

Plataforma de Colaboración en materia Tributaria

BORRADOR PARA DEBATE:
Guía práctica para la negociación
de acuerdos fiscales

Plazo para formular comentarios:
29 de junio de 2020 al 10 de septiembre de 2020

Fondo Monetario Internacional (FMI)
Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)
Organización de las Naciones Unidas (ONU)
Grupo Banco Mundial (GBM)

Este documento ha sido elaborado en el marco de la Plataforma de Colaboración en materia Tributaria (PCT), bajo la responsabilidad de las secretarías y el personal de las cuatro organizaciones de la plataforma. La labor de la Secretaría de la PCT cuenta con el generoso apoyo de los Gobiernos de Japón, Luxemburgo, Noruega, los Países Bajos, el Reino Unido y Suiza. Este borrador no representa la opinión oficial de dichas organizaciones, sus países miembros, ni de los donantes de la Secretaría de la PCT.

Índice

Introducción.....	4
Contexto y objetivo de la <i>Guía práctica</i>	4
Pictogramas.....	5
Guía práctica sobre las políticas de acuerdos, el modelo interno y las negociaciones de acuerdos....	6
+ ¿Por qué se negocian acuerdos fiscales?	6
+ A.1. Propósitos de los acuerdos fiscales.....	6
+ A.2. Consideración de los posibles costos y beneficios	7
+ A.3. Consideración de formas alternativas para lograr los mismos objetivos de política	10
+ B. Marco de políticas de acuerdos fiscales y modelo de acuerdo fiscal de un país	11
+ B.1. Diseño de un marco de políticas de acuerdos fiscales.....	11
+ B.2. Diseño del modelo de acuerdo fiscal de un país.....	12
+ C. Preparativos para la negociación de un acuerdo fiscal.....	13
+ C.1. Obtención de la autorización para negociar	13
+ C.2. Contacto y logística.....	13
+ C.3. Definición de las funciones de cada miembro del equipo	14
+ C.4. Consultas con empresas y ministerios y organismos pertinentes	14
+ C.5. Elaboración del borrador del modelo para una negociación determinada	15
+ C.6. Elaboración de cláusulas alternativas.....	15
+ C.7. Cláusulas no negociables	15
+ C.8. Comprensión de la interacción entre la legislación interna y las cláusulas de los acuerdos.....	16
+ C.9. Transmisión de una explicación breve y por escrito del sistema tributario interno y del modelo a la otra parte del acuerdo	16
+ C.10. Elaboración de una comparación de los modelos respectivos.....	17
+ C.11. Estudio de la economía, la cultura y las costumbres del otro país.....	17
+ D. Realización de las negociaciones	18
+ D.1. Apertura de la reunión y elaboración del borrador de trabajo.....	18
+ D.2. Estilo de negociación	18
+ D.3. Confianza.....	19
+ D.4. Establecimiento de una relación	19
+ D.5. Debates.....	19
+ D.6. Argumentos.....	20
+ D.7. Mantenimiento de registros precisos de los aspectos acordados.....	20

+ E. Actividades posteriores a la negociación	21
+ E.1. Preparativos para la firma	21
+ E.2. Traducción y textos oficiales.....	22
+ E.3. Firma del acuerdo.....	22
+ E.4. Desde la firma hasta la entrada en vigor	23
+ E.5. Posteriormente a la entrada en vigor	23

Introducción

Contexto y objetivo de la *Guía práctica*

En este documento se presenta la *Guía práctica para la negociación de acuerdos fiscales* (la “*Guía práctica*”), que ha sido elaborada en el marco de la Plataforma de Colaboración en materia Tributaria (PCT) por el FMI, la OCDE, la ONU y el GBM (los “asociados de la PCT”).

La *Guía práctica* representa un esfuerzo conjunto para brindar apoyo en materia de fortalecimiento de capacidades a los países en desarrollo con respecto a la negociación de acuerdos fiscales, sobre la base de contribuciones previas y la reducción de duplicaciones e inconsistencias.

La versión actualizada del *Manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo* de las Naciones Unidas (el “Manual de las Naciones Unidas”) es un excelente recurso, y la *Guía práctica* se basa en dicho manual para proporcionar a los funcionarios fiscales con poca o ninguna experiencia en la negociación de acuerdos fiscales los instrumentos que necesitan para implementar algunas de las sugerencias del Manual de las Naciones Unidas. Para ello, la *Guía práctica* se basa en la sección II del Manual de las Naciones Unidas, en la que se establece cómo llevar a cabo todas las fases de las negociaciones de acuerdos fiscales (preparación, ejecución y seguimiento), y la complementa con un conjunto de instrumentos y recursos.

Por su diseño, la *Guía práctica* es centralizada y accesible, a la vez que puede actualizarse periódicamente con nuevos instrumentos y mejorarse de acuerdo con los comentarios de los usuarios y negociadores con experiencia. Para ello, es ideal contar con un producto en línea.

Algunos de los instrumentos y recursos ya están a disposición del público; sin embargo, es posible que estén dispersos o sea difícil encontrarlos. Por lo tanto, la *Guía práctica* ayudará a promover y difundir el uso de esos recursos. En otros casos, los instrumentos propuestos aún deben recopilarse o elaborarse con las contribuciones y sugerencias de negociadores con experiencia.

Por ejemplo, uno de los instrumentos propuestos en este documento es un calendario compartido de las actividades de capacitación sobre acuerdos fiscales. Tener una fuente de información centralizada y accesible sobre los cursos, talleres y seminarios relativos a acuerdos fiscales organizados por los asociados de la PCT no solo sería útil para los funcionarios fiscales, sino que también contribuiría al logro de algunos de los objetivos previstos en materia de desarrollo de capacidades. Entre otras acciones colectivas, en la *Nota conceptual* de 2016 (donde se describen el objetivo y las funciones de la PCT), se prevé lo siguiente: “(...) garantizar sinergias y una división eficaz de tareas entre los proveedores principales, sobre la base de información transparente sobre quién lleva a cabo cada acción (...)”¹.

