kyoto el 18 de mayo de 1973, comúnmente conocido como “el Convenio de Kyoto Revisado” (disponible en http://www.wcoomd.org/en/topics/facilitation/instrument-and-tools/conventions/pf_revised_kyoto_conv/kyoto_new/kyoto_new_es.aspx, consultado el 9 de febrero de 2021). El Convenio de Kyoto Revisado se compone del Cuerpo del Convenio, de un Anexo General y de diez Anexos Específicos, la mayoría de los cuales se dividen en dos o más capítulos. Los países pueden adherirse al Convenio sin aceptar alguno o todos los Anexos Específicos y/o Capítulos (Artículo 8(3) del Convenio). Ver http://www.wcoomd.org/Topics/Facilitation/Instrument%20and%20Tools/Conventions/pf_revised_kyoto_conv/Instruments (documento en inglés consultado el 9 de febrero de 2021) para la lista de signatarios.

12 *Convenio relativo a la Importación Temporal*, hecho en Estambul el 26 de junio de 1990, comúnmente conocido como “el Convenio de Estambul” (disponible en http://www.wcoomd.org/en/about-us/legal-instruments/~/_media/F0F65A1B8AC1487ABE787DDC216B2C1F.ashx, consultado el 9 de febrero de 2021). Al igual que el Convenio de Kyoto Revisado, el Convenio de Estambul comprende un cuerpo y diversos Anexos. Los países pueden adherirse al Convenio sin aceptar todos los Anexos, aunque deben aceptar al menos el Anexo A sobre Documentos de Importación Temporal y algún otro Anexo (Artículo 24(4) del Convenio). Ver http://www.wcoomd.org/-/_media/wco/public/global/pdf/about-us/legal-instruments/conventions-and-agreements/conventions/pg0302eb.pdf?la=en (documento en inglés consultado el 9 de febrero de 2021) para la lista de signatarios.

- E. En general, se considera que los bienes a nivel nacional que se suministran a, o son importados por, un país extranjero, una agencia de cooperación u organización gubernamental internacional para uso directo en respuesta a una crisis humanitaria y los servicios estrechamente relacionados con dichos suministros, que de haber sido importados, calificarían como “envíos de socorro” o “mercancías con fines humanitarios” para efectos de los derechos de importación y la exención de impuestos sobre la importación temporal, deberán estar exentos de impuestos indirectos nacionales.

Tributación indirecta — propiedad personal y enseres domésticos de los trabajadores

- F. En general, se considera que la propiedad personal y los enseres domésticos de los trabajadores que llegan a un país receptor con el propósito de llevar a cabo un proyecto de cooperación gobierno a gobierno deberán estar exentos de impuestos indirectos, incluidos los aranceles aduaneros, siempre que:
- a) la estancia de estos trabajadores sea meramente temporal y esté relacionada con ese proyecto, y
 - b) dicha propiedad y enseres se importe al país únicamente para el uso personal de los trabajadores.

Tributación indirecta — importación temporal

- G. En general, se considera que no deberán aplicarse impuestos indirectos, incluidos los aranceles aduaneros, sobre la importación temporal de bienes a ser utilizadas para los fines de un proyecto de cooperación gobierno a gobierno. Esto corresponde a las reglas incluidas en el:
- a) Capítulo 1 (Importación Temporal) del Anexo Específico G del *Convenio Internacional para la Simplificación y Armonización de los Procedimientos Aduaneros*, revisado (comúnmente denominado “Convenio de Kyoto Revisado”), y
 - b) las partes del *Convenio sobre Importación Temporal* (comúnmente conocido como “el Convenio de Estambul”) que se relacionan con la importación temporal de ciertos bienes.

(Se exhorta a los países que no son partes de estos instrumentos a incorporar las reglas antes mencionadas en sus leyes nacionales).

Explicación de las Directrices

Principios básicos relacionados con las solicitudes de exenciones tributarias relacionadas a los proyectos de cooperación gobierno a gobierno

Directriz 1

Se exhorta a los países donantes, sus organismos de cooperación, así como las organizaciones gubernamentales internacionales a través de las cuales se proporciona cooperación gobierno a gobierno, a abstenerse de solicitar exenciones de los impuestos aplicados en los países receptores con respecto a las transacciones relacionadas a los proyectos de cooperación gobierno a gobierno, excepto en la medida en que, y únicamente mientras, las normativas tributarias de los países receptores que se aplicarían a estas transacciones no concuerden con los principios tributarios internacionalmente aceptados que se describen a continuación, o en casos excepcionales en los que surjan serias preocupaciones sobre el pago de impuestos a ese país, como resultado de una revisión de la estructura de gobernanza, el sistema tributario o la administración tributaria del mismo.

16. Hasta hace poco tiempo, los donantes se mostraban tradicionalmente renuentes a aceptar que el país receptor aplicara impuestos relacionados con sus proyectos de cooperación gobierno a gobierno. Esto puede deberse a que consideran que la eficacia de los fondos que asignan a la cooperación gobierno a gobierno será mayor si no se requiere que parte de estos fondos se utilice para cumplir con las leyes tributarias aplicables del país receptor. También puede ser, en algunos casos, que los donantes se opongan activamente a que cualquier parte de sus fondos de cooperación gobierno a gobierno sea controlada por el gobierno del país receptor, ya que no apoyan ciertos gastos que se financian con el presupuesto ordinario. Por ejemplo, el donante puede estar respondiendo a una crisis humanitaria y brindando apoyo directamente a los refugiados, pero es posible que no desee brindar apoyo al gobierno. Esta falta de disposición de permitir que los fondos de cooperación gobierno a gobierno estén, en última instancia, disponibles para el gobierno del país receptor puede deberse a una serie de razones de política exterior o puede estar relacionada, por ejemplo, con el juicio del donante de que el marco de gestión del gasto público del país receptor es tan defectuoso (por ejemplo, que existe un grado sustancial de corrupción) que la proporción de la financiación de cooperación

gobierno a gobierno que se pagaría por concepto de impuestos corre el riesgo de desperdiciarse o desviarse en gran medida.

17. Otra posible razón de la renuencia a financiar impuestos en el país receptor es la preocupación de que la política tributaria del receptor no sea, en alguna manera, razonable; por ejemplo, respecto a tasas impositivas que sean consideradas excepcionalmente elevadas, la determinación de la base imponible que difiera de las pautas comúnmente aplicables a impuestos del mismo tipo, o respecto a impuestos que presenten alguna característica discriminatoria. Otra razón más podría ser que el donante considere que, dado que su presupuesto para financiar ayudas en el exterior es limitado, usar parte de ese presupuesto para pagar impuestos a un país en desarrollo en relación con un proyecto de desarrollo en ese país es, en efecto, un juego de suma cero para dicho país, ya que la cantidad pagada en impuestos simplemente disminuirá la cantidad disponible para financiar los otros costos del proyecto.

18. Sin embargo, estas razones deben revisarse a la luz de los esfuerzos mundiales para fortalecer la movilización de recursos nacionales y, en particular, del compromiso incluido en la Agenda de Acción de Addis Abeba de “considerar no solicitar exenciones tributarias sobre los bienes entregados y servicios prestados como cooperación gobierno a gobierno”.¹³

19. Es posible que las preocupaciones que un donante pueda tener sobre la gestión del gasto público en el país receptor estén justificadas en algunos países. Sin embargo, muchos países receptores han progresado de forma sustancial en este ámbito. Esto sugiere que, en la medida en que la preocupación principal de un donante sea la deficiente gestión del gasto público (por ejemplo, un donante puede considerar que cualquier fondo de cooperación gobierno a gobierno utilizado para pagar impuestos sería vulnerable a la corrupción y a la mala gestión), esta preocupación puede abordarse caso por caso, revisando la situación en los países particulares a los que el donante está proporcionando cooperación gobierno a gobierno. Una revisión del marco de gestión del gasto público y una evaluación del rendimiento de la administración tributaria de un país receptor puede convencer a los donantes de que

13 Véase el párrafo 1.

esta preocupación ha sido atendida. Esta revisión podría aprovechar las iniciativas que se están llevando a cabo actualmente en varios países con la participación del FMI, el Banco Mundial y otros organismos.

20. En los últimos años, el apoyo a las iniciativas de movilización de recursos nacionales se ha convertido en una parte cada vez más importante de la cooperación gobierno a gobierno, especialmente cuando quedó claro que la movilización de recursos nacionales era clave para la financiación de la agenda de los ODS 2030. Esta mayor disposición a prestar apoyo para aumentar los ingresos tributarios muestra la incoherencia potencial de insistir simultáneamente en exenciones tributarias. Parece paradójico que un donante proporcione apoyo financiero para la movilización de recursos nacionales e insista al mismo tiempo en las exenciones tributarias.

21. También hay que tener en cuenta los cambios sustanciales que se han producido en los últimos años en los sistemas tributarios de los países en desarrollo. En general, las tasas de tributación han bajado. Las tasas del impuesto sobre la renta, en prácticamente todos los países en desarrollo, son mucho más bajas que hace, por ejemplo, 30 años. Asimismo, los aranceles aduaneros se han reducido o han sido eliminados. En lo que respecta a la atribución de la jurisdicción tributaria, muchos países en desarrollo han reducido unilateralmente su jurisdicción tributaria a lo que normalmente se permitiría en los tratados tributarios. En la medida en que pueda persistir una preocupación sobre el sistema tributario de un país receptor, el remedio podría consistir no en la exención total del impuesto a las actividades financiadas por cooperación gobierno a gobierno, sino en una exención más limitada, como se requeriría en virtud de los principios tributarios internacionalmente aceptados.

22. Por otra parte, hay que tener en cuenta los problemas que la administración de las exenciones tributarias en relación con los proyectos de cooperación gobierno a gobierno crean para los países receptores. Estos problemas, algunos de los cuales serán descritos más adelante, explican por qué el pago de impuestos con respecto a los proyectos de cooperación gobierno a gobierno no es un juego de suma cero para los países en desarrollo, incluso si se aceptara el argumento de que la cantidad pagada en impuestos simplemente disminuiría la cantidad disponible para financiar los demás costos del proyecto.

23. En primer lugar, dada la limitada capacidad de las

administraciones tributarias y aduaneras de muchos países receptores de cooperación gobierno a gobierno, los riesgos de abuso y fraude son siempre una preocupación cuando se otorgan exenciones tributarias. En el caso de los impuestos directos, un riesgo típico es que un determinado contratista o subcontratista no declare ni pague impuestos por sus ingresos procedentes de un proyecto que se beneficia de una exención, aunque dicha exención no resulte aplicable al impuesto sobre la renta que debe pagar ese contratista o subcontratista. En el caso de los impuestos indirectos, los bienes que han entrado en el país con una exención pueden encontrar la forma de entrar en el comercio nacional. Dependiendo de la posibilidad de abuso que exista cuando las mercancías pasan aduanas, se puede permitir la entrada de todo tipo de mercancías sin pagar el IVA o aranceles, aunque estas mercancías realmente no califiquen para la exención. El volumen de bienes involucrados puede ser varias veces el monto de la ayuda real. Dependiendo de cómo se administre la exención, también pueden surgir abusos al eximir del IVA a las compras locales. Si al contratista se le permite realizar compras sin IVA al presentar una tarjeta de exención, es probable que se abuse de la exención. Dado el tamaño significativo de la cooperación gobierno a gobierno, especialmente en los países menos desarrollados, este potencial de abuso puede tener un efecto adverso importante en el sistema tributario interno y en la capacidad del país para brindar servicios esenciales a sus ciudadanos.

24. El riesgo de abuso y la carga administrativa pueden variar según la forma en la que se estructuran las exenciones. La reducción del riesgo de abuso y de la carga administrativa para los países receptores es uno de los factores que ha motivado a algunos donantes a revisar su política en materia de exenciones tributarias.

25. En segundo lugar, las exenciones tributarias imponen costos administrativos para las administraciones tributarias de los países receptores que deben llevar un registro de las diversas exenciones otorgadas e implementarlas. Esta dificultad se ve agravada por la diversidad de prácticas y expectativas de los múltiples donantes con los que los países receptores pueden tener que lidiar.

26. En tercer lugar, conceder exenciones tributarias puede generar problemas jurídicos. En algunos países, no existe una base legal adecuada para las exenciones, es decir, pueden estar basadas en acuerdos que no tienen fuerza de ley. Incluso cuando un tratado o una ley debidamente ratificada establece exenciones, a menudo existen dificultades

de interpretación que se derivan de una redacción vaga y de inconsistencias entre las diferentes leyes pertinentes de los países receptores, en particular cuando las exenciones están previstas en leyes independientes y no están debidamente integradas a las leyes tributarias. Estas dificultades se agravan cuando el Ministerio de Hacienda y las autoridades tributarias no son consultados antes de la concesión de las exenciones tributarias y no han participado en la redacción de las disposiciones legales pertinentes. Además, cuando surgen problemas de interpretación, a menudo, no está claro cómo se deben resolver las disputas, es decir, si los tribunales del país receptor deben ser los árbitros finales de dichas disputas.

