

# Conceptualización de un Instrumento multilateral de la ONU

Por Radhakishan Rawal \*

## 1. Contexto

Con la finalización de la 22ª. sesión Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación de las Naciones Unidas (ONU) (Comité tributario de la ONU o UNTC por sus siglas en inglés), en abril de 2021, también finaliza el término de la membresía actual del Comité tributario de la ONU. Durante este término (es decir, de 2017 a 2021), además de modificaciones en las Observaciones de la ONU y demás aspectos, el UNTC logró realizar los siguientes cambios clave en la Convención de tributación doble del modelo de las Naciones Unidas entre países desarrollados y en vías de desarrollo (Modelo de la ONU):

• Artículo 12: Modificación<sup>1</sup> a la definición de “regalías”

- Artículo 12B: Inserción de nuevo Artículo en el Modelo de la ONU para la tributación de servicios digitales automatizados
- Artículo 13: Modificación<sup>1</sup> a los derechos fiscales por ganancias de capital de una transferencia indirecta

Estos cambios se incorporarán en el Modelo de la ONU en su próxima actualización, que se llevará a cabo en 2021.

Los miembros anteriores del Comité tributario de la ONU también lograron los siguientes cambios clave en el Modelo de la ONU:

- Artículo 12A: Inserción de un nuevo Artículo en el Modelo de la ONU para la tributación de tarifas por servicios técnicos

## Resumen

Los cambios que ha sufrido recientemente la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo han dado lugar a disposiciones más favorables a los países en desarrollo, al aumentar los ingresos fiscales a través de la imposición de tributos internacionales, por ejemplo, en la imposición de tributos a los ingresos procedentes del extranjero. En esta imposición se incluyen, entre otros, los impuestos sobre los ingresos procedentes de servicios digitales automatizados, pagos de programas informáticos y plusvalías. Normalmente, estos impuestos se incorporarían en convenios fiscales bilaterales a través de largas negociaciones. En cambio, un instrumento multilateral de las Naciones Unidas permitiría actualizar de una manera más acelerada varios convenios tributarios por medio de una sola negociación. Esto ayudará a los países en desarrollo a recaudar ingresos con mayor prontitud. En este informe sobre políticas se aborda la posible estructura de un instrumento multilateral de esa índole.

\*\*\*

*Recent changes to the United Nations (UN) Model Tax Convention have resulted in provisions that are more advantageous for developing countries in raising revenue through international taxation, i.e. taxation of foreign income. These include taxation of income from automated digital services, software payments, capital gains and others. Normally, these would be incorporated into bilateral tax treaties through time-taking negotiations. A UN Multilateral Instrument (MLI) provides a speedy manner for updating multiple tax treaties through a single negotiation. This will help developing countries in collecting revenue more quickly. This Policy Brief discusses the possible structure of such an MLI.*

\*\*\*

*Les récentes modifications apportées au modèle de convention des Nations unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement ont donné lieu à l'introduction de dispositions plus avantageuses pour les pays en développement en matière d'imposition des revenus, en permettant en particulier l'imposition des revenus étrangers. Il s'agit notamment des revenus tirés des services numériques automatisés, des rémunérations sur les logiciels, de plus-values et autres. Ces dispositions sont généralement intégrées, au terme de longues négociations, dans les conventions fiscales bilatérales. Une convention des Nations Unies, en tant qu'instrument multilatéral, permet en une seule négociation de modifier plusieurs conventions fiscales et contribue ainsi à ce que les pays en développement puissent percevoir plus rapidement des recettes fiscales. Le présent rapport sur les politiques examine la forme qu'un tel instrument multilatéral peut revêtir.*

\* El autor es un contador jurado con sede en Mumbai y las opiniones expresadas en este informe son personales y no representan la opinión de ninguna organización. El debate entre la tributación basada en la residencia y la tributación basada en la fuente parece no tener fin. El enfoque adoptado por el autor es apolítico, no apoya a ninguno de los dos lados y este informe está escrito puramente desde una perspectiva técnica. Se trata de una versión actualizada de una Nota Conceptual que se presentó al Panel de alto nivel sobre la responsabilidad, la transparencia y la integridad financieras internacionales (Panel FACTI) el 20 de abril de 2021.

- Modificaciones al Modelo de la ONU sobre cuestiones abordadas por el proyecto de Erosión de la base imponible y Traslado de ganancias (BEPS) de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OECD)/Grupo de los Veinte (G20).