Siguiendo la estructura de la sección II del Manual de las Naciones Unidas, la *Guía práctica* contiene extractos de las ideas y sugerencias principales del Manual, acompañados de enlaces o referencias a información adicional y sitios web relacionados, plantillas, ejemplos, contenidos audiovisuales, listas de verificación y otros datos y recursos útiles para implementar las sugerencias del Manual de las Naciones Unidas.

¹ <https://www.tax-platform.org/sites/pct/files/publications/104902-SECOND-REVISION-concept-note-platform-for-collaboration-on-tax.pdf>.

Actualmente, muchos países están examinando su red y su política de acuerdos a la luz de una mejor comprensión de las pérdidas de ingresos asociadas a la utilización abusiva de los acuerdos fiscales, las recomendaciones derivadas del Proyecto sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS), incluido el estándar mínimo para combatir la búsqueda del acuerdo más favorable (en adelante, *treaty shopping*), y las actualizaciones de 2017 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE (el “Modelo de la OCDE”) y de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo (el “Modelo de la ONU”). Esta *Guía práctica* debería ayudar a los nuevos equipos o miembros de los equipos responsables de los acuerdos a poner en marcha rápidamente esa labor.

Esta *Guía práctica* no tiene como fin establecer estándares internacionales, sino brindar apoyo en materia de fortalecimiento de capacidades a los países en desarrollo para la negociación de acuerdos fiscales. Es importante destacar que los materiales de apoyo que se incluyen en esta *Guía práctica* se citan con el propósito general de brindar este apoyo para el fortalecimiento de capacidades a países en desarrollo y no están avalados formalmente por la PCT, las cuatro organizaciones asociadas, sus respectivas administraciones ni los países miembros de las organizaciones, salvo que se indique específicamente lo contrario en los materiales.

Pictogramas



: Los recuadros con este pictograma entregan contexto y explicaciones esenciales.



: Los recuadros con este pictograma contienen directrices o recomendaciones.



: Los recuadros con este pictograma contienen referencias a información adicional, sitios web relacionados, plantillas, ejemplos y otros instrumentos y recursos útiles.

Guía práctica sobre las políticas de acuerdos, el modelo interno y las negociaciones de acuerdos

+ ¿Por qué se negocian acuerdos fiscales?

+ A.1. Propósitos de los acuerdos fiscales



Habitualmente, los acuerdos fiscales se negocian con los objetivos de fomentar el comercio transfronterizo, la inversión y la transferencia de competencias y tecnologías (al evitar la doble tributación, prohibir la discriminación tributaria y generar más certidumbre y estabilidad fiscal) y mejorar la cooperación tributaria entre los países a fin de contrarrestar la elusión y la evasión fiscales a nivel internacional. Un país también puede negociar un acuerdo fiscal para propiciar el cumplimiento de objetivos políticos o diplomáticos, como una expresión de su disposición a acatar los estándares internacionales en materia tributaria o como una señal de una relación política o económica estrecha entre las partes. Asimismo, es posible que se solicite a un país que celebre un acuerdo fiscal por otras razones no tributarias, por ejemplo, como condición para obtener asistencia económica.

Sin embargo, es importante recordar que los acuerdos fiscales son, en esencia, instrumentos fiscales. Por lo tanto, cualquier razón “no tributaria” para celebrar un acuerdo fiscal debe evaluarse de manera crítica, dado que estas razones no tributarias pueden generar presiones para iniciar negociaciones cuando no existen causas justificadas en materia de política fiscal para hacerlo o cuando hay prioridades más importantes para el equipo de negociación. Algunos de los objetivos descritos anteriormente (por ejemplo, la mayor cooperación administrativa para contrarrestar la elusión y la evasión fiscales a nivel internacional) pueden lograrse sin celebrar un acuerdo fiscal integral, por ejemplo, mediante acuerdos internacionales alternativos o medidas internas (véase la subsección A.3). Es recomendable que los países analicen dichas alternativas antes de acceder a negociar un acuerdo fiscal, así como para determinar si los acuerdos vigentes continúan cumpliendo los objetivos previstos.



Los países que inician negociaciones de acuerdos fiscales deben comprender adecuadamente las formas en que los acuerdos funcionan y sus posibles beneficios y costos (véase la subsección A.2).

La decisión de un país de negociar un acuerdo fiscal debe basarse en un análisis de los factores económicos pertinentes, un examen de los regímenes tributarios de ambos países (con el objetivo principal de determinar cuáles son los riesgos de doble tributación y doble no tributación) y un análisis del modelo de acuerdo fiscal del otro país (si lo hubiera) y de sus acuerdos fiscales recientes, a fin de conocer los elementos principales de su política de acuerdos fiscales.

Asimismo, la decisión de un país de negociar un acuerdo fiscal también debe orientarse mediante una evaluación de sus recursos disponibles, en términos de la disponibilidad y las competencias de los funcionarios fiscales actuales. La disponibilidad debe medirse como el costo de oportunidad del uso de estos recursos para realizar otras actividades. La evaluación de las competencias y los conocimientos actuales también es fundamental, dado que no sería prudente entablar negociaciones de acuerdos sin disponer de los conocimientos técnicos necesarios. Cuando un país tiene capacidad o experiencia limitadas en la negociación de acuerdos fiscales, se debe estudiar la posibilidad de contratar expertos externos.

Riesgos reales de doble tributación. Una pregunta que siempre debe tenerse en cuenta antes de acceder a entablar negociaciones de acuerdos fiscales con un país es si existe un riesgo importante de doble tributación con ese país, lo que es poco probable cuando un país impone un gravamen sobre la renta bajo o nulo. Los países también deben considerar si existen elementos del sistema tributario del otro país que puedan aumentar el riesgo de no tributación, por ejemplo, ventajas fiscales que estén aisladas de la economía interna. En los países en desarrollo, las inversiones generalmente se estructuran mediante centros de inversión que suelen tener tasas tributarias bajas. Las pérdidas de ingresos derivadas de los acuerdos con dichos centros pueden ser sustanciales debido a *treaty shopping*, en que los inversionistas extranjeros canalizan las inversiones mediante una entidad

instrumental en el mencionado centro, o los inversionistas nacionales realizan la ida y vuelta de fondos, o *round-tripping*, de sus inversiones a través del centro. Estas estrategias dieron lugar a la reciente incorporación de estrictas normas contra el treaty shopping tanto en el Modelo de la OCDE como en el Modelo de la ONU.