27. Cuarto, las exenciones tributarias pueden causar distorsiones económicas perjudiciales para la producción nacional en los países receptores. Si, por ejemplo, los bienes importados que se utilizarán para un proyecto de cooperación gobierno a gobierno están exentos, pero no hay ninguna exención disponible para las compras nacionales, entonces habrá una distorsión a favor de las importaciones.

28. En quinto lugar, dependiendo de cómo estén estructuradas, las exenciones tributarias pueden generar importantes costos de transacción. Debido a que las políticas de solicitud de exenciones tributarias pueden diferir entre un donante y otro, los funcionarios de los países receptores deberán familiarizarse con varios requisitos, lo que puede resultar confuso y complejo, especialmente si la administración tributaria tiene una capacidad limitada. Dado que estas políticas son superpuestas a un marco legal existente, se pueden presentar nuevas cuestiones legales (por ejemplo, si un cargo en particular constituye un “impuesto” que es elegible para la exención, o es, en cambio, una tarifa o tasa al usuario que no es elegible para la exención). También habrá costos sustanciales en términos de gastos administrativos (legales, de seguimiento y presupuestarios) por parte del donante (las reglas presupuestarias del donante pueden prohibir el financiamiento de impuestos, lo que requerirá verificar los gastos reembolsables para ver si incluyen impuestos; se necesitará redactar acuerdos y revisar contratos). Cuando surgen problemas, se deben dedicar recursos humanos para abordarlos. En otras palabras, el requisito de operar un régimen especial, en comparación con el régimen tributario generalmente aplicable, encarece la administración de los contratos en cuestión.

29. Por último, otorgar exenciones tributarias con respecto a los proyectos de cooperación gobierno a gobierno genera distorsiones económicas con respecto a las inversiones y transacciones del sector privado. Esto, a su vez, crea presión para obtener más exenciones, ya sea directamente como un medio para aliviar las distorsiones competitivas creadas por la exención inicial, o indirectamente al crear un precedente al que otros pueden recurrir. Muchos países receptores ya tienen dificultades para resistir la presión para otorgar exenciones tributarias específicas cuando los posibles inversionistas del sector privado solicitan dichas exenciones como un estímulo para invertir en su territorio. Además, algunos países receptores se han quejado de que incluso cuando un donante acepta financiar el pago de impuestos con respecto a un proyecto específico de cooperación gobierno a gobierno, los contratistas y subcontratistas que licitan para ejecutar el proyecto solicitan exenciones de impuestos simplemente porque han obtenido exenciones en relación con proyectos similares y suponen erróneamente que estar exentos de impuestos, con respecto a los ingresos derivados de proyectos de cooperación gobierno a gobierno, es la norma. De hecho, muchos donantes han exhortado a los países en desarrollo a que reduzcan las exenciones en sus sistemas tributarios para fortalecer la movilización de recursos nacionales. Esto no se ajusta con una constante presión para obtener exenciones en relación con los proyectos de cooperación gobierno a gobierno.

30. Estas dificultades, combinadas con el progreso de los sistemas tributarios en los países en desarrollo y la mayor aceptación de la necesidad de fortalecer la movilización de recursos nacionales, han llevado a una creciente aceptación del principio de que las reglas generales de tributación deben aplicarse a los proyectos de cooperación gobierno a gobierno.

31. La Directriz 1 respalda ese enfoque. Exhorta a los donantes a abstenerse de solicitar exenciones de los impuestos exigidos en los países receptores con respecto a las transacciones relacionadas con proyectos de cooperación gobierno a gobierno, pero también reconoce que, en algunos casos, puede haber razones válidas para insistir en las exenciones tributarias a pesar de los avances y las consideraciones descritos anteriormente. Este sería el caso en circunstancias en las que las normas tributarias del país receptor no son consistentes con los principios tributarios internacionalmente aceptados a los que se hace referencia

en las Directrices. Además, en casos excepcionales, las exenciones podrían estar justificadas para abordar serias preocupaciones respecto al pago de impuestos a un país como resultado de una revisión de la estructura de gobernanza, el sistema tributario o la administración tributaria de ese país. Un ejemplo sería cuando la estructura de gobernanza del país receptor es tal que existe un riesgo alto de que los impuestos pagados con respecto al proyecto de cooperación gobierno a gobierno se desvíen a usos que el donante claramente desaprobaría. Otro ejemplo sería cuando el sistema tributario del país receptor busca recaudar impuestos discriminatorios o claramente excesivos (en cuanto a su tasa o estructura) en comparación con lo que cobrarían países similares en circunstancias similares. Un tercer ejemplo sería cuando la corrupción en la administración tributaria del país receptor es tan endémica que probablemente daría lugar a que una gran parte de los impuestos pagados no estuvieran disponibles para financiar los gastos presupuestarios de ese país.

32. Cuando tales consideraciones justifiquen una solicitud de exenciones tributarias, se exhorta a los donantes a que adopten un enfoque específico y, cuando sea posible, restrinjan las exenciones a situaciones en las que estas consideraciones sean relevantes. Por lo tanto, la Directriz 1 establece que cuando una solicitud de exenciones parezca estar justificada, tales exenciones deberían aplicarse “en la medida en que, y únicamente mientras”, las normas tributarias del país receptor las justifiquen. Una exención de impuestos solo debería aliviar el impuesto que se considere inapropiado. Esta exención debe ser diseñada a la medida para minimizar las dificultades para el país receptor.

33. También se reconoce que las circunstancias pueden cambiar hasta el punto en que la evaluación inicial de un donante de la estructura de gobernanza, el sistema tributario o la administración tributaria de un país receptor ya no justifique el pago de impuestos a ese país. Además, deficiencias graves en la estructura de gobernanza, en el sistema tributario o en la administración tributaria de un país receptor solo podrían surgir durante la implementación de un proyecto. En estos casos, el donante puede exigir exenciones tributarias como condición para continuar con su proyecto de cooperación. También puede suspender los desembolsos, o incluso la ejecución del proyecto, hasta que se subsanen estas deficiencias. Por otro lado, las disposiciones para las exenciones tributarias relacionadas con los proyectos de cooperación gobierno a gobierno a veces se incluyen en acuerdos marco que

permanecen vigentes durante varios años y se aplican a diferentes proyectos, a pesar de que el sistema tributario de un país receptor puede haber mejorado hasta el punto en que las exenciones de impuestos ya no están justificadas. Por estas razones, la evaluación de un donante de la estructura de gobernanza, el sistema tributario o la administración tributaria de un país receptor debe revisarse periódicamente.

34. En el caso de donantes que operan en muchos países, sería complicado examinar los detalles de la estructura de gobernanza y el régimen tributario de cada país. Adicionalmente, sería una duplicación de esfuerzos que cada donante llevara a cabo ese examen por su cuenta. Además, cuando diferentes donantes están involucrados en el mismo proyecto de cooperación, la aplicación de un tratamiento tributario diferente a sus respectivas contribuciones plantea problemas administrativos y de equidad. Esto plantea la cuestión de si los estándares internacionalmente aceptados podrían aplicarse al tratamiento tributario de toda la cooperación gobierno a gobierno. Lamentablemente, sería bastante difícil llegar a un acuerdo internacional sobre tales estándares y sería complicado establecer procedimientos para su aplicación a cada país receptor. Necesariamente, hay que hacer juicios de valor y, en consecuencia, el mejor enfoque puede ser simplemente dejar esta determinación a cada donante en cuestión. Sin embargo, la duplicación de esfuerzos se puede minimizar si tanto los donantes como los receptores comparten información. Si las decisiones tomadas se comparten entre los donantes, junto con las respuestas que las autoridades de los países receptores quisieran dar en el caso de impuestos considerados poco razonables, entonces todos podrían beneficiarse del análisis realizado. La intención no sería emitir un juicio sobre la calidad en sentido general del sistema tributario de un país, sino simplemente facilitar que los donantes lleguen a la conclusión de que los impuestos en un país en particular están (o no) ampliamente en línea con la práctica internacional aceptada y, por tanto, crear alguna presunción de que se les debería permitir aplicar a proyectos de cooperación gobierno a gobierno. En la práctica, por tanto —y como hasta cierto punto ya es el caso en relación con los sistemas de gestión del gasto público— los donantes podrían confiar en las revisiones realizadas por otros, en la medida en que esas revisiones estén respaldadas por una documentación y un análisis fiable. La divulgación pública de las disposiciones tributarias de los acuerdos celebrados entre donantes y países receptores, como se sugiere en la Directriz 6, contribuirá a este intercambio de información.

35. Si, a pesar de las consideraciones anteriores, el donante insiste en exenciones de impuestos en relación con su proyecto, el país receptor puede que tenga pocas alternativas más que aceptar la concesión de exenciones de impuestos. En tal caso, sin embargo, seguirá siendo importante tener en cuenta las preocupaciones administrativas y de procedimiento reflejadas en estas Directrices.

Directriz 2

Con el objetivo de reducir las situaciones en las que podrían solicitarse exenciones tributarias específicas relacionadas a los proyectos de cooperación gobierno a gobierno, se exhorta a los países receptores a garantizar que el tratamiento tributario relacionado con los proyectos de cooperación gobierno a gobierno concuerde con los principios tributarios internacionalmente aceptados que se describen más adelante.

36. Para evitar situaciones en las que un donante pueda solicitar exenciones tributarias en relación con proyectos de cooperación gobierno a gobierno con el fin de abordar casos en los que considere que las normas tributarias del país receptor son incompatibles con los principios tributarios internacionalmente aceptados, se exhorta a los países receptores a asegurar que el tratamiento tributario aplicable a las transacciones relacionadas con estos proyectos concuerde con los principios que suelen incorporarse en instrumentos internacionales ampliamente aceptados. La lista de dichos principios se incluye en párrafos anteriores y más adelante se proporciona una explicación de los mismos.

Negociación de las disposiciones tributarias relacionadas a los proyectos de cooperación gobierno a gobierno

Directriz 3

Se exhorta a los países receptores, así como a los países donantes, sus organismos de cooperación y las organizaciones gubernamentales internacionales a través de las cuales se proporciona cooperación gobierno a gobierno a asegurarse que las autoridades tributarias de los países receptores participen en la negociación y redacción de cualquier disposición relativa al tratamiento tributario de las transacciones relacionadas a los proyectos de cooperación gobierno a gobierno, incluso cuando otro ministerio o institución gubernamental esté liderando la negociación de cualquier acuerdo, comunicación, memorando de entendimiento u otro documento que contenga tales disposiciones.

37. Los acuerdos que abarcan proyectos de cooperación gobierno a gobierno se negocian comúnmente entre representantes del país, agencias de cooperación u organizaciones gubernamentales internacionales a través de las cuales se proporciona cooperación gobierno a gobierno, y los funcionarios del país receptor. Dependiendo de la naturaleza del proyecto, estos funcionarios pueden representar a diferentes ministerios del gobierno de ese país. Sin embargo, no hay garantía de que los funcionarios que representan a las autoridades tributarias de ese país sean consultados.

38. Dada la complejidad técnica de la legislación tributaria, las reglas de procedimientos especiales que podrían aplicarse a la adopción de dicha legislación y la necesidad de tener en cuenta las preocupaciones de la administración tributaria, es importante que los funcionarios que representan a las autoridades tributarias de un país receptor participen en la negociación y redacción de cualquier disposición tributaria específica que se refiera a proyectos de cooperación gobierno a gobierno, incluso si otro ministerio o agencia gubernamental está liderando las negociaciones. Por ello, tanto los países receptores como los donantes deberían insistir en que los funcionarios que representan a las autoridades tributarias del país receptor participen en la negociación y redacción de estas disposiciones.

39. La determinación sobre si estos funcionarios deben pertenecer al Ministerio de Hacienda o la administración tributaria del país receptor, o de ambos, es un asunto que debe ser decidido por ese país, tomando en cuenta las diversas responsabilidades que se le han otorgado a su administración tributaria. Los funcionarios que deben involucrarse son los que normalmente se encargan de diseñar la legislación tributaria aplicable a los contribuyentes extranjeros. En muchos casos, estos serían funcionarios del Ministerio de Hacienda. En algunas jurisdicciones, sin embargo, la administración tributaria tiene la responsabilidad de diseñar e implementar la legislación tributaria; en tal caso, parecería apropiado involucrar a los representantes de la administración tributaria en la negociación y redacción de las disposiciones que abarcan el tratamiento tributario relacionadas con los proyectos de cooperación gobierno a gobierno. Independientemente de qué funcionarios tributarios estén involucrados, es importante que los funcionarios del Ministerio de Hacienda y de la administración tributaria del país receptor se vinculen y cooperen tanto en la negociación

como en la implementación de estas disposiciones. Además, dado que las exenciones tributarias pueden cubrir diferentes tipos de impuestos que pueden ser administrados por partes separadas de la administración tributaria, sería necesario que el país receptor se asegure de que se consulte a todas las partes relevantes de su administración tributaria.