Estos cambios se incluyeron en el Modelo de la ONU en su actualización de 2017.

Las modificaciones relacionadas con BEPS al Modelo de la ONU representaron, en su mayoría, una adaptación en el Modelo de la ONU de las modificaciones relacionadas con BEPS adoptadas en la Convención impositiva del modelo de la OECD sobre ingresos y capital (Modelo de la OECD).

## 2. Necesidad de un Instrumento multilateral de la ONU (MLI de la ONU)

Los cambios al Modelo de la ONU se lograron después de un arduo y significativo trabajo por parte de los miembros del Comité tributario de la ONU. Si estos cambios no se incorporan en los actuales tratados tributarios bilaterales firmados por los países, el trabajo del Comité continuará siendo teórico. No existe ningún mecanismo para introducir rápidamente la modificación al Modelo de la ONU en todos los tratados tributarios existentes.

En circunstancias normales, los países adoptarían estas disposiciones en los tratados tributarios existentes negociando protocolos. Sin embargo, esta será una negociación bilateral que puede llevar varios años en completarse. Una forma más rápida de adoptar esto sería a través de una negociación multilateral y un Instrumento Multilateral (MLI).

A diferencia de un tratado tributario bilateral, el cual es un tratado entre dos países, un MLI es un tratado entre varios países. MLI reforma los tratados tributarios de todos los signatarios simultáneamente. Por ejemplo, si el País A firmó tratados impositivos con otros 50 países y el País A y todos los 50 países pretenden reformar los tratados tributarios, MLI puede reformar todos los tratados tributarios de una sola vez. Cada país solo debe firmar una vez (el MLI) y completar el proceso de ratificación de ley nacional una única vez.

Existe una clara necesidad de que un MLI de la ONU reforme rápidamente los tratados tributarios existentes para adoptar las modificaciones a la Convención del Modelo de la ONU periódicamente en dichos tratados.

El MLI<sup>2</sup> de BEPS es uno de dichos Instrumentos Multilaterales recientemente desarrollados por el Marco inclusivo. El alcance del MLI de BEPS actual está restringido a las modificaciones a los tratados tributarios relacionadas con los BEPS. No obstante, es justo asumir que, una vez que se prueban los resultados del MLI de BEPS (es decir, la facilidad con la que varios tratados tributarios se reforman de manera simultánea), también se intentará incorporar los cambios futuros al Modelo de la OECD en los tratados impositivos existentes a través de la ruta de MLI.

## 3. Recomendación del Panel FACTI

En febrero de 2021, el Panel de alto nivel sobre la responsabilidad, la transparencia y la integridad financieras internacionales (Panel FACTI) publicó su informe que contiene 14 recomendaciones. El informe realiza recomendaciones para una Convención tributaria de la ONU, que contiene las funciones del MLI. Se reproducen los párrafos relevantes:

*“Para acelerar la implementación, la Convención impositiva de la ONU debe contar con las disposiciones que sostienen que sus términos se incorporarán automáticamente a los tratados tributarios de los signatarios, para que no necesiten renegociar los tratados bilaterales individuales”.*<sup>3</sup>

*“Una tributación justa de la actividad económica digitalizada requiere un tratamiento equitativo de empresas digitales y modelos comerciales con negocios tradicionales. El enfoque formulista sobre los derechos fiscales descrito anteriormente lo lograría. Para fortalecer el multilateralismo, se deben adoptar propuestas adicionales para permitir la tributación de servicios digitales automatizados en la Convención impositiva de la ONU. Los países ya están avanzando con los impuestos por servicios digitales. Por lo tanto, incorporar disposiciones para abordar este asunto en la Convención impositiva de la ONU creará un marco multilateral basado en un acuerdo internacional y permitirá que otros países comiencen con la tributación de la economía digital con expectativas realistas de obtención de ingresos sustanciales”.*<sup>4</sup>

## 4. ¿Se puede modificar un tratado tributario por más de un MLI?

El MLI de BEPS entró en vigencia el 1.º de julio de 2018 y ya fue firmado por 95<sup>5</sup> países. Si se introdujera un MLI de la ONU, varios países habrían firmado dos MLI. Por ende, la pregunta que surge es si un tratado bilateral se puede modificar por más de un MLI. ¿Es posible la coexistencia de dos MLI?

La respuesta obvia parece ser “sí”. A priori, nada sugiere que un tratado tributario bilateral no se pueda modificar por más de un MLI (o ser un Acuerdo tributario cubierto<sup>6</sup>). La situación se puede volver algo complicada; aun así, esto se puede realizar.