- ▶ Véanse los [párrafos 55 a 62 del Manual de las Naciones Unidas](#).
- ▶ Véanse los párrafos 15.1 a 15.6 de la “Introducción” al Modelo de la OCDE, sobre las consideraciones en materia de política tributaria que son pertinentes para decidir si se celebra un acuerdo fiscal o se enmienda un acuerdo vigente.
- ▶ Véase el [párrafo 17.4 de la “Introducción” al Modelo de la ONU](#), sobre las consideraciones en materia de política tributaria para celebrar un acuerdo fiscal.
- ▶ Acceda al [calendario compartido de talleres, cursos y seminarios sobre acuerdos fiscales](#) organizados por los asociados de la PCT (próximamente).
- ▶ En febrero de 2016, el ICTD presentó una [base de datos piloto de acuerdos fiscales](#) que abarca alrededor de 500 acuerdos que los países de ingreso bajo y mediano bajo de África subsahariana y Asia han firmado desde 1970.
- ▶ Véase más información acerca de la [Acción 5 de BEPS sobre revisión entre pares y el seguimiento](#) de prácticas fiscales perniciosas.
- ▶ Véase más información acerca de la [Acción 6 de BEPS](#) sobre la prevención de la utilización abusiva de acuerdos fiscales.
- ▶ Véase más información sobre la prevención de la utilización abusiva de acuerdos fiscales en el comentario al artículo 1 del Modelo de la OCDE y del Modelo de la ONU.
- ▶ Para consultar análisis recientes sobre la investigación de los costos y beneficios de concluir acuerdos fiscales con centros de inversión, véase [Beer y Loeprick \(2018\)](#).
- ▶ Consulte la plataforma [Knowledge Sharing Platform for Tax Administrations](#).

+ A.2. Consideración de los posibles costos y beneficios



La estructura de un acuerdo fiscal generalmente incluye: a) cláusulas generales y definiciones, b) cláusulas sustantivas sobre la tributación (reglas distributivas) y la eliminación de la doble tributación y c) cláusulas sobre la no discriminación y la cooperación y la asistencia internacionales. Es probable que las reglas distributivas reduzcan el monto de los impuestos que un país fuente puede cobrar a los no residentes en virtud de su legislación interna (sin tener en cuenta los cambios de comportamiento producidos por el acuerdo). Dicho esto, los compromisos de cooperación internacional podrían generar un incremento del monto de los impuestos recaudados, aunque también podrían requerir recursos administrativos adicionales.

Las medidas administrativas son esenciales para que un país cumpla las obligaciones internacionales derivadas de un acuerdo fiscal. En general, un acuerdo debe implementarse mediante la legislación tributaria interna, y la mayoría de las reglas del acuerdo se aplicarán a través de los procesos administrativos usuales que se necesitan para liquidar y exigir los impuestos sobre la renta (por ejemplo, auto-declaración, liquidación, retención, auditoría fiscal y solución de controversias administrativas y judiciales). Sin embargo, la implementación de los acuerdos fiscales puede exigir el desempeño de funciones administrativas adicionales, por ejemplo, en la aplicación de reducciones o reembolsos de impuestos retenidos, la solución de controversias relacionadas con el acuerdo fiscal mediante el procedimiento de acuerdo mutuo, el intercambio de información tributaria y la asistencia en el cobro de impuestos. Estas medidas administrativas y los recursos necesarios para llevarlas a cabo se sumarán a los recursos requeridos para la negociación y la actualización de los acuerdos fiscales de un país.

Es importante considerar los posibles costos y beneficios antes de tomar la decisión de entablar negociaciones sobre acuerdos fiscales, así como para evaluar si los acuerdos vigentes continúan siendo adecuados. En particular, los países se beneficiarían de identificar los acuerdos vigentes que causan pérdidas de ingresos sustanciales y producen un escaso aumento de la inversión extranjera directa, y de renegociarlos o solicitar que su aplicación se modifique a través del Instrumento Multilateral (MLI), en lugar de celebrar nuevos acuerdos fiscales².

Si bien no es sencillo determinar la correspondencia entre costos y beneficios de un acuerdo, existen diversas opciones que pueden probarse para medir algunos de estos costos y beneficios. Con frecuencia, los acuerdos se utilizan principalmente como una herramienta para atraer inversiones a las economías en desarrollo (Zolt, 2018; véase referencia al final de esta subsección)³. Por lo tanto, la medición de los efectos de los acuerdos presenta desafíos similares a los relacionados con el análisis de otros tipos de gastos fiscales y puede basarse en los enfoques resumidos en la Guía práctica de la PCT de 2015, *Tools for the Assessment of Tax Incentives* (Instrumentos para la evaluación de incentivos fiscales) (véase referencia al final de esta subsección). En el caso de los flujos de ingresos (dividendos, intereses y regalías), el impacto teórico en los ingresos tributarios puede captarse con relativa facilidad, comparando las tasas de retención del acuerdo con la tasa interna (véanse referencia al final de esta subsección, por ejemplo, McGauran, 2013; Balabushko y otros, 2017, y Janský y Šedivý, 2018). Este impacto teórico tiene valor analítico incluso sin considerar los efectos en el comportamiento de las tasas de retención más elevadas. Para otros aspectos de los costos de un acuerdo, incluidos los costos indirectos de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios vinculados con los acuerdos, se puede analizar la información de los contribuyentes (Balabushko y otros, 2017) y, a menudo, la experiencia administrativa puede, como mínimo, proporcionar referencias casuísticas de estrategias de planificación tributaria agresiva (y los costos conexos) que aprovechan acuerdos específicos, aunque dicho análisis no tendría en cuenta el efecto de las nuevas normas diseñadas para abordar los casos de *treaty shopping* y utilización abusiva de los acuerdos fiscales.