40. Los donantes también pueden querer consultar a sus propios expertos en impuestos al desarrollar o revisar sus políticas sobre el pago de los impuestos relacionados con proyectos de cooperación gobierno a gobierno que ellos financian y al negociar disposiciones tributarias como parte de los acuerdos relacionados con dichos proyectos.

Alcance de las disposiciones tributarias negociadas en relación con los proyectos de cooperación gobierno a gobierno

Directriz 4

Cuando los países donantes y receptores consideren la adopción de disposiciones específicas sobre el tratamiento tributario de las transacciones relacionadas a los proyectos de cooperación gobierno a gobierno, se recomienda que tales disposiciones se refieran exclusivamente al tratamiento tributario de los países donantes y sus agencias de cooperación (y de sus empleados), así como de las organizaciones gubernamentales internacionales a través de las cuales se proporciona cooperación gobierno a gobierno y que no se extiendan a otras partes como los subcontratistas o consultores. En particular, se recomienda que cualquier exención específica a la renta o al impuesto sobre la renta de sociedades otorgada con respecto a actividades de las empresas que lleven a cabo actividades relacionadas a los proyectos de cooperación gobierno a gobierno:

- a) no esté disponible para las empresas del país receptor, y
- b) esté diseñada de manera tal, que no resulte en una exención involuntaria a una empresa extranjera en su Estado de residencia.

41. En la práctica, los proyectos de cooperación gobierno a gobierno se implementan comúnmente mediante la contratación de contratistas y subcontratistas que realizan, supervisan o administran varias partes de estos proyectos. La Directriz 4 recomienda que las disposiciones que otorgan exenciones tributarias a los países donantes, sus organismos de cooperación y las organizaciones gubernamentales internacionales a través de las cuales se proporciona cooperación gobierno a gobierno,

se restrinjan a estas partes y no se extiendan a otras partes, como los contratistas y subcontratistas a través de los cuales se implementan los proyectos. A menos que se acuerde expresamente dicha extensión, se exhorta a los países donantes, sus agencias de cooperación y las organizaciones gubernamentales internacionales a través de las cuales se brinda cooperación gobierno a gobierno, a que dejen claro que las partes privadas involucradas en la implementación de los proyectos de cooperación gobierno a gobierno no tienen derecho a las mismas exenciones. No deben alentar a estas partes privadas a intentar obtener tales exenciones de los países receptores.

42. Si, a pesar de esta recomendación, un país, una agencia de cooperación, o una organización gubernamental internacional insiste en una exención de impuestos para las empresas que realizarán actividades relacionadas con un proyecto de cooperación gobierno a gobierno, la Directriz 4 recomienda que dicha exención, como mínimo, no debe aplicarse a empresas y subcontratistas locales, de modo que sólo las empresas extranjeras a las que el país, organización u organismo donante paga directamente, tengan derecho a reclamar esa exención. Este hecho reconoce que el país receptor debe tener la última palabra a la hora de decidir si las empresas locales deben ser gravadas o no; esto también evita las complicaciones que surgen de tratar de determinar qué empresas deberían tener derecho a una exención otorgada con respecto a un proyecto de cooperación gobierno a gobierno.

43. Además, la exención debe diseñarse de manera que se evite la exención involuntaria en el país de residencia de una empresa extranjera. La legislación tributaria de muchos países, y una serie de tratados tributarios, eximen de impuestos las utilidades de las empresas locales que sean atribuibles a establecimientos permanentes que están ubicados en otros países, bajo la suposición de que dichas utilidades estarán sujetas a impuestos en estos otros países. La combinación de estas disposiciones con una exención tributaria otorgada en un acuerdo bilateral, con respecto a las actividades relacionadas con los proyectos de cooperación gobierno a gobierno, puede resultar en la no tributación sin que las autoridades tributarias de ambos países estén conscientes de esa situación. La participación de las autoridades tributarias en la negociación de las disposiciones tributarias aplicables a los proyectos de cooperación gobierno a gobierno (como se recomienda en la Directriz 3) debería reducir el riesgo de que esto suceda. En el momento

de la negociación de dichas disposiciones, los funcionarios tributarios del país receptor podrían examinar la legislación tributaria del país donante y cualquier tratado tributario aplicable para identificar tales casos de no tributación.

Transparencia

Directriz 5

Se exhorta tanto a los países receptores como a los países donantes, sus organismos de cooperación y las organizaciones gubernamentales internacionales a través de las cuales se proporciona cooperación gobierno a gobierno a elaborar, revisar periódicamente y, cuando resulte apropiado, publicar sus políticas relativas a los pagos de impuestos relacionados a sus proyectos de cooperación gobierno a gobierno.

44. Son pocos los países donantes, agencias de cooperación y organizaciones gubernamentales internacionales, a través de las cuales se proporciona cooperación gobierno a gobierno, que han documentado su política de pago de impuestos en relación con los proyectos de cooperación gobierno a gobierno que ellos financian. Lo mismo ocurre en el caso de los países receptores donde se llevan a cabo tales proyectos. La Directriz 5 fomenta la elaboración, el examen periódico y, cuando resulte apropiado, la publicación de las políticas de los países donantes y receptores en este ámbito. Esto daría la oportunidad al donante de reflexionar periódicamente sobre las diversas consideraciones de política que se presentan en estas Directrices y de verificar que las prácticas del donante con respecto a las exenciones tributarias en relación con los proyectos de cooperación gobierno a gobierno reflejen el enfoque general de ese donante respecto a la cooperación exterior. También fomentaría una mayor uniformidad entre los acuerdos celebrados por el mismo donante o por el mismo país receptor. Adicionalmente, la divulgación de sus políticas por parte de los donantes y de los países receptores probablemente facilitará las negociaciones de dichos acuerdos, al identificar las diferencias que deben abordarse durante estas negociaciones. Además, la divulgación pública de estas políticas enfatizará su importancia y facilitará que el país donante o receptor que ha publicado dicha política, la defienda.

45. En el caso de los donantes, una política ambigua, sin sustento documental, relacionada con el hecho de no estar de acuerdo con pagar impuestos, carece de claridad en su alcance e implementación práctica (por ejemplo, qué impuestos deberían estar exentos, quién

debería beneficiarse de las exenciones, cómo se deberían administrar las exenciones). La política de un donante respecto al pago de impuestos relacionados con los proyectos de cooperación gobierno a gobierno debe ser lo suficientemente detallada y podría considerar preguntas como:

- Qué entidades del donante están involucradas en el desarrollo y la revisión periódica de la política.
- Cuándo y cómo ha cambiado la política y si dichos cambios aplican a proyectos existentes o solo a nuevos proyectos.
- Cuál es la política general del donante relativa al pago de impuestos con respecto a las operaciones relacionadas con los proyectos de cooperación gobierno a gobierno que el donante financia.
- La política se aplica de manera uniforme con respecto a todos los países receptores o hace una distinción entre estos países (y, en ese caso, en función de qué factores).
- Cuál es el fundamento de esa política.
- Si la política es solicitar exenciones tributarias, entonces:
 - para cuáles impuestos se solicitarían estas exenciones,
 - cuáles contribuyentes/entidades estarían cubiertos por estas exenciones (especialmente en lo que respecta a empleados locales y contratistas/subcontratistas),
 - habría límites/excepciones a las exenciones, y
 - cómo se planea reclamar las exenciones en la práctica.

46. En el caso de los países receptores, las autoridades tributarias obviamente deberían participar en el desarrollo de esa política, lo que sería particularmente importante en países donde las autoridades tributarias no participan sistemáticamente en la negociación de las disposiciones en virtud de las cuales pueden concederse tales exenciones tributarias. Como mínimo, el desarrollo de la política de un país receptor con relación a la concesión de exenciones tributarias en relación con proyectos de cooperación gobierno a gobierno podría ayudar a ese país a reducir las diferencias en el tratamiento tributario en relación con proyectos similares de cooperación gobierno a gobierno. Al igual que en el caso de la política de los donantes, la política de un país receptor con respecto al pago de impuestos relacionados con

los proyectos de cooperación gobierno a gobierno podría abordar una serie de cuestiones, que incluyen:

- Qué entidades del gobierno del país receptor deberían participar en el desarrollo y la revisión periódica de la política y la negociación de cualquier disposición de los acuerdos de asistencia que se ocupan de asuntos tributarios (ver Directriz 3).
- Cuándo y cómo ha cambiado la política y si dichos cambios se aplican a proyectos existentes o solo a proyectos nuevos.
- Cuál es la política general del país receptor en relación con las solicitudes de exención de impuestos con respecto a las transacciones relacionadas con los proyectos de cooperación gobierno a gobierno que tienen lugar en ese país.
- Cuál es el fundamento de esa política.
- Cuáles, si las hay, son las excepciones a esa política general.
- Si la política es otorgar exenciones tributarias en relación con proyectos de asistencia en determinadas circunstancias, entonces:
 - para qué impuestos se otorgarían estas exenciones,
 - qué contribuyentes/entidades estarían cubiertos por estas exenciones (especialmente en lo que respecta a empleados y contratistas/subcontratistas locales),
 - habría límites/excepciones a las exenciones, y
 - cómo se pretende aplicar las exenciones en la práctica.
- Qué obligaciones de estimación y presentación de informes deben aplicarse con respecto al impacto en los ingresos tributarios de tales exenciones tributarias.
- Cómo asegurarse de que dicha exención tributaria se divulgue públicamente.

47. Para abordar las preocupaciones de que una política de no otorgar exenciones tributarias a proyectos financiados por donantes podría desviar proyectos a países vecinos, se alienta a los países receptores a que coordinen su política para otorgar exenciones tributarias en relación con los proyectos de cooperación gobierno a gobierno, con las políticas de los países vecinos. También podría resultar beneficioso desarrollar políticas comunes en este ámbito dentro de los marcos de

cooperación regional.

Directriz 6

Sujeto a las disposiciones legales aplicables relacionadas con la confidencialidad de la información específica de los contribuyentes, se exhorta a los países receptores y a los países donantes, sus organismos de cooperación y las organizaciones gubernamentales internacionales a través de las cuales se proporciona cooperación gobierno a gobierno, a asegurarse de que los extractos de cualquier tratado, comunicación, memorando de entendimiento u otro documento del que sean parte que incluyan disposiciones cuya intención sea regular la tributación por un país receptor de los bienes o servicios prestados en el contexto de dicha asistencia, se pongan a disposición del público.

48. Las disposiciones que otorgan exenciones tributarias para proyectos de cooperación gobierno a gobierno se incluyen comúnmente en acuerdos que no son públicos y que pueden negociarse sin la participación de las autoridades tributarias. A veces, una administración tributaria ni siquiera tiene acceso a la redacción de estas disposiciones, aunque es responsable de su aplicación.

49. Sin embargo, los principios constitucionales y legales que son aplicables en un gran número de países requieren la adopción legislativa de, y el pleno acceso público a, las normas relativas al ejercicio de las facultades tributarias de un Estado, garantizando al mismo tiempo la confidencialidad de la información específica de los contribuyentes. La transparencia de las disposiciones legales que otorgan exenciones tributarias es fundamental. Por esta razón, la Directriz 6 establece que, sujeto a cualquier requisito legal aplicable respecto a la confidencialidad de la información específica del contribuyente, se exhorte a los países receptores y donantes a poner a disposición del público los extractos de cualquier acuerdo, comunicación, memorando de entendimiento u otro documento que rija el tratamiento tributario de las transacciones relacionadas con proyectos de cooperación gobierno a gobierno.¹⁴ Por ejemplo, por mucho tiempo los Estados Unidos ha seguido la práctica

14 Véase también la recomendación sobre la divulgación pública de las disposiciones relativas al tratamiento tributario de los proyectos de cooperación gobierno a gobierno adoptada en la 21a reunión del Comité de Expertos en Cooperación Internacional en Materia Fiscal de las Naciones Unidas, que se incluye en el anexo.

de publicar los tratados y acuerdos a través de los cuales obtiene exenciones tributarias para la cooperación gobierno a gobierno que brinda, lo que facilita la identificación de los riesgos potenciales de elusión fiscal.¹⁵ Sería idóneo que los países receptores y los donantes adoptaran un enfoque similar. Sin embargo, cabe señalar que la Directriz 6 se ocupa únicamente de las disposiciones que rigen el tratamiento tributario de las transacciones relacionadas con proyectos de cooperación gobierno a gobierno. Por lo tanto, no comprende la determinación sobre si los extractos de cualquier acuerdo de asistencia, comunicación, memorando de entendimiento y otro documento, que no estén relacionados con dicho tratamiento tributario, deben ponerse a disposición del público, excepto en la medida en que dichos extractos determinarían el alcance de las disposiciones tributarias.¹⁶ Además, como es el caso de todas las Directrices, la Directriz 6 no impone ningún compromiso vinculante a los países receptores y donantes.