El mecanismo de implementación, tanto para los proyectos Pillar 1<sup>7</sup> y Pillar 2<sup>8</sup>, contempla un instrumento de tipo MLI. Este no sería el MLI existente sino un nuevo MLI independiente. De esta forma, la posibilidad de que más de un MLI modifique un tratado tributario bilateral ya parece haber sido evaluada por el marco inclusivo y se encuentra en desarrollo.

## 5. Enfoques al MLI de la ONU

A continuación, se tabulan dos posibles enfoques y matices relacionados:

Enfoque	Comentarios	Comentarios
<p><b>Enfoque integral</b></p> <p>La naturaleza del MLI de la ONU será integral. Abarcará la totalidad del MLI de BEPS y contará con disposiciones adicionales, específicas del Modelo de la ONU.</p>	<p>La principal ventaja de este enfoque es que ofrecería una solución integral y no surgirían complicaciones relacionadas con la aplicación de dos MLI a un único tratado tributario.</p> <p>Si el MLI de la ONU aporta más flexibilidad a los signatarios, más países podrían estar dispuestos a participar, como también a adoptar medidas relacionadas con BEPS. Los miembros de las Naciones Unidas son 193. El Marco inclusivo cuenta con 139 jurisdicciones, no todas de las cuales son estados miembro; asimismo, a partir de ahora, solo aproximadamente 95 países del marco inclusivo firmaron el MLI<sup>9</sup>. La flexibilidad se analiza en el <i>párrafo 7.2</i>.</p>	<p>No obstante, este enfoque también podría generar más complicaciones, en particular, cuando se aplican más modificaciones al MLI de BEPS.</p> <p>Asimismo, el MLI de BEPS ya se encuentra en funcionamiento y ya modificó varios tratados tributarios.</p>
<p><b>Enfoque específico</b></p> <p>Bajo este enfoque, el MLI de la ONU no abordará los problemas que ya aborda el MLI de BEPS. El MLI de BEPS ya tiene en cuenta características específicas de las disposiciones del Modelo de la ONU para los Artículos que el MLI de BEPS está modificando.</p> <p>El MLI de la ONU permitirá la modificación únicamente de las disposiciones o Artículos que son únicos del Modelo de la ONU y el MLI de BEPS no aborda.</p>	<p>Con este enfoque, se evitará una posible superposición entre el MLI de la ONU y el MLI de BEPS. Esto se analiza en el <i>párrafo 6</i>.</p> <p>Ambos MLI (BEPS y ONU) funcionarán por separado y, en el futuro, sería posible ampliar el alcance de estos MLI.</p>	<p>La posibilidad de que los países que no participaron del marco inclusivo o no firmaron el MLI de BEPS adopten medidas relacionadas con BEPS a través del MLI de la ONU, en virtud de una flexibilidad adicional, no existiría con este enfoque. Esto se analiza en el <i>párrafo 7.2</i>.</p>

El enfoque específico parece ser el mejor. La siguiente parte de este análisis procede sobre la base de que no se seguiría el enfoque específico, en relación con el enfoque integral.

## 6. Evitar la superposición entre dos MLI

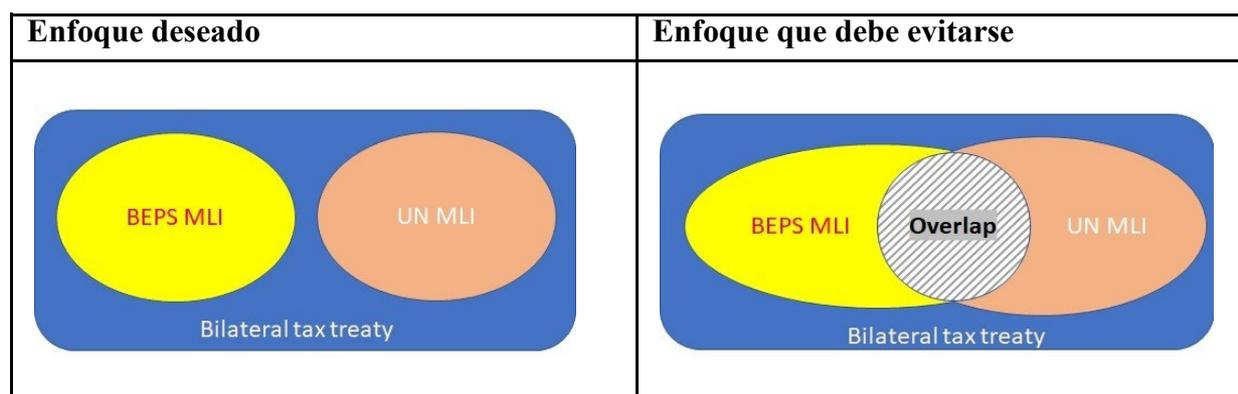
La tabla explica cómo se puede evitar la superposición entre los MLI de BEPS existentes y la MLI de la ONU propuesta.