A continuación, se detallan algunos de los aspectos más importantes que deben incluirse en un análisis previo a la decisión de negociar un acuerdo fiscal o para evaluar si los acuerdos vigentes continúan siendo adecuados. Como se verá, muchos de estos aspectos pueden, según las circunstancias, considerarse como un beneficio o un costo (o ambos):

Impacto en la inversión extranjera directa. Las evidencias sobre si los acuerdos fiscales incrementan la inversión extranjera directa son dispares⁴; sin embargo, un beneficio incremental solo surge si genera efectos secundarios positivos para los residentes locales (por ejemplo, un aumento del empleo y de los ingresos que, de lo contrario, no se hubieran producido).

Pérdida de ingresos tributarios. Las restricciones que un acuerdo fiscal impone sobre la tributación en la fuente (por ejemplo, de ingresos pasivos, beneficios empresariales y ganancias de capital) pueden generar una pérdida directa en comparación con los ingresos que se habrían recaudado sin las cláusulas del acuerdo fiscal. También se deben considerar los efectos que un acuerdo fiscal genera en el comportamiento. Entre ellos se incluyen la posibilidad de un aumento de la inversión extranjera y una reducción de la evasión fiscal, esto último como resultado de las cláusulas del acuerdo que

² Algunos ejemplos de países que han vuelto a negociar o han cancelado acuerdos fiscales incluyen a Argentina en 2012, Rwanda en 2013, Mongolia en 2013, India en 2016 y Senegal en 2019.

³ Cuando el Estado de residencia no grava los ingresos sobre los cuales el Estado fuente ha reducido la tributación como resultado de un acuerdo fiscal, los ingresos tributarios no se trasladan entre el Estado fuente y el Estado de residencia, sino entre el Estado fuente y el contribuyente, lo que se traduce en efectos económicos muy similares a los incentivos fiscales. Sin embargo, cuando las cláusulas del acuerdo tienen el efecto de eliminar la doble tributación, suprimen un obstáculo fiscal al comercio transfronterizo y a la inversión y, a diferencia de los incentivos fiscales internos, eliminan las distorsiones económicas, en lugar de crearlas.

⁴ Para obtener un resumen del debate empírico, véase, por ejemplo, la referencia de Zolt (2018) al final de esta subsección. Las dificultades que supone aislar los efectos de un acuerdo y la función subordinada de la tributación en el proceso de toma de decisiones de los inversionistas probablemente expliquen por qué los resultados empíricos no son concluyentes.

permiten el intercambio de información tributaria y la asistencia en el cobro de impuestos. Al mismo tiempo, las restricciones sobre la tributación en la fuente pueden exacerbar la elusión fiscal. Esto se debe a que los cambios en las tasas de retención, por ejemplo, pueden afectar los costos del traslado de ingresos al exterior mediante financiamiento de deuda o pagos de regalías, dos elementos importantes de la dinámica mundial de traslado de beneficios. Sin embargo, algunas formas de tributación en la fuente son difíciles de administrar y, generalmente, corren por cuenta del contribuyente residente que paga los ingresos, no del receptor extranjero.

Dificultad para modificar, reemplazar o denunciar. Muchos países también tienen dificultades para terminar un acuerdo fiscal a pesar de que la denuncia, a diferencia de la modificación o el reemplazo, puede realizarse de manera unilateral. Por una parte, esto puede restringir el efecto de futuros cambios en los impuestos internos que un país quizás desee adoptar. Por otra parte, una red de acuerdos estables ofrece una mayor certidumbre a los inversionistas extranjeros (incluida la protección contra algunas formas de tributación discriminatoria).

Integración en la política fiscal interna e internacional de un país. Cuando un país tiene un régimen tributario interno estable, es más probable que cuente con un marco de políticas de acuerdos integrado y coherente y un modelo de acuerdos fiscales defendible, lo que constituye un requisito previo para negociar acuerdos fiscales más sólidos y congruentes. Por lo tanto, la perspectiva de reformas importantes al régimen tributario interno de un país puede ser una razón para que un país no deba negociar acuerdos fiscales hasta que se hayan efectuado dichas reformas, debido a los mayores riesgos asociados.

Capacidad administrativa para negociar y administrar acuerdos fiscales. Un país no debe acceder a negociar acuerdos fiscales hasta que cuente con los conocimientos técnicos necesarios y haya investigado los términos y condiciones en que la contraparte del posible acuerdo ha negociado acuerdos fiscales con otros países. Los países también deben analizar si tienen la capacidad necesaria para administrar los acuerdos fiscales antes de acceder a su negociación. La negociación adecuada y la aplicación práctica de los acuerdos fiscales pueden requerir recursos sustanciales de una administración tributaria. Sin perjuicio de lo anterior, las cláusulas relativas a la solución de controversias, el intercambio de información y la asistencia en el cobro, facilitarán a las administraciones tributarias la aplicación de la legislación de sus países a las transacciones transfronterizas.



- ▶ Véanse los [párrafos 55 a 62 del Manual de las ONU](#).
- ▶ Véanse los párrafos 15.1 a 15.6 de la “Introducción” al Modelo de la OCDE, sobre las consideraciones en materia de política tributaria que son pertinentes para decidir si se celebra un acuerdo fiscal o se enmienda un acuerdo vigente.
- ▶ A continuación, se incluyen algunos estudios y documentos sobre estos temas:
 - ▶ [Zolt \(2018\)](#);
 - ▶ Guía práctica de la PCT: [Tools for the Assessment of tax Incentives](#);
 - ▶ [McGauran \(2013\)](#);
 - ▶ [Balabushko y otros \(2017\)](#);
 - ▶ [Janský y Šedivý \(2018\)](#).