50. La publicación de las leyes de un país receptor en su sitio web puede contribuir a que las disposiciones legales que otorgan exenciones tributarias a los proyectos de cooperación gobierno a gobierno estén disponibles al público. Si bien el registro y la publicación de los tratados de un país previstos en el Artículo 102 de la Carta de las Naciones Unidas podría contribuir a la divulgación pública de las exenciones tributarias que se incluyen en los tratados, cabe señalar que los Reglamentos adoptados para dar efecto al Artículo 102¹⁷

15 ATAF Y ODI (*The Taxation of Foreign Aid — Don't ask, Don't tell, Don't know*, nota de pie 5, tabla 2 en la página 12) incluye un ejemplo de no tributación resultante de una exención de impuestos personales otorgada con respecto a la cooperación gobierno a gobierno que se identificó debido a la publicación de dicho acuerdo por parte de los Estados Unidos.

16 ATAF y ODI recomiendan que la publicación de todo el acuerdo del proyecto de cooperación gobierno a gobierno, y no solo las partes del mismo que se ocupan de los impuestos, podría ser realizada directamente por los donantes o mediante un repositorio central como el que utiliza la Iniciativa Internacional para la Transparencia de la Ayuda (IATI) que proporciona información sobre proyectos de cooperación de gobierno a gobierno. *Ibid.*, recomendación 3 de la página 14.

17 Véase https://treaties.un.org/pages/Resource.aspx?path=Publication/Regulation/Page1_en.xml (documento en inglés consultado el 19 de enero de 2021).

otorga a la Secretaría de las Naciones Unidas la opción de no publicar *in extenso* los tratados o acuerdos internacionales pertenecientes a determinadas categorías, incluidos los que se refieren a “acuerdos de asistencia y cooperación de alcance limitado en materia financiera, comercial, administrativa o técnica”.¹⁸

Implementación de las disposiciones tributarias negociadas en los proyectos de cooperación gobierno a gobierno

Directriz 7

Al negociar cualquier acuerdo, comunicación, memorando de entendimiento u otro documento que incluya disposiciones sobre el tratamiento tributario de las transacciones relacionadas con proyectos de cooperación gobierno a gobierno, se exhorta a los países receptores a asegurarse que tales disposiciones cumplan con todos los requisitos necesarios para darles fuerza de ley en estos países. Cuando existan dudas relativas a la exigibilidad o legalidad de las disposiciones ya acordadas, se exhorta a los países donantes y receptores a discutir cómo abordar estas inquietudes.

51. Las exenciones tributarias para proyectos de cooperación gobierno a gobierno pueden otorgarse a través de una variedad de instrumentos legales y pueden requerir la aplicación de diferentes prácticas administrativas a un número sustancial de transacciones distintas en el contexto de las normas tributarias generales de cada país. Las exenciones podrían otorgarse, por ejemplo, mediante exenciones específicas en la legislación nacional que son dirigidas a la asistencia internacional o mediante acuerdos bilaterales, comunicaciones o memorandos de entendimiento.

52. Sin embargo, en muchos países la constitución o la ley imponen restricciones sobre cómo se pueden adoptar las disposiciones tributarias. Con frecuencia, habrá reglas según las cuales cualquier cobro o exención de impuestos debe ser autorizado por ley para ser ejecutable. Con frecuencia, estas reglas se aplicarán independientemente del instrumento en el que se conceda la exención tributaria (por ejemplo, un tratado bilateral, un memorando de entendimiento o cualquier forma de acuerdo bilateral).

18 Artículo 12, párrafo 2 (a) de los Reglamentos.

53. Ha habido casos en los que se ha determinado que las exenciones tributarias incluidas en un acuerdo bilateral celebrado entre un donante y el gobierno de un país receptor no son aplicables porque no se han cumplido tales reglas. Por lo tanto, es necesario asegurar que cualquier acuerdo que establezca exenciones tributarias con respecto a un proyecto de cooperación gobierno a gobierno se implementará de acuerdo con estas reglas. En los casos en los que se contemplen exenciones tributarias para transacciones relacionadas con proyectos de cooperación gobierno a gobierno, se exhorta a las partes a utilizar instrumentos legales que respalden el estado de derecho en los países receptores:

- Asegurando que la exención esté dispuesta por ley o, si se establece en acuerdos, que los acuerdos estén autorizados por ley.
- Identificando específicamente las transacciones que se benefician de la exención, los impuestos aplicables y las condiciones para beneficiarse de la exención.

54. La participación de los funcionarios apropiados del Ministerio de Hacienda o de la administración tributaria en la negociación de estas exenciones, como se recomienda en la Directriz 3, será con frecuencia la mejor manera de asegurar que esto se haga.

55. Dar fuerza de ley a las exenciones relacionadas con los impuestos subnacionales puede requerir la participación de los gobiernos subnacionales. No se debe suponer que las exenciones redactadas en términos generales aplican a los impuestos subnacionales.

56. Cuando se hayan celebrado acuerdos que busquen disponer exenciones tributarias que generan inconvenientes de exigibilidad o legalidad en los países receptores, el mejor curso de acción sería que el país donante y el país receptor que han celebrado dicho acuerdo analicen cuál es la mejor forma de abordar tales cuestiones, lo que podría incluir una reconsideración de la idoneidad de estas exenciones.

Directriz 8

Cuando se otorguen exenciones de impuestos a las transacciones relacionadas con proyectos de cooperación gobierno a gobierno, los países receptores deberán hacer todos los esfuerzos por estimar el impacto recaudatorio de estas exenciones y elaborar, y poner a disposición del público, las revisiones periódicas de los gastos tributarios generados por dichas exenciones.

57. A fin de asegurar la transparencia y la información necesaria

para la formulación de políticas y el debate público, los países receptores deberían hacer un mayor esfuerzo por estimar la cuantía de los ingresos tributarios que se perderán como resultado de estas exenciones. También deben considerar la preparación y publicación del análisis de gastos tributarios que indiquen el impuesto al que realmente se renuncia como consecuencia de las exenciones otorgadas con respecto a la asistencia extranjera.

58. Sin embargo, es evidente que la medida en que un país podrá estimar e informar correctamente sobre los ingresos tributarios a los que renuncia, como resultado de las exenciones tributarias para los proyectos de cooperación gobierno a gobierno, dependerá de su capacidad administrativa y es posible que se necesite asistencia técnica para ese propósito.

Directriz 9

Cuando se otorguen exenciones de impuestos a las transacciones relacionadas con proyectos de cooperación gobierno a gobierno, se exhorta a los países a utilizar mecanismos que minimicen la carga administrativa y el riesgo de abuso.

59. Cuando se haya acordado eximir de impuestos a las transacciones relacionadas con proyectos de cooperación gobierno a gobierno, es importante hacerlo de manera que se minimice la carga para el país receptor al administrar esa exención y, al mismo tiempo, minimizar el alcance para el fraude tributario.

60. Las Directrices 10 a 12 proporcionan una orientación sobre cómo se puede hacer esto en el tema de impuestos indirectos y aranceles aduaneros. En lo que respecta a las exenciones relacionadas con los impuestos directos, exigir que los contribuyentes declaren los ingresos percibidos que están sujetos a una exención e identificar las disposiciones bajo las cuales se reclama la exención, facilita la gestión de riesgos de las auditorías tributarias, así como el cálculo del monto de los ingresos tributarios a los que se renuncia atribuibles a este tipo de exención tributaria.

Directriz 10

Cuando se considere que deben concederse exenciones tributarias para impuestos indirectos, incluyendo aranceles aduaneros, con respecto a los bienes y servicios utilizados o suministrados en relación a un proyecto de cooperación gobierno a gobierno de un país, los organismos

de cooperación o las organizaciones gubernamentales internacionales, en casos distintos a los descritos en los principios tributarios internacionalmente aceptados que se describen más adelante, se exhorta a los países a asegurarse que las exenciones otorgadas estén claramente identificadas, utilizando cuando sea posible la terminología tributaria del país receptor, y que la exención esté:

- a) limitada a los bienes y servicios claramente identificados que son estrictamente necesarios para los fines del proyecto, y
- b) limitada a los bienes y servicios que no están disponibles en el país receptor, para el caso de bienes y servicios a ser adquiridos específicamente para el proyecto.

61. Las Directrices 10 a 12 abordan la redacción e implementación de disposiciones específicas para la exención de impuestos indirectos, incluidos los aranceles aduaneros, con respecto a bienes y servicios relacionados con proyectos de cooperación gobierno a gobierno. Estas Directrices son relevantes cuando se decide que el país receptor debe otorgar una exención más allá de las situaciones cubiertas por los principios tributarios internacionalmente aceptados que tratan de los impuestos indirectos que se describen anteriormente.

62. Las exenciones tributarias de los impuestos indirectos y aranceles aduaneros que se encuentran actualmente en los acuerdos bilaterales suelen estar redactadas de forma muy amplia. Muchos de estos acuerdos no identifican claramente los tipos de bienes que califican para la exención, salvo por referencia a términos generales como “equipo”, “instrumentos”, “maquinaria”, o incluso términos más amplios como “suministros”, “activos” o “recursos”, aunque limitados a lo que sea “necesario” para llevar a cabo el proyecto, o sea “financiado” por el donante. En algunos acuerdos, esta última referencia es de hecho la única limitación al alcance de la exención.

63. Si se considera que debe concederse una exención tributaria a los impuestos indirectos, incluyendo los aranceles aduaneros, con respecto a los bienes utilizados o suministrados en el contexto de proyectos de cooperación gobierno a gobierno, es fundamental que, desde el principio, queden tan pocas dudas como sea posible en cuanto a qué bienes califican para la exención. De hecho, aunque inicialmente ambas partes puedan tener una idea clara de lo que califica para la exención, ese entendimiento a menudo puede cambiar con el tiempo. Un ámbito de aplicación claramente definido y sin ambigüedades es también un requisito previo para una administración eficiente por parte de las autoridades del país receptor. Por tanto, los bienes para los

que se concede una exención deben estar claramente identificados en el acuerdo; preferiblemente, el acuerdo o su anexo, debería enumerar los productos o categorías de productos en cuestión, idealmente por referencia a su código de clasificación del SA.¹⁹

64. Especialmente para materiales que pueden desviarse fácilmente al mercado local, como las materias primas (por ejemplo, materiales de construcción) y otros productos básicos (por ejemplo, combustible), el acuerdo o su anexo, debe determinar las cantidades máximas; como mínimo, el acuerdo debería prever un mecanismo para determinar esos niveles máximos de común acuerdo y antes de la introducción de las mercancías en el país receptor.

65. Además, desde una perspectiva de política tributaria, los donantes no deberían insistir y los países receptores no deberían conceder, exenciones tributarias para bienes que sean idénticos o esencialmente similares a los disponibles en el mercado local del país receptor. Hacer lo contrario daría a los proveedores extranjeros una ventaja indebida sobre los proveedores nacionales a los que se les exigiría, por ejemplo, recaudar el IVA sobre los suministros locales.

66. Por otra parte, la terminología utilizada para identificar los impuestos para los que se concede la exención suele ser poca clara y, en ocasiones, contradictoria. El rango de términos usados va desde simplemente “derechos arancelarios”, pasando por “todos los derechos e impuestos de aduana” y “derechos de importación, derechos aduaneros y otros impuestos”, hasta “todos los impuestos o cargos”, y algunas veces se refieren específicamente a “impuestos al valor agregado”. Algunos acuerdos incluso prevén la exención de las restricciones o prohibiciones a la importación, estén o no limitadas a lo que “de otro modo se requeriría por razones de salud o seguridad pública”. Algunos acuerdos incluyen una referencia a impuestos, restricciones o prohibiciones a la exportación. Los acuerdos raramente definen los términos

19 “El Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías, generalmente denominado ‘Sistema Armonizado’ o simplemente ‘SA’ es una nomenclatura internacional de productos multipropósito desarrollada por la Organización Mundial de Aduanas (OMA)” (<http://www.wcoomd.org/en/topics/nomenclature/overview/what-is-the-harmonized-system.aspx>, documento en inglés consultado el 19 de enero de 2021).

utilizados o contienen una lista de los impuestos cubiertos por la exención. Esta amplia variación también aparece entre acuerdos celebrados por el mismo donante e incluso puede haber inconsistencias dentro del mismo acuerdo.