## 7. Funciones del MLI de la ONU

### 7.1 Estructura amplia

Hasta aquí, el enfoque adoptado por el Modelo de la ONU pretende aprovechar el trabajo realizado por el OECD y adoptar las disposiciones del Modelo del OECD, como también trechos de las observaciones del OECD con los cambios que sean necesarios. El mismo enfoque se puede también adoptar para los fines del MLI de la ONU.

Sr. N.º	Tipo de disposición	¿Se puede incluir en el MLI de la ONU?	Comentarios
1	Subpárrafos de artículos del tratado tributario que ya fueron abordados por el MLI de BEPS [por ej., el artículo 5(4) que analiza las actividades auxiliares]	No  A menos que se realicen modificaciones adicionales.	En general, se recomienda no incluir estas disposiciones en el MLI de la ONU, porque el MLI de BEPS ya las aborda.
2	Subpárrafos de artículos del tratado tributario que el MLI de BEPS no aborda [por ej., el artículo 5(2) que enumera los lugares específicamente incluidos en la definición de establecimiento permanente (PE)]	Sí	Si bien el MLI de BEPS analiza el Artículo 5(4), incluir otros párrafos del Artículo 5 en el MLI de la ONU generalmente sería posible, ya que no habría superposición.
3	Artículos que son específicos del Modelo de la ONU y no pueden encajar en el Modelo de la OECD [es decir, el Artículo 12A y el Artículo 12B]	Sí	
4	Disposiciones específicas del Modelo de la ONU y no encajan en el Artículo correspondiente del Modelo de la OECD [es decir, la disposición del PE de servicio en el Artículo 5(3)(b) del Modelo de la ONU, definición de “regalía”, incluido el software informático del Artículo 12, etc.]	Sí	
5	Disposiciones alternativas que se ofrecen en las observaciones del modelo de la ONU [por ej., el párrafo 127 de las observaciones de la ONU en el Artículo 12A ofrece una disposición alternativa para el párrafo 6 del Artículo 12A]	Sí	
6	Futuros cambios a los Modelos de la OECD y la ONU, comunes para ambos modelos	Sí	La OECD y la ONU deberán coordinar para garantizar que no haya superposición. Los futuros cambios comunes deben incluirse solo en uno de los MLI (ya sea la ONU o la OECD), preferentemente aquel que cuente con más signatarios.



- MLI de BEPS adoptaría la estructura, los perfiles y el enfoque amplios. Se eliminarían los Artículos de 3 a 26 y se insertaría la cantidad de nuevos artículos.
- Los signatarios tendrán la opción de identificar los tratados tributarios que se convertirán en Acuerdos impositivos de conformidad con el MLI de la ONU.
- Los signatarios tendrán la capacidad de realizar reservas y deberán realizar las debidas notificaciones.
- En comparación con el MLI de BEPS, el MLI de la ONU puede intentar otorgar una mayor flexibilidad. Esto se analiza en el párrafo 7.2.
- Se aplicarán las disposiciones de la legislación nacional relacionadas con la ratificación, la aceptación o la aprobación.
- Los signatarios tendrán la capacidad de realizar modificaciones al MLI de la ONU, convocar una conferencia de las partes, retirarse del MLI de la ONU, etc.
- Como resultado de los futuros cambios a la Convención impositiva del Modelo de la ONU, se agregarían disposiciones adicionales al MLI de la ONU.
- La Secretaría General de la ONU jugará el papel de Depositario.
- La característica básica de los tratados bilaterales se conservará; es decir, el tratado se modificará únicamente si ambas partes del tratado aceptan dicha modificación y se produce “la combinación”.
- Se evaluará la posibilidad de un “estándar mínimo”.