+ A.3. Consideración de formas alternativas para lograr los mismos objetivos de política



En algunos casos, es posible utilizar instrumentos alternativos en lugar de un acuerdo fiscal. Por ejemplo, cuando la principal razón para cerrar un acuerdo fiscal es obtener asistencia administrativa de otro país, como el beneficio de las cláusulas de intercambio de información o asistencia en el cobro de impuestos, un enfoque alternativo consistiría en utilizar un acuerdo específico de intercambio de información tributaria (TIEA por sus siglas en inglés) o la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria (MAAC, por sus siglas en inglés). Sin embargo, esto último requiere que el otro país firme y ratifique la MAAC (salvo que ya lo haya hecho) o esté dispuesto a cerrar un TIEA en lugar de un acuerdo fiscal integral. También cabe señalar que los acuerdos específicos de intercambio de información tributaria no contemplan la asistencia en el cobro de impuestos y que muchos países se han reservado el derecho de no aceptar que las cláusulas de asistencia en el cobro de la MAAC se apliquen a ellos. Asimismo, los acuerdos específicos de intercambio de información tributaria y la MAAC no permiten que las administraciones tributarias se consulten entre sí para resolver los casos de doble tributación que suelen abordarse mediante el procedimiento de acuerdo mutuo de los acuerdos fiscales integrales.

Si una de las razones para negociar acuerdos fiscales es abordar cuestiones tributarias específicas de empresas de navegación marítima o aérea, una alternativa más focalizada sería incluir las cláusulas tributarias necesarias en un acuerdo específico de transporte aéreo o marítimo, como han hecho varios países.

También es posible prevenir o eliminar muchas formas de doble tributación sin acuerdos fiscales. La mayoría de los países proporcionan cierto nivel de alivio de la doble tributación de manera unilateral. Muchos casos de doble tributación jurídica causada por conflictos entre jurisdicción de residencia y jurisdicción de fuente pueden eliminarse mediante normas internas (generalmente, ya sea a través de un método de exención o de un método de crédito) que funcionan sin necesidad de celebrar acuerdos fiscales. Sin embargo, estas normas unilaterales nacionales no abarcan todos los casos de doble tributación. Por ejemplo, cuando una persona o empresa es residente de dos países en virtud de sus legislaciones internas, la doble tributación no puede eliminarse si no se celebra algún acuerdo entre ambos países. Asimismo, las reglas de determinación de fuente de las rentas de los países a menudo difieren, lo que significa que las reglas internas de un país para reducir la doble tributación para conflictos entre residencia y fuente no se aplicarán cuando el otro país considere, al contrario del primer país, que una partida de ingresos tiene su fuente en su territorio. Lo que es más importante, la legislación interna de muchos países no permite la desgravación unilateral de los casos de doble tributación económica que surgen de un ajuste de los precios de transferencia realizado en otro país: y aun cuando la legislación interna permita la desgravación unilateral, no puede exigir a los países que consulten mutuamente para resolver los desacuerdos en tales casos, lo que constituye un requisito del procedimiento de acuerdo mutuo en la mayoría de los acuerdos fiscales.

Si el objetivo principal que un país procura lograr al celebrar acuerdos fiscales es atraer la inversión extranjera directa, también puede aducirse que una alternativa a los acuerdos sería la adopción de medidas unilaterales en la legislación interna que rige la tributación y la inversión (por ejemplo, incentivos basados en la inversión o el costo, o regímenes tributarios preferenciales no perjudiciales). Por una parte, las medidas en la legislación interna pueden adaptarse y focalizarse con más eficacia en las circunstancias específicas de un país y, por ende, reducir redundancias y efectos de desplazamiento (*crowding out*); además, estas medidas pueden diseñarse para que sean más transparentes y más fáciles de controlar, con un número creciente de países que publican periódicamente sus gastos fiscales, sujetos al revisión entre pares. Por otra parte, los incentivos fiscales unilaterales nacionales crean distorsiones económicas y presentan el riesgo de promover una “carrera a la baja” en materia fiscal. Asimismo, muchos países en desarrollo se han visto perjudicados por la adopción de incentivos fiscales inefectivos e ineficaces (Guía práctica de la PCT de 2015) y la inclusión de regímenes tributarios especiales en acuerdos de concesión, en particular cuando tales acuerdos tienen cláusulas de estabilidad tributaria o están sujetas a mecanismos vinculantes de solución de controversias entre inversionistas y Estados.



También debe considerarse si el objetivo de un país puede cumplirse mediante instrumentos alternativos, teniendo en cuenta sus alcances y limitaciones.



- ▶ Véase más información sobre la [revisión entre pares y seguimiento de la Acción 5 de BEPS](#).
- ▶ Consulte el [modelo del acuerdo sobre intercambio de información en materia tributaria y el protocolo conexo](#), junto con acuerdos de diversos países sobre el intercambio de información con fines fiscales.
- ▶ Para consultar análisis recientes relativos a la investigación del impacto del intercambio de información tributaria en la reducción de la evasión fiscal internacional, véase [Beer, Coehlo y Leduc \(2019\)](#).
- ▶ Consulte información sobre la [Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal](#).

+ B. Marco de políticas de acuerdos fiscales y modelo de acuerdo fiscal de un país

+ B.1. Diseño de un marco de políticas de acuerdos fiscales



En el marco de políticas de acuerdos fiscales se deben establecer y explicar los principales resultados en materia de políticas que un país desea lograr cuando negocia dichos acuerdos (“saber lo que se quiere”), por ejemplo, la determinación de los países prioritarios, el grado de flexibilidad que los negociadores pueden tener y un resultado mínimo aceptable para llegar a un acuerdo.

El Modelo de la ONU y el Modelo de la OCDE son útiles ya que es más difícil negociar cláusulas que no se basen en uno de estos modelos.



A continuación, se mencionan algunos factores que deben tenerse en cuenta:

- las normas sobre acuerdos internacionales reflejadas en el Modelo de la ONU y el Modelo de la OCDE;
- los compromisos relacionados con, o que afecten, cláusulas de acuerdos fiscales asumidos como participantes de grupos regionales y organizaciones internacionales;
- los aspectos esenciales de la economía del país, incluidas sus principales fuentes de ingresos y las áreas de inversión extranjera actual o posible;
- la legislación y política tributaria interna del país y la forma en que los acuerdos fiscales interactuarán con dicha legislación y política tributaria interna; y
- la capacidad de la administración tributaria del país para implementar sus obligaciones en virtud del acuerdo.