67. Esta falta de precisión puede generar preguntas de interpretación. Cuando la exención es solo para “derechos arancelarios”, se puede argumentar que otros impuestos generados en la importación (por ejemplo, IVA, impuestos especiales o selectivos y otros impuestos al consumo) no están exentos, mientras que bajo una cláusula que hace referencia a “derechos de importación, aranceles aduaneros y otros impuestos”, claramente lo están. En el último caso, sin embargo, puede surgir el tema sobre si también se renuncia a cargos por servicios, como tasas portuarias, cargos o comisiones por almacenamiento o tramitación y otros derechos similares, mientras que puede haber menos dudas en una cláusula que se refiera a “todos los impuestos y cargos”.

68. Tales cuestiones de interpretación se ven agravadas por las inconsistencias entre los distintos acuerdos que un país haya celebrado, ya sea como país donante o como un país receptor. Las pequeñas variaciones entre los distintos acuerdos requieren una atención constante y cuidadosa, en particular por parte de las autoridades competentes del país receptor, que comúnmente carecen de la capacidad administrativa suficiente para hacerlo de manera eficaz y eficiente.

69. Por lo tanto, es importante que los impuestos abarcados por la exención estén claramente identificados, utilizando la terminología tributaria del país receptor. Idealmente, una lista de los impuestos y gravámenes del país receptor para los que se concede la exención debe incluirse en el acuerdo o en su anexo, utilizando una cláusula general que permita que el acuerdo continúe aplicándose si estos impuestos se modifican o son reemplazados por otros impuestos similares en términos generales.

Directriz 11

Además, cuando estas exenciones de impuestos indirectos, incluyendo aranceles aduaneros, se otorguen con respecto a bienes y servicios utilizados en un proyecto de cooperación gobierno a gobierno, se exhorta a los países receptores a implementar esta exención a través de un sistema de reembolso o, de no ser posible, mediante un sistema que reduzca el riesgo de abuso y permita monitorear los costos asociados a esta exención. Se exhorta a las administraciones tributarias de

los países receptores a adoptar procedimientos para asegurar que las exenciones a los impuestos indirectos solo se concedan en la medida en que los bienes y servicios correspondientes se utilicen para los fines del proyecto correspondiente. Por ejemplo, podrían aclarar cómo una entidad que gestiona un proyecto de cooperación gobierno a gobierno, o parte de dicho proyecto, debe informar a la administración tributaria de cualquier situación en la que los bienes y servicios que se hayan beneficiado previamente de la exención de impuestos al valor agregado, de conformidad con una exención otorgada en relación con el proyecto, son posteriormente utilizados para fines no relacionados con el proyecto.

70. Los países utilizan diferentes procedimientos para otorgar exenciones de impuestos de importación e impuestos indirectos. Algunos países otorgan una exención inmediata, mientras que otros países exigen que algunos o todos los importadores exentos paguen aranceles e impuestos de importación y soliciten el reembolso en una fecha posterior. Además, varios países africanos francófonos han introducido un sistema de cupones del tesoro para controlar las exenciones, en particular para proyectos de cooperación gobierno a gobierno. Los instrumentos existentes generalmente no abogan por un método particular para otorgar o controlar exenciones en general o de forma particular con relación a proyectos de cooperación gobierno a gobierno.

71. Desde una perspectiva administrativa, debería desalentarse un sistema donde la exención se procese manualmente en el momento en que se solicita. Por lo general, se prefiere un método de reembolso y el uso de un sistema automatizado de gestión de aduanas y la Directriz 11 exhorta a los países receptores a utilizar estos métodos.

72. Un sistema de reembolso ofrece una serie de ventajas, incluyendo reducir la carga en la etapa de verificación, que tiene la doble ventaja de acelerar el proceso de despacho y hacer que más personal de aduanas esté disponible para controles posteriores al despacho (auditorías, controles físicos) basados en un análisis de riesgo, que son más eficientes y favorables al comercio. La experiencia muestra que los sistemas de reembolso se pueden implementar con éxito, lo que en algunos casos conduce a un aumento de la recaudación de ingresos del gobierno.²⁰

20 Por ejemplo, Malí, citado en *Customs Modernization Handbook*, Banco

73. Se ha sugerido que, cuando se aplica y administra adecuadamente, el sistema de cupones utilizado por algunos países africanos francófonos²¹ también podría ser un método eficaz para eliminar o reducir en gran medida el abuso y la pérdida de ingresos derivados de este tipo de exención. En el marco de este sistema, los aranceles de importación e impuestos relacionados a proyectos que cumplen los requisitos, se pagan mediante cupones de créditos de la tesorería emitidos por el gobierno. Las licitaciones para la contratación pública de cooperación gobierno a gobierno deben presentarse con impuestos incluidos, lo que requiere que los licitadores planifiquen y calculen cuidadosamente sus proyectos. Cuando se asigna el contrato, se emiten cupones de créditos de la tesorería al contratista hasta por el monto de aranceles e impuestos estimado por el contratista.²² Cualquier exceso de carga tributaria recae sobre el contratista. Por lo tanto, el sistema tiene un mecanismo de control incorporado: los licitadores tendrán cuidado de no exagerar su estimación de impuestos para obtener el contrato, mientras que una subestimación deja al contratista a cargo del exceso de carga tributaria cuando el contratista gana la licitación. Además, permite al gobierno del país receptor realizar un seguimiento de los montos de aranceles e impuestos no percibidos.

74. Sin embargo, investigaciones sobre el uso del sistema de cupones

Mundial 2005, p. 238, recuadro 10.9.

21 Ver ejemplo. Guinea: Instrucción No 196/414/PM/MBRSP de 13 de diciembre de 1996 sobre el tratamiento fiscal de la contratación pública: <http://www.droit-afrique.com/images/textes/Guinee/Guinee%20-%20Regime%20fiscal%20marches%20publics.pdf> (documento en francés consultado el 19 de enero de 2021).

22 El sistema identifica qué aranceles e impuestos pueden ser financiados por el gobierno a través de cupones de la tesorería y qué impuestos siempre deben ser asumidos por el contratista. Por ejemplo, según las normas de Guinea (véase el pie de página 21), los impuestos pagaderos con “cheques sur le Trésor série spéciale” (CTSS) son solo (1) aranceles e impuestos de importación sobre bienes cuya propiedad se transfiere al país receptor en el curso del proyecto o que se incorporen a las construcciones que se trasladen al país receptor, y (2) IVA sobre los suministros domésticos bajo contrato. En el caso de los contratos financiados solo en parte por donantes, los cupones se emiten solo en proporción a la cooperación exterior proporcionada.

en Togo y Benín²³ han sugerido que, dado que el valor de los cupones era de 1% a 2% del PIB, ese sistema trae aparejado el riesgo de distorsionar los datos macroeconómicos (especialmente en la relación entre impuestos y PIB). Además, si bien este sistema es sencillo para los derechos e impuestos de importación y para los impuestos sobre las ventas nacionales de una sola etapa, es más complicado para el “IVA interno” (es decir, el IVA sobre los suministros nacionales, distinto del IVA de importación). De hecho, el monto del IVA nacional, por el que se puede reclamar la exención y por tanto el cupón del tesoro, no es necesariamente igual al monto del IVA generado (es decir, el valor total del suministro multiplicado por la tasa del IVA), sino que es el monto neto del IVA adeudado (es decir, el IVA generado menos el IVA descontable, sobre las compras de suministros de origen nacional o las importaciones gravadas), cuya estimación puede resultar más difícil.

75. Los contratistas que participan en proyectos de cooperación gobierno a gobierno para los que están disponibles exenciones de aranceles e impuestos tienen, por lo tanto, un incentivo para insistir también en la exención del IVA en sus suministros de origen nacional, lo que “rompe” la cadena de débito y crédito del IVA y, por lo tanto, debilita el sistema del IVA. Además, si dicha exención se aplica mediante una exención del IVA, los proveedores nacionales que se benefician de la exención — y sus proveedores a lo largo de la cadena de suministro — también estarán incentivados para reclamar la exención del IVA en sus compras nacionales, lo que dará lugar a la “traslación de la exención” en el sistema del IVA.²⁴ Otra posible debilidad del sistema de cupones puede ser el riesgo de la falsificación de cupones. Si bien, en teoría, aplicar una “tasa cero” en lugar de otorgar una exención al suministro elimina el riesgo de traslación de la exención, a su vez puede crear la necesidad de pagar reembolsos del IVA, que pueden ser igualmente difíciles de gestionar administrativamente, especialmente cuando hay múltiples (y potencialmente pequeños) proveedores nacionales involucrados.

23 Caldeira et al., “*Taxing aid: the end of a paradox?*”, nota de pie 9.

24 Esto se debe a que una exención del IVA libera al proveedor de cualquier impuesto exigible generado por el suministro, pero no proporciona una exención en forma de crédito o deducción por cualquier impuesto descontable pagado; ver L. Ebril, M. Keen, J.-P. Bodin y V. Summers, *The Modern VAT*, IMF 2001, p. 89.

76. La Directriz 11 también reconoce que cualquiera que sea el sistema que se utilice, la administración tributaria del país receptor debe asegurarse que se apliquen los procedimientos administrativos adecuados para garantizar que los bienes y servicios, sobre los que se eximirá el impuesto indirecto, se utilicen para los fines del proyecto correspondiente. Aunque se facilite a la administración tributaria una lista de bienes exentos y su cantidad, la administración tributaria puede encontrar problemático el monitorear la cantidad de dichos bienes a los que le corresponde la exención. Los impuestos sobre el combustible (por ejemplo, el IVA y los impuestos selectivos sobre el combustible) son particularmente propensos al abuso; aunque se solicitan exenciones de estos impuestos con frecuencia, los países receptores deben ser especialmente cautelosos a la hora de concederlas.

77. En el caso de las mercancías importadas, esos procedimientos normalmente:

- Establecen un procedimiento de autorización claro y estricto para identificar al importador, los tipos y cantidad de los bienes y el uso exento para el que se están importando.²⁵
- Verifican, al momento de la importación, la declaración de importación y los documentos justificativos presentados en aduana con la autorización previa, con el fin de conciliar los bienes.
- Hacen controles posteriores al despacho para verificar si los bienes importados se destinan y no se desvían de su uso exento.

78. En el caso de los bienes importados, el uso de un sistema automatizado de gestión de aduanas, como el SIDUNEA²⁶ que fue desarrollado por la UNCTAD, ayudará a administrar las exenciones disponibles y facilitará el comercio al reducir el tiempo y los costos de la operación. Por ejemplo, las exenciones disponibles podrían otorgarse a través de un sistema automatizado de gestión de aduanas, configurado de manera que permita la programación previa de las exenciones autorizadas por la ley, escanear los acuerdos legales, la auto declaración, la verificación cruzada del sistema en línea y las autorizaciones. Esto

25 Por ejemplo, un país ha recurrido a un equipo de ingenieros para determinar la cantidad de materiales necesarios para proyectos específicos, lo que le permitió limitar la cantidad por la que se podía reclamar una exención.

26 *Sistema Aduanero Automatizado* (SIDUNEA) (ver <https://asycuda.org/es/>, consultado el 19 de enero de 2021).

debería complementarse con auditorías posteriores al despacho, que utilicen un enfoque basado en el riesgo. También podría establecerse un programa de autoevaluación para los importadores de bajo riesgo.

Directriz 12

Cualquier acuerdo relativo a estas exenciones de impuestos indirectos, incluyendo aranceles aduaneros, con respecto a los bienes utilizados en un proyecto de cooperación gobierno a gobierno debe estipular que cuando los bienes relevantes sean enajenados en el país receptor o se desvíen del propósito previsto, las normativas generales nacionales sobre enajenación o desvío serán aplicadas a estos bienes, en particular con respecto a los aspectos procedimentales y la imposición de aranceles, impuestos, intereses y penalidades en los casos de enajenación o desvío.

79. La mayoría de los acuerdos que prevén una exención de impuestos indirectos con respecto a los bienes utilizados o suministrados en el contexto de proyectos de cooperación gobierno a gobierno no estipulan qué sucede cuando estos bienes son enajenados o desviados de su propósito previsto. En la mayoría de los casos, los aranceles e impuestos deben ser pagaderos de conformidad con las normas nacionales generales relacionadas con la enajenación o el desvío de bienes sobre los que no se pagó previamente el impuesto. La Directriz 12 aborda esa cuestión y establece que la aplicación de las normas internas que resultan aplicables a tales enajenaciones y desviaciones deben aclararse a fin de evitar cualquier incertidumbre, en particular, con respecto a los aspectos de procedimiento y la imposición de aranceles, impuestos, intereses y sanciones.