### 7.2 Flexibilidad adicional

Si bien el MLI de BEPS ofrece diferentes flexibilidades a los signatarios, también existen algunas restricciones. La principal restricción parece ser que no permite la adopción de disposiciones de MLI seleccionadas para ciertos países escogidos. El enfoque general es que se deben modificar todos los tratados ofrecidos por el MLI (es decir el Acuerdo tributario abarcado)<sup>10</sup> o no se debe modificar ninguno<sup>11</sup>. La única excepción podría ser casos en los que los tratados existentes ya abordan el problema de alguna manera.

Por ejemplo, si el País X firmó 80 tratados tributarios, declaró todos los 80 tratados tributarios como Acuerdos tributarios abarcados y está interesado en adoptar disposiciones del Artículo 9 del MLI de BEPS solo en 50 tratados tributarios en lugar de los 80, el País X no podrá lograr ese resultado a través del MLI de BEPS. El País X puede adoptar el Artículo 9 en los 80 tratados tributarios o en ninguno. Si el País X considera solo 50 tratados tributarios como Acuerdos tributarios abarcados, puede lograr el resultado deseado en virtud del Artículo 9; no obstante, para el balance de 30 tratados tributarios, no se aplicaría ninguna de las disposiciones del MLI de BEPS. Se puede suponer que esta inflexibilidad pudo haber evitado que algunos países firmen el MLI o hagan de alguno o la mayoría de sus tratados tributarios un Acuerdo tributario cubierto.

El MLI de la ONU puede mejorar esta inflexibilidad del MLI de BEPS y permitir que los signatarios seleccionen países para los que pueda adoptar la disposición del MLI de la ONU. Esta flexibilidad se justificaría fácilmente en el MLI de la ONU por el motivo de que, a diferencia del MLI de BEPS, que contiene predominantemente disposiciones contra el abuso, el MLI de la ONU se centra en la distribución de derechos fiscales. El Anexo A contiene una disposición de muestra que otorga dichas opciones.

### 8. ¿Cómo se leerán los tratados tributarios futuros?

Si la propuesta del MLI de la ONU se implementa, leer los tratados tributarios en el futuro implicará:

- Determinación de si el tratado tributario bilateral se modificó como resultado de algún protocolo bilateral de modificación.
- Determinación de si el tratado impositivo bilateral se modificó como resultado del MLI de BEPS.
- Determinación de si el tratado tributario bilateral se modificó como resultado del MLI de la ONU.

También se puede contemplar un texto resumido de un tratado tributario bilateral, que incorpore modificaciones tanto del MLI de BEPS como del MLI de la ONU, y protocolos bilaterales de modificaciones.

### 9. Trabajo anterior

El marco inclusivo generalmente funciona con un enfoque basado en el consenso y los participantes son los gobiernos de los respectivos países. Contra esto, el actual comité tributario de la ONU no sigue un enfoque basado en consenso, pero se observa la opinión de los miembros de la mayoría y la minoría. Asimismo, los 25 miembros del Comité tributario de la ONU trabajan en su capacidad individual y no representan a sus respectivos gobiernos, aunque están nominados por los gobiernos y, en la mayoría de los casos, son oficiales de ingresos.

Para abordar estos problemas, una de las recomendaciones del Panel FACTI es actualizar el estado del Comité tributario de la ONU al de organismo intergubernamental. En consecuencia, esto puede implicar más trabajo y puede involucrarse el Comité tributario de la ONU (organismo/grupo intergubernamental) en el MLI de la ONU.

### 10. ¿Se puede alcanzar el resultado deseado de manera diferente?

A priori, puede ser posible lograr el propósito pretendido (o una parte sustancial de este) mediante el MLI de la ONU de una manera diferente, es decir, sin crear un MLI de la ONU.

El Artículo 31 y el Artículo 33 del MLI de BEPS facilita la modificación del MLI de BEPS por las partes correspondientes. Cualquier parte puede solicitar una Conferencia de partes. Si la solicitud se respalda por un tercio de las partes dentro de los seis meses de la comunicación por el Depositario de dicha solicitud, la Conferencia se convocará por el Depositario.

De esta forma, en lugar de crear un nuevo MLI, las disposiciones específicas de la ONU se pueden encaminar a través del MLI de BEPS existente. No obstante, con respecto a esto, se debe observar lo siguiente:

- La inclusión de disposiciones, que no necesariamente son para abordar preocupaciones de BEPS, sino para la distribución de derechos fiscales, puede no verse como coherente con el objetivo principal por el que se creó el MLI de BEPS.
- Este enfoque puede no verse como coherente con el objetivo más amplio de la recomendación del Panel FACTI, que parece ser que una agencia como la ONU, al contar con membresía universal, juega un rol mayor en el contexto del estándar global en el frente tributario.
- Aspectos procesales:
  - ◊ El MLI de BEPS no ofrece más detalles con respecto al período en qué se debe convocar la Conferencia de participantes.
  - ◊ El MLI de BEPS no ofrece más detalles con respecto a los procedimientos que se deben seguir en la Conferencia de las partes.<sup>12</sup> Si debe

haber un consenso para cualquier cambio a la MLI de BEPS o una mayoría simple es suficiente.