Por lo tanto, el marco de políticas de acuerdos fiscales debe acordarse con el Gobierno como un todo, y las decisiones que se aparten de las opciones de políticas específicas avaladas en el Modelo de la ONU o el Modelo de la OCDE deben ser, si es posible, excepcionales y siempre cuidadosamente razonadas.

A la luz de los factores anteriormente mencionados, un punto de partida sensato para la creación de un marco de políticas de acuerdos fiscales sería que un país considere atentamente todas las cláusulas del Modelo de la ONU y del Modelo de la OCDE (incluidas las cláusulas alternativas contenidas en su “Comentario”) y la interacción de dichas cláusulas con su propia política fiscal interna e internacional, con especial énfasis en definir una posición política respecto de cada uno de los siguientes aspectos (y con una inclinación a proteger los derechos de imposición del país fuente):

- tasas de retención de dividendos, intereses, regalías, pagos por servicios técnicos y ganancias de capital;

- una norma basada en el procedimiento de acuerdo mutuo para resolver los casos de entidades de doble residencia;
- una definición de establecimiento permanente, que puede incluir un establecimiento permanente de servicios;
- un artículo sobre pagos por servicios técnicos de conformidad con el artículo 12A del Modelo de la ONU;
- una definición de regalías, que incluya los pagos por el uso de equipos industriales, comerciales o científicos;
- el derecho de gravar íntegramente las transferencias indirectas de bienes inmuebles;
- una norma anti abuso “prueba del propósito principal”, y considerar el uso de una cláusula de limitación de beneficios;
- todas las demás medidas resultantes del proyecto BEPS relacionadas con acuerdos fiscales.

Al aplicar este marco de políticas de acuerdos fiscales durante los preparativos para cada negociación, los países deben asegurarse de analizar, como mínimo, los siguientes puntos:

- los objetivos que procuran lograr con la celebración del acuerdo fiscal, con la confirmación de que se han estudiado instrumentos alternativos;
- las razones para celebrar un acuerdo fiscal con la otra parte específica del acuerdo, incluido el volumen actual de comercio transfronterizo e inversión con dicha otra parte;
- la forma en que se prevé que el acuerdo fiscal aumentará el nivel de comercio transfronterizo e inversión con la otra parte del acuerdo;
- una estimación del posible efecto del acuerdo fiscal en los ingresos del país; y
- otros beneficios o costos para el país que puedan derivarse del acuerdo fiscal.



- ▶ Véanse los [párrafos 63 a 76 del Manual de las Naciones Unidas](#).
- ▶ Consulte en inglés el [Modelo de la OCDE 2017](#) y su versión no oficial en [español](#)
- ▶ Consulte el [Modelo de la ONU 2017](#) (documento PDF).
- ▶ Consulte información sobre los [compromisos en el contexto del Marco Inclusivo de BEPS](#).
- ▶ Consulte información sobre los [compromisos en el contexto del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información Tributaria](#).
- ▶ Consulte la Guía práctica de la PCT 2020: [The Taxation of Offshore Indirect Transfers](#).

+ B.2. Diseño del modelo de acuerdo fiscal de un país



El modelo de acuerdo fiscal debe reflejar las decisiones tomadas cuando se elaboró el marco de políticas de acuerdos fiscales del país y debe adoptar la forma de un borrador del acuerdo en el que se muestren las diferentes cláusulas que el país idealmente desearía incluir en sus acuerdos fiscales.



Los países deben, hasta donde sea posible y en la medida en que sea congruente con sus objetivos de políticas, adoptar la estructura del Modelo de la ONU y del Modelo de la OCDE y seguir la redacción de las cláusulas incluidas en estos modelos y sus comentarios.



- ▶ Véanse los [párrafos 63 a 68](#) y [77 a 79 del Manual de las Naciones Unidas](#).
- ▶ Véase la sección [III del Manual de las Naciones Unidas](#), donde se incluye un resumen de las diversas cláusulas del Modelo de la ONU y del Modelo de la OCDE y se analizan posibles alternativas.
- ▶ Para ver un ejemplo de un modelo de acuerdo regional, consulte el [modelo del Foro Africano de Administración Tributaria \(ATAF\)](#).
- ▶ Para ver un ejemplo de un modelo de acuerdo fiscal de un país, consulte el [modelo de los Estados Unidos](#).

+ C. Preparativos para la negociación de un acuerdo fiscal

+ C.1. Obtención de la autorización para negociar



En la mayoría de los países, los negociadores de acuerdos deben obtener la autorización de las autoridades pertinentes para negociar con otro país. En algunos casos, se exige una nueva autorización para cada ronda de negociaciones. Sin embargo, la práctica varía entre los distintos países.



Independientemente del proceso de autorización, se debe consultar al ministerio a cargo de las relaciones exteriores antes de tomar la decisión de entablar negociaciones con otro país. No obstante, la decisión final sobre el inicio de las negociaciones de un tratado debe corresponder al ministerio a cargo de las finanzas (o bien, contar con su respaldo, si la toma de esta decisión se ha asignado a la administración tributaria), el cual tiene la responsabilidad principal con respecto a las cuestiones de política fiscal, incluida la política tributaria.



- ▶ Véanse los [párrafos 80 a 84 del Manual de las Naciones Unidas](#).
- ▶ Consulte una plantilla de solicitud de autorización (documento de Word próximamente).
- ▶ Consulte una lista de verificación para la etapa previa a la negociación (documento PDF próximamente).

+ C.2. Contacto y logística



Las comunicaciones eficientes y la organización cuidadosa de la reunión de negociación son aspectos esenciales para la eficacia del evento. Es importante que el organizador asegure el acceso a un lugar adecuado, los equipos y materiales necesarios, y garantice un manejo eficiente del tiempo.

La forma más eficiente para llevar a cabo negociaciones es mediante reuniones presenciales. El uso de videoconferencias u otros medios de comunicación remota resulta menos efectivo para las primeras discusiones sobre las diferencias en los borradores de convenios que cada Estado ha intercambiado o para negociar asuntos sustancialmente complejos. En general, y en la medida en que exista la posibilidad de llevar a cabo negociaciones cara a cara en el futuro cercano, parece más adecuado limitar el uso de telecomunicaciones a la discusión de asuntos específicos y acotados, detalles de procedimiento o explicaciones preliminares y de contexto sobre la posición respectiva de cada Estado.