Directriz 13

Independientemente de si se otorgan o no exenciones tributarias a las transacciones de los proyectos de cooperación gobierno a gobierno, se exhorta a los países donantes, sus organismos de cooperación y las organizaciones gubernamentales internacionales a través de las cuales se proporciona cooperación gobierno a gobierno, a cumplir los requerimientos de información y retención de impuestos de los países receptores respecto de los pagos realizados en relación con estos proyectos.

80. En la mayoría de los sistemas tributarios, las personas que realizan determinados pagos a contribuyentes residentes o no residentes deben informar a las autoridades tributarias sobre estos pagos y, en algunos casos, retener impuestos sobre los mismos. Este suele ser el caso

en el pago de remuneraciones a empleados y subcontratistas. Independientemente de si se otorgan exenciones tributarias para transacciones relacionadas con proyectos de cooperación gobierno a gobierno o si ellos mismos están exentos de impuestos por otras razones, los países donantes, sus agencias de cooperación y las organizaciones gubernamentales internacionales a través de las cuales se proporciona la cooperación gobierno a gobierno deben colaborar con las autoridades tributarias de los países receptores cumpliendo con los requisitos de información y retención de impuestos aplicables a los pagos que realizan a entidades sujetas a impuestos en relación con estos proyectos de cooperación gobierno a gobierno.

Explicaciones de los principios tributarios internacionalmente aceptados aplicables a proyectos de cooperación gobierno a gobierno

81. Los párrafos siguientes brindan explicaciones adicionales sobre los principios tributarios internacionalmente aceptados enlistados en párrafos anteriores y sobre los cuales se basan normalmente las reglas tributarias que son relevantes para el tratamiento tributario de transacciones relacionadas con la provisión de bienes y servicios en el contexto de un proyecto de cooperación gobierno a gobierno.

Impuesto sobre la renta – remuneración del empleo

Principio A

La remuneración, incluyendo los beneficios relativos al empleo, por los servicios de empleo que están relacionados con un proyecto de cooperación gobierno a gobierno, que un individuo obtiene por medio del empleo en el gobierno del país o agencia de éste que financia dicho proyecto, generalmente no está sujeta a impuestos en el país receptor si el individuo:

- a) no es un nacional de esa jurisdicción, y
- b) no es un residente de esa jurisdicción o se convirtió en residente únicamente con el propósito de prestar esos servicios.

82. El Principio A se basa en las disposiciones del párrafo 1 del Artículo 19 de los modelos de las Naciones Unidas y de la OCDE.²⁷ Estas

²⁷ Ver nota de pie 10.

disposiciones se encuentran en la mayoría de los tratados tributarios bilaterales en vigor. Como se señala en los Comentarios de estos modelos, “disposiciones similares de los antiguos convenios bilaterales se formularon para ajustarse a las reglas de cortesía internacional y respeto mutuo entre Estados soberanos”.²⁸ El principio de que un Estado no debería exigir impuestos sobre la renta respecto de las remuneraciones de los empleados de otro Estado, que presten servicios gubernamentales en el territorio del primer Estado es, actualmente, universalmente aceptado. Sin embargo, cabe destacar que este principio se aplica únicamente a los empleados de un Estado y no se extiende a otras partes, tales como los subcontratistas que prestan servicios a un Estado.

83. Lo dispuesto en el Principio A, o en las reglas basadas en ese principio, no afectará las exenciones a las que varios miembros de misiones diplomáticas u oficinas consulares tienen derecho bajo las reglas generales del derecho internacional o bajo instrumentos multilaterales como la *Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas*²⁹ y la *Convención de Viena sobre Relaciones Consulares*.³⁰ Estas exenciones son aplicables independientemente de si se otorgan o no exenciones específicas con respecto a los empleados gubernamentales que prestan servicios en el contexto de un proyecto de cooperación gobierno a gobierno en particular.

84. El Principio A incluye la excepción que se encuentra en el párrafo 1 del Artículo 19 de los modelos de las Naciones Unidas y la OCDE y en las dos convenciones de Viena mencionadas en el párrafo anterior, que reconoce que un país receptor puede gravar la remuneración pagada a los miembros del personal local que sean residentes permanentes o nacionales de ese país. Esa excepción tiene por objeto garantizar que el personal contratado localmente (por ejemplo, traductores o

28 Párrafo 2 del Comentario a la Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas, que cita el párrafo 1 del Comentario sobre el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE.

29 Disponible en https://legal.un.org/ilc/texts/instruments/english/conventions/9_1_1961.pdf, documento en inglés consultado el 19 de enero de 2021.

30 Disponible en https://legal.un.org/ilc/texts/instruments/english/conventions/9_2_1963.pdf, documento en inglés consultado el 19 de enero de 2021.

guardias de seguridad del país receptor contratados por la duración de un proyecto de cooperación gobierno a gobierno) no tenga derecho al mismo trato que los empleados de un Estado que son enviados a un país extranjero.

85. El Principio A no aborda el tratamiento de los empleados de organizaciones internacionales ya que existe menos consenso internacional sobre este tema. En cualquier caso, el tratamiento fiscal de los empleados de organizaciones internacionales en los Estados que son miembros de esa organización suele estar regulado por los acuerdos en virtud de los cuales se establecen estas organizaciones.

Principio B

La remuneración, incluyendo los beneficios relativos al empleo, obtenida por un individuo al que no le aplica el Principio A, derivada de la prestación de servicios en razón de un empleo relacionado con un proyecto de cooperación gobierno a gobierno de un país, agencia de cooperación u organización gubernamental internacional, generalmente no está sujeta a imposición en el país receptor si se cumplen todas las siguientes condiciones:

- a) el individuo no es residente del país receptor,
- b) durante el proyecto, el individuo no está presente en el país receptor durante un período o períodos que excedan el total de 183 días en cualquier período de doce meses que inicie o termine en el año fiscal correspondiente,
- c) la remuneración es pagada por, o en nombre de, un empleador que no es residente del país receptor, y
- d) dicha remuneración no está soportada por lo que los tratados tributarios basados en los modelos de la OCDE o de las Naciones Unidas denominan “establecimiento permanente” o “base fija” que el empleador tiene en ese país.

86. El Principio B se basa en una regla que se encuentra en casi todos los tratados tributarios bilaterales y es incorporada en el párrafo 2 del Artículo 15 de los modelos de las Naciones Unidas y la OCDE. Según esa regla, cuando un individuo empleado por una empresa extranjera ejerce su empleo en un país receptor durante un período de tiempo corto, los ingresos derivados del empleo correspondiente están exentos del impuesto sobre la renta en el país receptor.

87. Esta exención se aplicaría normalmente a los empleados de empresas comerciales extranjeras que estén realizando trabajos en el país receptor de conformidad con los contratos celebrados con el donante. Dado que estos individuos no serían empleados directamente por ese donante, no tendrían derecho a la exención mencionada en el Principio A y deberían estar sujetos a las reglas fiscales normales del país receptor, sujetos a esta exención para actividades de empleo a corto plazo.

88. Dado que la redacción del Principio B se deriva de la utilizada en los tratados tributarios, ésta debe leerse de la misma manera. Por lo tanto, las referencias a “residente”, “establecimiento permanente” y “base fija” deben recibir el significado que estos términos tienen generalmente a los efectos de los tratados tributarios y la regla de los 183 días debe interpretarse de conformidad con lo dispuesto en los Comentarios sobre los modelos de las Naciones Unidas y la OCDE.

Impuesto sobre la renta – utilidades y pagos a empresas extranjeras

Principio C

Los pagos que un país, agencia de cooperación u organización gubernamental internacional hace en relación con un proyecto de cooperación gobierno a gobierno a una empresa que no es una empresa del país receptor, así como las utilidades obtenidas por esa empresa de actividades ejercidas en relación con ese proyecto, por lo general no están sujetos a ningún impuesto sobre la renta o de sociedades en el país receptor, a menos que dichos pagos o utilidades sean atribuibles a lo que los tratados tributarios basados en los modelos de la OCDE o las Naciones Unidas denominan “establecimiento permanente” o “base fija” o al menos que a dichos pagos o utilidades les sean aplicables las disposiciones de dichos tratados que son similares a las disposiciones de estos modelos y que permitan la tributación por parte del país receptor.

89. El Principio C tiene por objeto reflejar las circunstancias en las que, según los principios internacionales existentes incorporados en los tratados tributarios bilaterales, normalmente se impide a un país gravar las utilidades de empresas extranjeras.

90. De hecho, la mayoría de los tratados tributarios bilaterales y los modelos de las Naciones Unidas y la OCDE en los que se basan, establecen que, como regla general, aunque sujeto a ciertas excepciones, las

empresas extranjeras a las que se les paga desde el exterior para realizar actividades en un país (que incluirían, por ejemplo, un subcontratista independiente no residente) solo deben estar sujetas a impuestos en ese país sobre las ganancias atribuibles a dichas actividades cuando éstas se llevan a cabo en ese país a través de lo que estos tratados basados en los modelos de la OCDE y las Naciones Unidas denominan “establecimiento permanente” o “base fija”. Estas empresas también pueden estar sujetas a impuestos sobre los ingresos a los que les resulten aplicables las disposiciones más limitadas de estos tratados, que son similares a las de estos modelos y que permiten la tributación por parte del país receptor en otras circunstancias. Estas disposiciones más limitadas cubrirían, por ejemplo, los ingresos por servicios prestados en un país receptor llevados a cabo por un ingeniero independiente que no tiene un establecimiento permanente o base fija en ese país, pero que pasaría más de 183 días en ese país durante un período de 12 meses, situación que caería dentro de las disposiciones de tratados similares a los del Artículo 14 del Modelo de Convenio Tributario de las Naciones Unidas.

91. El principio C se refiere a empresas que no son residentes del país receptor. El término “empresa” se aplica a todas las formas de organización empresarial y, por lo tanto, se aplicaría a una empresa de gran escala, así como a un consultor individual que preste servicios como propietario único, como se muestra en los ejemplos del párrafo 90. Esto abarcaría, entre otras cosas, situaciones en las que un individuo que no es residente del país receptor realiza un trabajo en ese país en una relación de independencia como parte de un proyecto de cooperación gobierno a gobierno.

92. Como ya se explicó en el párrafo 88 anterior en relación con el Principio B, dado que la redacción del Principio C se deriva de la utilizada en los tratados tributarios, debe leerse de la misma manera, en particular en lo que respecta a las referencias a “residente”, a las que debe darse el significado que este término tiene generalmente a los efectos de los tratados tributarios. Este es también el caso de otros principios que se refieren a conceptos de tratados.

Tributación indirecta — crisis humanitarias

Principio D

En general, se considera que no se deben aplicar impuestos indirectos, incluidos los aranceles aduaneros, que se aplican a la importación de

bienes que se utilizarán para responder a crisis humanitarias como desastres naturales, hambrunas o emergencias sanitarias. Esto corresponde a las reglas incluidas en el:

- a) Capítulo 5 (Envíos de Socorro) del Anexo Específico J del Convenio Internacional para la Simplificación y Armonización de los Procedimientos Aduaneros, revisado (comúnmente denominado “Convenio de Kyoto Revisado”), y
- b) Anexo B.9 (Relativo a las mercancías importadas con fines humanitarios) del Convenio relativo a la Importación Temporal (comúnmente conocido como “el Convenio de Estambul”).

(Se exhorta a los países que no son partes de estos instrumentos a incorporar las reglas antes mencionadas en sus leyes nacionales).

93. Las provisiones hechas por países donantes, organizaciones gubernamentales internacionales y agencias de éstos para responder a crisis humanitarias severas, constituyen una subcategoría de proyectos de cooperación gobierno a gobierno que tiene las siguientes características:

- para ser eficaces, dichos envíos deben entregarse rápidamente a sus destinatarios finales, es decir, los afectados por las crisis, y
- el argumento para exonerar tales provisiones de impuestos y aranceles es particularmente fuerte, ya que no tiene mucho sentido económico gravar dichas provisiones (los beneficiarios no tienen capacidad de pago), y los riesgos asociados con ingresos tributarios involucrados en la exención de dichas provisiones son igualmente pequeños.

94. La existencia de normas transparentes y armonizadas sobre el tratamiento fiscal de las ayudas de emergencia que ya estarían en vigor antes de que ocurriera una crisis, es fundamental para una intervención rápida y eficaz de los donantes.