- ◊ Si será posible ingresar una disposición en el MLI de BEPS que no esté respaldada por el OECD, sería un gran interrogante.

### 11. Enfoque sobre el Artículo 12B

El enfoque para el Artículo 12B deberá ser diferente. Esta es la razón por la que 139 jurisdicciones ya están trabajando en el marco inclusivo en Pillar One. El Artículo 12B del Modelo de la ONU se verá como el trabajo de 25 miembros del comité, en su capacidad individual, en lugar de la participación de 139 gobiernos en el marco inclusivo.

En una situación en la que el marco inclusivo logra el consenso y las soluciones técnicas deseados en Pillar One, sería razonable esperar que estos 139 países no adopten el Artículo 12B. En general, no se puede esperar que estos países adopten ambas soluciones (es decir, Pillar One del marco inclusivo y el Artículo 12B de la ONU) para abordar desafíos de tributación de la economía digital. Sin embargo, en teoría, es posible que un país adopte Pillar One y el Artículo 12B. El Artículo 12B se incluye en un tratado tributario con los países que no adoptan la solución Pillar One.

El Artículo 12B sería relevante en las siguientes situaciones:

- El Artículo 12B puede ser el Plan B obvio para abordar los desafíos de la tributación de la economía digital. De esta forma, en una situación en la que el marco inclusivo no se encuentra en una posición de llegar a una solución consensuada, el mundo se quedará sin una solución y el Artículo 12B podrá ser evaluado por todos los gobiernos.
- El Artículo 12B se puede considerar en ciertas situaciones específicas, aun si el marco inclusivo logra llegar a un consenso. Pillar One del marco inclusivo se aplicará a empresas multinacionales (MNE) con ingresos globales de 750 millones de euros.<sup>13</sup> Una de las críticas a Pillar One es la posible fuga de ingresos fiscales debido a altos umbrales. De esta forma, los países pueden estar interesados en adoptar una solución más simple, como ser el Artículo 12B para MNE, que no cumple con el umbral acordado por Pillar One. Esta combinación de Pillar One y el Artículo 12B puede tener algunas complicaciones y requiere un mayor análisis.
- Si el consenso sobre el marco inclusivo demora mucho tiempo y, para ese momento, el estado del Comité tributario de la ONU se actualiza al de un comité intergubernamental, el previo trabajo requerido para el MLI de la ONU está completo; luego, Pillar One y el Artículo 12B pueden considerarse a la par (puede ser la mayor membresía de la ONU). Luego, los gobiernos pueden considerar el Artículo 12B como alternativa real a Pillar One y evaluarla en consecuencia.

## 12. Conclusión

No hay alcance por puntos de vista diferentes sobre la justificación de un MLI de la ONU. La creación de un MLI de la ONU es el enfoque correcto para actualizar con regularidad los tratados tributarios existentes con los cambios realizados en el Modelo de la ONU<sup>14</sup> periódicamente. Esperamos que la ONU y los países miembro consideren esto útil y trabajaremos para hacer realidad el MLI de la ONU

### Anexo A

#### Disposiciones ilustrativas de un MLI de la ONU<sup>15</sup>

##### Artículo 3: Definición de regalías

1. El Acuerdo tributario cubierto se modificará para incluir la siguiente definición del término “regalías”:

El término “regalías” como se usa en este Artículo implica pagos de cualquier tipo recibidos como consideración por:

[DEBE COPIARSE DE LA versión de 2021 de las Observaciones de la ONU]

2. El texto descrito en el párrafo 1 se incluirá en un Acuerdo tributario cubierto en lugar de la definición del término “regalía” en el Acuerdo tributario cubierto.

3. Una parte puede reservarse el derecho de:

- (a) que el párrafo 1 no se aplique a todos sus Acuerdos tributarios cubiertos;
- (b) que el párrafo 1 no se aplique a sus Acuerdos tributarios cubiertos que ya contienen la definición descrita en el párrafo 1.