Cuando dos países han accedido a entablar la negociación de un acuerdo fiscal, deben acordar las fechas, el lugar y el idioma en que se realizarán las negociaciones.

Cada país decidirá el número de miembros y las personas que se incluirán como miembros de su equipo de negociación y, como gesto de cortesía, proporcionará al otro país los nombres, cargos y datos de contacto de cada miembro de su equipo.

El equipo anfitrión debe enviar al otro equipo una carta de invitación (para la tramitación de visas u otros propósitos), un programa y temario preliminar, el lugar donde se llevarán a cabo las negociaciones, las indicaciones y la información pertinente para acceder al establecimiento.

Los negociadores visitantes deben hacer los arreglos necesarios con respecto a las autorizaciones para viajar (visas, si es necesario), el viaje y el alojamiento, así como notificar a la embajada local, si corresponde.



- ▶ Véanse los [párrafos 85 a 92 del Manual de las Naciones Unidas](#).
- ▶ Consulte una lista de personas de contacto relacionadas con acuerdos fiscales (por ejemplo, el Grupo de Trabajo 1, el MLI o el Marco Inclusivo de BEPS) de cada país (próximamente).
- ▶ Consulte un modelo de programa y temario, junto con una lista de participantes de una negociación de un acuerdo fiscal (documento de Word próximamente).
- ▶ Consulte una lista de verificación de los aspectos logísticos (documento PDF próximamente).

+ C.3. Definición de las funciones de cada miembro del equipo



El equipo debe incluir un líder del equipo (jefe de delegación) facultado para tomar decisiones importantes, un asesor técnico especializado en acuerdos fiscales y/o legislación tributaria interna, y una persona que tome notas (para uso interno) con experiencia suficiente para comprender, seleccionar y resumir propuestas o argumentos complejos.



En los preparativos para las negociaciones, y durante estas, es importante que todos los miembros del equipo de negociación conozcan las tareas que se les han asignado y las funciones que deberán cumplir.



- ▶ Véase el [párrafo 93 del Manual de las Naciones Unidas](#).

+ C.4. Consultas con empresas y ministerios y organismos pertinentes



Las consultas con empresas pueden ser útiles para subsanar los problemas que dichas empresas han enfrentado o prevén enfrentar con respecto a las actividades transfronterizas. Las consultas con los ministerios y organismos pertinentes pueden proporcionar al equipo información importante sobre los sectores económicos o las cuestiones (incluso no económicas) que deben tenerse en cuenta durante las negociaciones.



Durante los preparativos para entablar negociaciones con otro país, es prudente consultar a las empresas, a los ministerios y organismos pertinentes, así como a la embajada en dicho país.



- ▶ Véase el [párrafo 94 del Manual de las Naciones Unidas](#).

+ C.5. Elaboración del borrador del modelo para una negociación determinada



Puede ser el modelo de acuerdo fiscal estándar del país o una versión adaptada que tenga en cuenta aspectos específicos, por ejemplo, negociaciones previas o presentaciones empresariales anteriores.



El equipo debe elaborar el borrador que utilizará como base para la negociación específica.

Antes del inicio de las negociaciones, y tan pronto como sea posible, las dos partes deben intercambiar los textos modelo. Esta también puede ser una oportunidad para que un país señale y explique las características inusuales que presenta su modelo si estas pudieran ser complejas (por ejemplo, divergencias con respecto a las cláusulas del Modelo de la ONU y el Modelo de la OCDE), y para que la otra parte las comprenda fácilmente durante las primeras conversaciones presenciales. Si corresponde, es aconsejable conocer las reservas y posiciones de cada país sobre el Modelo de la OCDE.



- ▶ Véase el [párrafo 95 del Manual de las Naciones Unidas](#).
- ▶ Consulte una guía de estilo sobre la redacción de cláusulas de acuerdos (próximamente).
- ▶ Véanse las reservas de países miembros y las posiciones de países no miembros de la OCDE en el [Modelo de la OCDE 2017](#) y en su versión no oficial en [español](#)

+ C.6. Elaboración de cláusulas alternativas



Se pueden encontrar cláusulas alternativas en los comentarios del Modelo de la ONU y el Modelo de la OCDE, en la red de acuerdos de un país y en los acuerdos del otro país con terceros, o bien, es posible elaborar cláusulas únicas para dar respuesta específicamente a las inquietudes expresadas por el otro país.



Cuando el borrador incluye cláusulas que probablemente resulten controvertidas, se recomienda elaborar cláusulas alternativas que puedan resultar aceptables para ambos países.



- ▶ Véase el [párrafo 96 del Manual de las Naciones Unidas](#).
- ▶ Consulte el [Modelo de la OCDE 2017](#) y su versión no oficial en [español](#).
- ▶ Consulte el [Modelo de la ONU 2017](#) (documento PDF).
- ▶ Consulte información públicamente disponible sobre la [red de acuerdos de los países](#).
- ▶ Consulte otras fuentes de información sobre la [red de acuerdos de los países](#).
- ▶ Consulte una guía de estilo sobre la redacción de cláusulas de acuerdos (documento PDF próximamente).

+ C.7. Cláusulas no negociables



Se trata de cláusulas que reflejan posiciones políticas o técnicas firmes que deben incluirse en todos los acuerdos que celebre el país (véase la subsección B.1, *supra*). Debe establecerse una distinción entre las cláusulas que son verdaderamente no negociables y aquellas que simplemente reflejan una fuerte preferencia pero que, en ciertas circunstancias, pueden aceptarse.



Durante los preparativos para las negociaciones, también es importante aclarar internamente cuáles cláusulas son no negociables en virtud del marco de políticas de acuerdos fiscales del país. Se recomienda comunicar dichas cláusulas al otro equipo de negociación con anterioridad a las

negociaciones, para no perder tiempo en negociaciones que no podrán llegar a buen término debido a diferencias de opiniones irreconciliables con respecto a dichas cláusulas. Si corresponde, es aconsejable conocer las reservas y posiciones de cada país sobre el Modelo de la OCDE.