95. Muchos países han adoptado disposiciones fiscales internas con respecto a los “envíos de socorro”, pero existe una variación sustancial en su ámbito de aplicación, tanto con respecto a los tipos de impuestos, como con respecto a los tipos de provisiones cubiertas. Pocos países parecen tener disposiciones específicas sobre la importación temporal para los envíos de socorro, aunque suele haber un régimen general para la importación temporal en las leyes de aduanas.

96. Además de estas disposiciones en la legislación nacional, varios países han celebrado acuerdos de asistencia bilateral con otros países,

organizaciones internacionales, sus agencias u otros donantes. Si bien estos acuerdos pueden cubrir muchos de los temas que se analizan a continuación, es posible que no los aborden todos de manera sistemática. Adicionalmente, estos acuerdos muestran con frecuencia, diferencias menores o mayores entre ellos, tanto en lo que respecta a los derechos e impuestos, como a la naturaleza de las actividades cubiertas. Además, por su naturaleza, dichos acuerdos solo cubren actividades del país, organización u organismo donante contratante y, por lo tanto, sus disposiciones no están disponibles para otros. Finalmente, estos acuerdos con frecuencia no se publican o difunden públicamente, o al menos no de manera sistemática o de la misma manera que las leyes y regulaciones tributarias ordinarias, por lo que carecen de transparencia y aumentan la complejidad de su aplicación (ver Directriz 6). En muchos países, los funcionarios de impuestos y aduanas pueden no tener acceso inmediato a dichos acuerdos o no estar familiarizados con sus términos.

97. Actualmente existen varios instrumentos internacionales en esta área. Éstos se refieren principalmente a los procedimientos de despacho y la exención de derechos e impuestos de importación y exportación, pero no cubren los impuestos sobre las transacciones nacionales. Además, estos instrumentos no se han adoptado universalmente. Los principales instrumentos internacionales en este ámbito son gestionados por la Organización Mundial de Aduanas (OMA).³¹ Ellos son el:

- Capítulo 5 sobre Envíos de Socorro del Anexo Específico J del Convenio de Kyoto Revisado,³² cuyas directrices también comprenden la Recomendación del Consejo de Cooperación Aduanera para acelerar la remisión de los envíos de socorro en caso de desastres, y el *Acuerdo Modelo de las Naciones Unidas sobre Facilitación Aduanera en la Asistencia Humanitaria Internacional de Emergencia*;³³ y

31 La OMA es el nombre de trabajo adoptado por el Consejo de Ayuda Aduanera, una organización intergubernamental establecida en 1952 para mejorar la eficacia y eficiencia de las administraciones aduaneras; ver <http://www.wcoomd.org/> (documento en inglés consultado el 9 de febrero de 2021).

32 Ver nota de pie 11.

33 Disponible en <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/facilitation/activities-and-programmes/natural-disaster/>

- Anexo B.9. (Mercancías importadas con fines humanitarios) del Convenio de Estambul.³⁴

98. El principio D se refiere a las reglas de estos instrumentos internacionales existentes. Al incorporar estas reglas en su derecho interno (ya sea convirtiéndose en partes de los instrumentos pertinentes o adoptando unilateralmente estas reglas por ley), los países superarían la necesidad de celebrar acuerdos bilaterales para hacer frente a las crisis humanitarias.

99. Es posible que los países deseen tener en cuenta la siguiente orientación al diseñar reglas y prácticas administrativas para eximir los envíos de socorro de los derechos e impuestos de importación:³⁵

- Debería incluirse una definición de “envíos de socorro” del siguiente modo:

bienes, incluidos vehículos y otros medios de transporte, productos alimenticios, medicamentos, ropa, mantas, carpas, casas prefabricadas, artículos de purificación y almacenamiento de agua u otros bienes de primera necesidad, enviados como cooperación a los afectados por el desastre; y todo el equipo, vehículos y otros medios de transporte, animales especialmente entrenados, provisiones, suministros, efectos personales y otros bienes para el personal de socorro en casos de desastre para el desempeño de sus funciones y para apoyarlos en vivir y trabajar en el territorio del desastre a lo largo de la duración de su misión.³⁶

- Los países pueden encontrar útil referirse a la siguiente definición de “desastre” en el Artículo 1 del *Acuerdo Modelo de las Naciones Unidas sobre Facilitación de Aduanas en la Asistencia Humanitaria Internacional de Emergencia*.³⁷

united-nation-model-of-agreement.pdf?db=web (documento en inglés consultado el 19 de enero de 2021).

34 Ver nota de pie 12.

35 Ver el Capítulo 5 sobre Envíos de Socorro del Anexo Específico J del Convenio de Kyoto Revisado.

36 *Ibíd.*

37 Ver nota de pie 33.

Una interrupción grave del funcionamiento de la sociedad que causa pérdidas humanas, materiales o ambientales generalizadas que exceden la capacidad de la sociedad afectada para hacerle frente utilizando solo sus propios recursos.

El término cubre todos los desastres independientemente de sus causas (es decir, tanto naturales como provocados por el hombre).

- Deben proporcionarse procedimientos de despacho expeditos y simplificados para los envíos de socorro,³⁸ de modo que el despacho de aduanas de los envíos de socorro se lleve a cabo con carácter prioritario y puedan utilizarse procedimientos de despacho simplificados y expeditos, como la presentación de una declaración simplificada, provisional o incompleta, realizar declaraciones anticipadas, el despacho fuera de horarios regulares y sin cargos normales, así como llevar a cabo la revisión/muestreo solo en circunstancias excepcionales. Dichos procedimientos de despacho deben estar previstos en la legislación aduanera y los procedimientos necesarios deben planificarse con anticipación y documentarse para que se puedan implementar en poco tiempo.
- La aplicación de exención de derechos, impuestos y restricciones previstos para los envíos de socorro debe incluir³⁹ una exención de las prohibiciones y restricciones económicas de exportación y de los derechos e impuestos de exportación que de otro modo tendrían que pagarse, así como una exención de las prohibiciones y restricciones de importación y de los derechos e impuestos de importación para los envíos de socorro que son recibidos como obsequios por organizaciones aprobadas, para ser utilizados o controlados por dichas organizaciones, o para ser distribuidos de manera gratuita por éstas.
- Los bienes importados con fines humanitarios, es decir, equipo médico, quirúrgico y de laboratorio y otros envíos de socorro que no califiquen para la exención de los envíos de socorro, deben ser admitidos temporalmente con una exención total de los

38 Ver los Principios 2 y 3 del Capítulo 5 del Anexo Específico J del Convenio de Kyoto Revisado.

39 Prácticas recomendadas 5 y 6 del Capítulo 5, Anexo Específico J del Convenio de Kyoto Revisado.

derechos e impuestos de importación y sin la aplicación de restricciones económicas o prohibiciones a la importación.

- La importación temporal de tales mercancías no debería estar sujeta a condiciones más restrictivas que las que se señalan a continuación:
 - para poder acogerse a esa exención, los bienes deben ser propiedad de un individuo establecido fuera del territorio de importación temporal y deben ponerse a disposición de forma gratuita,
 - el equipo médico, quirúrgico y de laboratorio debe estar destinado a ser utilizado por hospitales y otras instituciones médicas que, al encontrarse en circunstancias excepcionales, lo necesiten con urgencia y dicho equipo no debe estar fácilmente disponible en cantidad suficiente en el territorio de importación temporal, y
 - los envíos de socorro deben enviarse a personas autorizadas por las autoridades competentes en el territorio de importación temporal.

100. Además de la orientación general sobre el despacho expedito y simplificado, siempre que sea posible, se debe aceptar un inventario de las mercancías junto con un compromiso por escrito de reexportación para equipos médicos, quirúrgicos y de laboratorio en lugar de requerirse un documento aduanero o una garantía.

101. La importación temporal de los envíos de socorro debe concederse sin que se exija un documento aduanero o una garantía. Sin embargo, las autoridades aduaneras pueden requerir un inventario de las mercancías, junto con un compromiso por escrito de reexportar tales mercancías.

102. El período de tiempo para la importación temporal debe determinarse de acuerdo con las necesidades del equipo médico, quirúrgico y de laboratorio, y debe ser de al menos doce meses para los envíos de socorro.

Principio E

En general, se considera que los bienes a nivel nacional que se suministran a, o son importados por, un país extranjero, una agencia de cooperación u organización gubernamental internacional para uso directo en respuesta a una crisis humanitaria y los servicios estrechamente relacionados con dichos suministros, que de haber sido

importados, calificarían como “envíos de socorro” o “mercancías con fines humanitarios” para efectos de los derechos de importación y la exención de impuestos sobre la importación temporal, deberán estar exentos de impuestos indirectos nacionales.

103. Actualmente no existen estándares internacionales con respecto a la exención de los impuestos indirectos internos de los envíos de socorro. Para evitar distorsiones, sería apropiado otorgar el mismo tratamiento tributario favorable a los envíos de socorro que se obtienen de, o se suministran a, un país extranjero, agencia de cooperación u organización gubernamental internacional para su uso en respuesta a una crisis humanitaria en las mismas condiciones y circunstancias que los envíos de socorro importados disfrutarían, de conformidad con los instrumentos discutidos anteriormente.

104. Por lo tanto, el Principio E extiende el enfoque del Principio D a los impuestos indirectos internos, como los impuestos al valor agregado. Por lo tanto, los bienes, así como los servicios estrechamente relacionados con dichos bienes que se proporcionen en el país a un donante extranjero para su uso directo en respuesta a una crisis humanitaria, o que un donante extranjero importe con ese fin, deberían beneficiarse de un trato similar en lo que respecta a impuestos indirectos internos siempre que estos bienes y servicios, si se importan, califiquen como “envíos de socorro” o “bienes con fines humanitarios” para la exención de derechos de importación y de impuestos sobre la importación temporal. Esto podría lograrse en relación con el IVA ya sea por parte del proveedor (exonerando o aplicando una tasa cero a los suministros nacionales calificados)⁴⁰ o por parte del comprador (otorgando la devolución de los impuestos internos pagados). Desde un punto de vista administrativo, se prefiere este último método, ya que permite controles más estrictos. Además, el país extranjero, la agencia de cooperación o la organización gubernamental internacional que se beneficiaría de dicha exención de los impuestos indirectos internos, debe identificarse de antemano de la misma manera que los beneficiarios de los derechos de importación y la exención de impuestos para dichos envíos de socorro.

40 Véase el párrafo 75 y la nota de pie 24 sobre la diferencia entre la exención y la tasa cero en respecto al IVA, y los respectivos inconvenientes y riesgos involucrados.

Tributación indirecta — propiedad personal y enseres domésticos de los trabajadores

Principio F

En general, se considera que la propiedad personal y los enseres domésticos de los trabajadores que llegan a un país receptor con el propósito de llevar a cabo un proyecto de cooperación gobierno a gobierno deberán estar exentos de impuestos indirectos, incluidos los aranceles aduaneros, siempre que:

- a) la estancia de estos trabajadores sea meramente temporal y esté relacionada con ese proyecto, y
- b) dicha propiedad y enseres se importe al país únicamente para el uso personal de los trabajadores.

105. La práctica de no aplicar derechos de importación e impuestos sobre los efectos personales de los viajeros no residentes es internacionalmente reconocida⁴¹ y está sujeta a límites específicos en cuanto a los tipos y cantidad de las mercancías, y el plazo durante el cual dichas mercancías pueden permanecer en el país en cuestión. Esta es una forma particular de importación temporal. Adicionalmente, los individuos que trasladan su lugar de residencia a un país a menudo pueden importar sus enseres domésticos a ese país, libres de derechos e impuestos de importación y exportación, también sujetos a limitaciones en cuanto al tipo y la cantidad de los productos en cuestión.⁴² Esa exención está específicamente reconocida en varios instrumentos internacionales para diplomáticos, personal consular y personal de organizaciones internacionales.

41 Capítulo 1 sobre Viajeros del Anexo Específico J del Convenio de Kyoto Revisado (véase la nota de pie 11). El Anexo Específico B.6 del Convenio de Estambul (véase la nota de pie 12) también se refiere a los efectos personales de los viajeros, al igual que el Capítulo 3 sobre Exoneración de derechos e impuestos a la importación del Anexo Específico B del Convenio de Kyoto Revisado.

42 Si bien prácticamente todos los países prevén la exención de derechos de importación e impuestos para los efectos personales de los viajeros no residentes, solo algunos países otorgan exención general para los enseres domésticos de las personas que trasladan su residencia a su territorio. A menudo, este tipo de exención se limita a los “residentes que regresan”, es decir, a los residentes del país que regresan a su antigua residencia después de haber pasado un período prolongado en el extranjero.

106. La situación de trabajadores no residentes⁴³ enviados a un país receptor en el contexto de un proyecto de cooperación gobierno a gobierno no cae necesariamente en ninguna de estas tres amplias categorías de exenciones: no son los típicos viajeros con fines turísticos a los que está principalmente dirigida la categoría anterior de exenciones, por lo general no gozan de estatus diplomático y por lo general no transfieren su residencia al país receptor.