4. Cada parte debe notificar al Depositario la lista de Acuerdos tributarios cubiertos, en la que pretende adoptar el texto descrito en el párrafo 1. El texto descrito en el párrafo 1 se debe incluir en un Acuerdo tributario cubierto únicamente cuando todas las jurisdicciones contratantes hayan elegido aplicar ese párrafo y hayan realizado dicha notificación con respecto al Acuerdo tributario cubierto.

##### Artículo 4: Tributación de la economía digital (Artículo 12B de un Modelo de la ONU)

1. El Acuerdo tributario cubierto se modificará para incluir el siguiente Artículo en el Acuerdo:

PARA reproducir el texto final del Artículo 12B según se apruebe.

2. Una parte puede reservarse el derecho de que el párrafo 1 no se aplique a todos sus Acuerdos tributarios cubiertos.

3. Cada parte debe notificar al Depositario la lista de Acuerdos tributarios cubiertos, en la que pretende adoptar el texto descrito en el párrafo 1. El texto descrito en el párrafo 1 se debe incluir en un Acuerdo tributario cubierto únicamente cuando todas las jurisdicciones contratantes hayan elegido aplicar ese párrafo y hayan realizado dicha notificación con respecto al Acuerdo tributario cubierto.

### Anexo B

#### Comentarios por Rajat Bansal, Miembro del Comité Tributario de la ONU

El Informe de políticas propone un instrumento multilateral para incorporar rápidamente las actualizaciones/modificaciones recientes en la Convención impositiva del Modelo de la ONU, como resultado del trabajo por los miembros actuales y anteriores, en los tratados tributarios bilaterales existentes. El Informe de políticas observa la experiencia del MLI de BEPS, que ya es existente, para hacer efectivos los cambios relacionados con el tratado tributario generados por el proyecto de Erosión de la base imponible y el Traslado de ganancias para proponer un MLI de la ONU.

##### Comentarios

1. La idea de modificar los tratados tributarios existentes a través de un instrumento multilateral es posible.

2. Debido a que el MLI de BEPS ya se encuentra en existencia desde hace un tiempo, ya fue firmado por 95 países, ya entró en vigencia y ya modificó acuerdos tributarios cubiertos coincidentes con respecto a las disposiciones relacionadas con el tratado tributario de BEPS, no es factible combinar los cambios relacionados con el Modelo de la ONU y cambios de BEPS en el MLI de la ONU propuesto. Inclusive de otra forma, puede ser difícil ofrecer cambios acordados en dos foros diferentes, es decir, OECD y la ONU bajo un acuerdo general. El Informe de políticas descarta debidamente el MLI combinado en favor de un MLI de la ONU específico.

3. Con respecto a las disposiciones que se pueden cubrir mediante el MLI de la ONU, es posible incluir cambios recomendados en el párrafo 6 del Informe de políticas. Sin embargo, la experiencia del MLI de BEPS muestra que, más allá de estándares mínimos, es decir, disposiciones contra el abuso (preámbulo, Prueba de Propósito Principal (PPT)) y disposiciones de Procedimiento de Acuerdo Mutuo (MAP), los países signatarios generalmente no optaron por otras disposiciones a través del MLI. Por supuesto, un motivo es la falta de flexibilidad, es decir, las reservas y opciones no podrían tener diferenciación con respecto a diferentes países. No obstante, incluso si existiese dicha flexibilidad, es improbable que los países indiquen dicha diferenciación por adelantado. Los países parecen preferir negociaciones bilaterales a tener un enfoque diferenciado con respecto a cada país.

4. No hay necesidad de proponer tener un MLI de la ONU

supeditado a la actualización del Comité tributario de la ONU a un organismo intergubernamental. La actualización del Comité tributario de la ONU a un organismo intergubernamental ha sido una demanda de larga data que no fue exitosa a pesar del gran esfuerzo del grupo de los 77 (G77) la última vez. Por otro lado, la Convención impositiva del modelo de las Naciones Unidas, aunque desarrollada por el Comité de expertos en lugar de un organismo intergubernamental, tiene una amplia aceptación en negociaciones de tratados tributarios entre países en vías de desarrollo y países desarrollados alrededor del mundo. Puede haber un MLI de la ONU para una rápida implementación de la Convención impositiva del Modelo de la ONU, en particular, el Artículo 12B que pretende abordar los desafíos de la tributación de economías digitales. Dicho MLI puede estar bajo el amparo de las propias Naciones Unidas. Ya que la elección de firmar o no firmar dicho MLI de la ONU queda completamente a criterio de los países, no es relevante que las disposiciones ofrecidas a través de un MLI de la ONU sean la creación del Comité tributario de expertos de la ONU y no un organismo intergubernamental.

5. No hay necesidad de que la adopción del Artículo 12B por los países a través de un MLI de la ONU quede supeditada al acuerdo Pillar 1 del Marco inclusivo (IF), por los motivos mencionados en el Informe de políticas. La elección entre el Artículo 12B y la otra solución del foro se puede basar en cuál les es mejor en términos de menor

complejidad y un porcentaje adecuado de ingresos fiscales, en lugar de aspectos como ser, quién desarrolló cuál solución. De cualquier forma, no parece haberse llegado a un consenso de SI el trabajo de Pillar 1 se debe adoptar obligatoriamente por todos los países participantes. No sucedió de esa manera en el Proyecto de BEPS, en el que, aunque las recomendaciones en trece Planes de acción se realizaron por consenso, la posterior adopción o implementación era completamente opcional, excepto para estándares mínimos.

#### Notas:

- <sup>1</sup> Esta es una perspectiva de minoría y se incluirá solo en las Observaciones de la ONU y no en el Modelo de la ONU.
- <sup>2</sup> La Convención multilateral implementará medidas relacionadas con el tratado impositivo para prevenir la Erosión de la base imponible y el Traslado de ganancias
- <sup>3</sup> Page nº 17, 18
- <sup>4</sup> Page nº 24, 25
- <sup>5</sup> Actualmente, 139 países forman parte del marco inclusivo. El MLI también fue firmado por países que no forman parte del marco inclusivo.
- <sup>6</sup> El Artículo 2(1)(a) del MLI de BEPS define el término “Acuerdo impositivo cubierto”
- <sup>7</sup> Encabezado 10.2.2, página N.º 207 del Proyecto Pillar One
- <sup>8</sup> Encabezado 10.5.3, página N.º 176 del Proyecto Pillar Two (en el contexto de la Regla de conmutación, que sería una disposición del tratado)
- <sup>9</sup> El MLI también fue firmado por países que no forman parte del marco inclusivo.
- <sup>10</sup> Sujeto a combinación
- <sup>11</sup> Puede haber algunas excepciones.
- <sup>12</sup> Sin embargo, la Conferencia de las partes puede realizarlo.
- <sup>13</sup> También se puede adoptar un umbral menor en función del Proyecto. Si el umbral se aumenta para aplicar Pillar One solo a las 100 principales empresas, la posible utilidad del Artículo 12B aumentaría aún más.
- <sup>14</sup> Convención de doble tributación del Modelo de las Naciones Unidas entre países desarrollados y en vías de desarrollo
- <sup>15</sup> Este anexo aporta ejemplos muy básicos de cómo pueden aparecer los artículos del MLI de la ONU. Esto sufriría cambios significativos una vez que se involucran legisladores y se consideran todas las complejidades. Por ejemplo, en ciertos tratados impositivos (por ej., India-Australia), el artículo que aborda las regalías también aborda tarifas para servicios técnicos y la definición de “regalías” incluye lo que generalmente se incluye en la definición de “tarifas de servicios técnicos”, además de la definición normal de regalías.



*El South Centre es la organización intergubernamental de países en desarrollo que ayuda a los países en desarrollo a aunar sus fuerzas y competencias para defender sus intereses comunes en los foros internacionales de negociación. El South Centre fue creado por medio del Acuerdo Constitutivo del South Centre que entró en vigor el 31 de julio de 1995. Su sede se encuentra en Ginebra (Suiza).*

Se autoriza la citación o reproducción del contenido del presente informe sobre políticas para uso personal siempre que se indique claramente la fuente y se envíe al South Centre una copia de la publicación en la que aparezca dicha cita o reproducción. Las opiniones expresadas en el presente documento son las de su autor/a o autores/as y no representan la opinión del South Centre o de sus Estados miembros. Cualquier error u omisión en este documento es responsabilidad exclusiva de su autor/a o autores/as. Para formular observaciones sobre esta publicación, sírvase contactar con:

El South Centre  
International Environment House 2  
Chemin de Balexert 7-9  
CP 228, 1211 Ginebra 19  
Suiza  
Teléfono: (4122) 791 8050  
[south@southcentre.int](mailto:south@southcentre.int)  
<https://www.southcentre.int>

Siga al South Centre en Twitter: [South\\_Centre](https://twitter.com/South_Centre) 