107. Los acuerdos de asistencia bilateral comúnmente proporcionan una exención de los derechos e impuestos de importación sobre la propiedad personal de los trabajadores enviados al país receptor en el contexto de proyectos financiados en virtud de ese acuerdo. El siguiente es un ejemplo típico:

La propiedad personal de los expertos encargados de la ejecución de proyectos y programas en el contexto de este acuerdo y que no sean ciudadanos de [el país receptor] y no residan permanentemente allí, están exentos de aranceles, impuestos y otros cargos cuando se importan a [el país receptor]. Cuando esos bienes se transfieran en [el país receptor], los impuestos específicos adeudados deben pagarse de conformidad con las disposiciones vigentes en [el país receptor].

108. Como se reconoce en el Principio F, la exención de los impuestos indirectos, incluidos los derechos de importación, de la propiedad personal de dichos trabajadores está justificada siempre que su estadía sea meramente temporal y esté relacionada con el proyecto de cooperación gobierno a gobierno y que dichos bienes sean importados al país únicamente para uso personal de los trabajadores. Lo anterior puede lograrse atendiendo las siguientes condiciones:

- El alcance de la exención debe definirse recurriendo a las definiciones establecidas internacionalmente de “efectos personales” y “artículos removibles” que existen para los viajeros y las personas que reubican su lugar de residencia.
- Los tipos de impuestos cubiertos por la exención deben definirse claramente utilizando la terminología del país que otorga la exención e, idealmente, enumerando individualmente los aranceles e impuestos del país para los que se otorga la exención.⁴⁴

43 Para este propósito, “trabajadores” se refiere tanto a los empleados como a los trabajadores autónomos.

44 Ver por ejemplo el párrafo 3 del Artículo 2 (Impuestos Comprendidos) de los modelos de las Naciones Unidas y la OCDE.

- Los beneficiarios de la exención deben estar claramente definidos y se debe negar la exención a los residentes del país receptor.
- La exención debe limitarse a las propiedades que estarán presentes en el país durante un período de tiempo predeterminado.
- La aplicación de las normas de importación temporal (en particular, la obligación de reexportar dentro de un período de tiempo predeterminado) debe limitarse a determinadas mercancías de alto valor o riesgo (por ejemplo, vehículos).
- En el caso de los vehículos, la exención debe limitarse a los vehículos usados anteriormente y debe estar condicionada a que el vehículo no sea enajenado.
- Los demás procedimientos y condiciones deben ser los aplicables a exenciones similares que estén bien establecidas en la legislación nacional del país receptor.

109. Los países receptores podrían incorporar una exención que concuerde con estas recomendaciones en su legislación nacional, ya sea de manera indiscriminada para todo el personal que trabaja bajo un acuerdo de asistencia o solo para aquellos que trabajan bajo un acuerdo de asistencia que prevé este beneficio “de acuerdo con las disposiciones legales vigentes del país receptor”.

Tributación indirecta — importación temporal

Principio G

En general, se considera que no deberán aplicarse impuestos indirectos, incluidos los aranceles aduaneros, sobre la importación temporal de bienes a ser utilizados para los fines de un proyecto de cooperación gobierno a gobierno. Esto corresponde a las reglas incluidas en el:

- a) Capítulo 1 (Importación Temporal) del Anexo Específico G del *Convenio Internacional para la Simplificación y Armonización de los Procedimientos Aduaneros*,⁴⁵ revisado (comúnmente denominado “Convenio de Kyoto Revisado”), y
- b) las partes del *Convenio sobre Importación Temporal*⁴⁶ (comúnmente conocido como “el Convenio de Estambul”) que se relacionan con la importación temporal de ciertos bienes.

(Se exhorta a los países que no son partes de estos instrumentos a incorporar las reglas antes mencionadas en sus leyes nacionales).

⁴⁵ Ver nota de pie 11.

⁴⁶ Ver nota de pie 12.

110. Tanto los comerciantes como las autoridades aduaneras reconocen ampliamente los beneficios de no aplicar derechos e impuestos de importación a las mercancías que están destinadas a permanecer sólo temporalmente y con un fin determinado en un país determinado. Existen fuertes razones económicas, sociales y culturales para no aplicar los derechos e impuestos de importación que de otro modo serían aplicables, por ejemplo, para permitir que los comerciantes prueben productos extranjeros antes de decidir importarlos o para estimular los intercambios en las áreas culturales, educativas y científicas. El procedimiento aduanero que prevé la exención de derechos e impuestos de importación sobre bienes importados para un fin específico y con la condición de que sean reexportados al mismo Estado se conoce comúnmente como importación temporal.

111. La importación temporal juega un papel central en el tratamiento tributario de los proyectos de cooperación gobierno a gobierno, ya que muchos de los bienes que se importan con el fin de llevar a cabo dichos proyectos no están destinados a permanecer en el país receptor más allá de la finalización del proyecto (por ejemplo, herramientas y equipos de construcción importados con el fin de llevar a cabo un proyecto de construcción).

112. La mayoría de los países tienen disposiciones sobre la importación temporal en su legislación nacional. Además de estas disposiciones en la legislación nacional, varios países han celebrado acuerdos de asistencia bilateral con países donantes, organizaciones internacionales de cooperación u otros donantes o agencias de cooperación que contienen disposiciones sobre importación temporal. Estos acuerdos suelen tener diferencias menores o mayores entre ellos y en comparación con las correspondientes disposiciones de la legislación nacional. Además, por su naturaleza, dichos acuerdos solo cubren las actividades del país, organismo u organización donante contratante y, por lo tanto, sus facilidades no están disponibles para otros donantes. Finalmente, estos acuerdos generalmente no se publican ni se difunden públicamente, o al menos no de manera sistemática o de la misma manera que las leyes y regulaciones tributarias ordinarias, por lo que carecen de transparencia, agregando complejidad (ver Directriz 6).

113. También existen varios acuerdos y convenios multilaterales sobre la importación temporal. Los principales instrumentos a este respecto

son el Convenio de Estambul ya mencionado⁴⁷ y el Capítulo 1 sobre Importación Temporal, Anexo Específico G del Convenio de Kyoto Revisado. El Convenio de Kyoto Revisado contiene las disposiciones básicas para todos los procedimientos aduaneros, incluidos los principios fundamentales relativos a la importación temporal. El Convenio de Estambul, por otro lado, contiene más detalles sobre categorías específicas de bienes y sobre documentos aduaneros y asociaciones garantes. También es más liberal que el Convenio de Kyoto Revisado, en el sentido de que también prevé una exención de las prohibiciones y restricciones económicas para las mercancías de importación temporal;⁴⁸ los Anexos Específicos del B.1 al E del Convenio de Estambul incluyen la lista de bienes a los que se les debe conceder la importación temporal con una exención total de derechos e impuestos.

114. El Principio G se basa en las reglas de estos instrumentos internacionales existentes. Al incorporar estas reglas en su derecho interno (ya sea convirtiéndose en partes de los instrumentos pertinentes o adoptando unilateralmente estas reglas por ley), los países superarían la necesidad de celebrar acuerdos bilaterales para abordar la importación temporal en el contexto de la gestión de proyectos de cooperación gobierno a gobierno que, como ya se señaló, obstaculizan la transparencia y la armonización en este ámbito.

115. De hecho, en la medida en que un país receptor siguiera el Principio G, no habría necesidad de exenciones tributarias especiales para la importación temporal en un acuerdo de cooperación gobierno a

47 El Convenio de Estambul combina en un solo instrumento todas las disposiciones existentes sobre la importación temporal en una multitud de convenios y acuerdos anteriores sobre el ATA (“ATA” es una combinación del francés “*admission temporaire*” y el inglés “*temporary admission*”) con respecto a tipos específicos de mercancías. El sistema de cuaderno ATA es uno de los sistemas aceptados internacionalmente más importantes para el movimiento de mercancías en régimen de importación temporal a través de múltiples territorios aduaneros. Cuenta con una cadena internacional de asociaciones garantes que brindan certeza sobre los aranceles e impuestos en que puedan incurrir las mercancías admitidas temporalmente.

48 El Convenio de Kyoto solo alienta a las partes a adoptar “una práctica menos restrictiva” con respecto a las prohibiciones o restricciones económicas relacionadas a las mercancías de importación temporal.

gobierno. Sin embargo, se podrían acordar reglas especiales bilateralmente si, y en la medida en que, todavía exista una necesidad con respecto a los proyectos de cooperación gobierno a gobierno para desviarse de las reglas nacionales generales sobre la importación temporal. Tales reglas especiales podrían, por ejemplo, tratar asuntos específicos relacionados con la ejecución del proyecto (por ejemplo, uso o categorías especiales de bienes que normalmente no se permiten en la importación temporal, plazos más largos durante los cuales los bienes pueden permanecer en el país, etc.). Alternativamente, la legislación nacional podría otorgar a las aduanas un margen de discrecionalidad, circunscrito por la existencia de un acuerdo de asistencia, para desviarse en ciertos puntos de las reglas generales sobre importación temporal y sujeto a una solicitud previa a tal efecto por parte de un importador calificado.

116. Sin embargo, cabe señalar que las autoridades fiscales de los países en desarrollo comúnmente se enfrentan con dificultades para prevenir abusos de sus regímenes de importación temporal (por ejemplo, la importación temporal se amplía repetidamente y/o la falta de control para garantizar que se reexporta la mercancía). Por lo tanto, al implementar dichos regímenes, es importante tener en cuenta estos tipos comunes de abuso.

Anexo

Recomendación sobre la divulgación pública de disposiciones relativas al tratamiento fiscal de los proyectos de cooperación gobierno a gobierno

CONSIDERANDO que la *Agenda de Acción de Addis Abeba* incluye el compromiso de “considerar no solicitar exenciones tributarias sobre bienes y servicios entregados como cooperación gobierno a gobierno, comenzando con la renuncia a los reembolsos de impuestos al valor agregado y gravámenes a la importación”.¹

CONSIDERANDO que el trabajo en curso del Comité y de los socios de la Plataforma de Colaboración en materia Tributaria sobre el tema de las exenciones tributarias relacionadas con proyectos de cooperación gobierno a gobierno ha identificado preocupaciones con la transparencia de algunos instrumentos a través de los cuales se otorgan estas exenciones.

RECONOCIENDO que los principios constitucionales y legales aplicables en un gran número de países requieren la adopción legislativa y el pleno acceso público a las normas relativas al ejercicio de las facultades tributarias de un Estado.

RECONOCIENDO, no obstante, que los principios constitucionales y legales aplicables en un gran número de países también prevén la confidencialidad de la información específica del contribuyente.

CONSIDERANDO que existe un amplio consenso de que, sujeto a los requisitos legales aplicables con respecto a la confidencialidad de la información específica del contribuyente, las disposiciones incluidas en cualquier tratado, acuerdo, comunicación, memorando de entendimiento u otro documento destinado a regular la tributación por un país que recibe cooperación gobierno a gobierno de bienes o servicios prestados en el contexto de dicha asistencia, debe estar disponible al público.

¹ Agenda de Acción Addis Abeba, sección C (Cooperación Internacional para el Desarrollo), párrafo 58.

EL COMITÉ DE EXPERTOS SOBRE COOPERACIÓN INTERNACIONAL EN MATERIA FISCAL:

1. RECOMIENDA que, sujeto a los requisitos legales aplicables en relación con la confidencialidad de la información específica del contribuyente, los países que reciban cooperación de gobierno a gobierno y los países donantes, sus agencias de cooperación, así como las organizaciones gubernamentales internacionales a través de las cuales se proporciona dicha cooperación, se esfuercen por garantizar que las partes de cualquier tratado, acuerdo, comunicación, memorando de entendimiento u otro documento del que sean partes que incluyan disposiciones destinadas a regular la tributación por un país que recibe cooperación gobierno a gobierno de bienes o servicios provistos en el contexto de dicha cooperación, se pongan a disposición del público.
2. EXHORTA a los socios de la Plataforma de Colaboración en materia Tributaria a perseguir iniciativas que aseguren y faciliten el acceso público a las disposiciones antes mencionadas.
3. INSTRUYE a su Subcomité sobre el Tratamiento Tributario de Proyectos de AOD que incorpore esta recomendación en las Directrices sobre el Tratamiento Tributario de los Proyectos de Cooperación Gobierno a Gobierno que se espera estén finalizadas antes de finales de 2020.



UN Tax Committee

Esta publicación es un producto del
Comité de Expertos sobre Cooperación
Internacional en Materia Fiscal de las
Naciones Unidas.

eISBN: 9789210001090