- ▶ Véase el [párrafo 97 del Manual de las Naciones Unidas](#).
- ▶ Consulte información sobre las reservas de países miembros y las posiciones de países no miembros de la OCDE en el [Modelo de la OCDE 2017](#) y su versión no oficial en [español](#).
- ▶ Consulte información sobre los [compromisos en el contexto del Marco Inclusivo de BEPS](#).
- ▶ Consulte información sobre los compromisos en el contexto del [Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información Tributaria](#).

+ C.8. Comprensión de la interacción entre la legislación interna y las cláusulas de los acuerdos



Durante las negociaciones, a menudo se solicitará a un equipo que explique las características de su legislación tributaria interna y la forma en que las cláusulas propuestas del borrador del acuerdo interactuarán con dicha legislación.



Se recomienda especialmente que cada equipo investigue y comprenda las características principales de la legislación tributaria interna del otro país, por ejemplo, regímenes preferenciales, definiciones de residencia y fuente, tipo de entidades y su régimen fiscal, etc.

Asimismo, será necesario comprender la manera en que una cláusula del acuerdo fiscal afectaría la aplicación de la legislación interna de un país.



- ▶ Véase el [párrafo 98 del Manual de las Naciones Unidas](#).
- ▶ Véase la [sección III del Manual de las Naciones Unidas](#) para acceder a una introducción a cláusulas de diferentes acuerdos y su interacción con la legislación interna.
- ▶ Véase más información sobre los regímenes preferenciales y la [Acción 5 de BEPS](#).
- ▶ Acceda al calendario compartido de talleres, cursos y seminarios sobre acuerdos fiscales organizados por los asociados de la PCT (próximamente).

+ C.9. Transmisión de una explicación breve y por escrito del sistema tributario interno y del modelo a la otra parte del acuerdo



Muchos países elaboran una explicación breve y por escrito de su sistema tributario interno, en especial si existe algún aspecto de la legislación que probablemente deba aclararse durante las negociaciones.



Las explicaciones breves de la legislación tributaria interna, las entidades jurídicas y otros aspectos pertinentes de la legislación interna deben enviarse a la otra parte del acuerdo con suficiente anticipación a la fecha de la reunión.



- ▶ Véase el [párrafo 99 del Manual de las Naciones Unidas](#).

- ▶ Consulte algunas explicaciones breves acerca de los sistemas jurídicos y tributarios internos de los miembros del [Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información Tributaria](#) incluidas en los informes de evaluación entre pares.
- ▶ Consulte un ejemplo de una explicación breve de las personas de un país que no son personas físicas (próximamente).
- ▶ Consulte un ejemplo de una explicación breve de los sistemas de pensiones de un país (próximamente).

+ C.10. Elaboración de una comparación de los modelos respectivos



A muchos negociadores con experiencia les resulta útil comparar los dos modelos en un documento donde ambos se confronten lado a lado, con una columna para incluir comentarios.



El uso de diferentes colores o textos entre corchetes simplifica la identificación de las diferencias entre los dos modelos. Cuando hay una divergencia en los textos, puede ser útil señalar en la columna de comentarios si uno de los textos sigue una cláusula de un modelo y si existen precedentes en otros acuerdos.

Otro aspecto de la comparación entre los borradores de los dos países consiste en identificar las cláusulas propuestas por un país que se desvían de las cláusulas acordadas por ese país en convenios con otros países, con especial énfasis en los acuerdos más recientes cerrados con terceros países comparables. El equipo de negociación debe conocer y estar listo para explicar las cláusulas que su país ha aceptado en negociaciones con terceros.



- ▶ Véanse los [párrafos 100 y 101 del Manual de las Naciones Unidas](#).
- ▶ Consulte información públicamente disponible sobre la [red de acuerdos de los países](#).
- ▶ Consulte otras fuentes de información sobre la [red de acuerdos de los países](#).
- ▶ Consulte un ejemplo de un documento donde ambos se disponen lado a lado -utilizando las versiones de 2017 del Modelo de la ONU y del Modelo de la OCDE- (documento Word próximamente).

+ C.11. Estudio de la economía, la cultura y las costumbres del otro país



Disponer de información general sobre el país con el cual se negociará un acuerdo fiscal puede ser útil para comprender sus posiciones, así como para evitar malentendidos y situaciones incómodas.



Por ejemplo, un equipo de negociación debe tener una idea general de la situación económica del otro país, lo que incluye su población, su producto interno bruto, sus industrias importantes y sus relaciones con otros países. Asimismo, debe conocer las costumbres y las cuestiones locales delicadas, por ejemplo, con respecto a los alimentos, las bebidas alcohólicas, las creencias religiosas y los comportamientos que pudieran considerarse ofensivos. Las consultas con la embajada en el otro país pueden ser útiles en este sentido.



- ▶ Véase el [párrafo 102 del Manual de las Naciones Unidas](#).

- ▶ Consulte algunas explicaciones breves acerca de los sistemas jurídicos y tributarios internos de los miembros del [Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información Tributaria](#) incluidas en los informes de los expertos evaluadores.
- ▶ Consulte [información general sobre las economías de algunos países](#).

+ D. Realización de las negociaciones

+ D.1. Apertura de la reunión y elaboración del borrador de trabajo



Al comienzo de la reunión de negociación, ambos líderes deben presentarse y presentar al equipo para que ambas delegaciones sepan quiénes se encuentran en la reunión y cuál es la función de cada miembro de los equipos. El líder del país anfitrión generalmente iniciará los debates, y deberá acordarse el temario de la reunión.

Los dos equipos deberán decidir la cuestión práctica de cómo debatir y modificar los dos borradores, a fin de elaborar el documento de trabajo que constituirá el borrador del acuerdo.



Idealmente, antes de la reunión de negociación, se elaborará un borrador de trabajo común en el que todas las diferencias entre los dos modelos aparecerán entre corchetes o en diferentes colores para el texto propuesto por cada país; este borrador de trabajo se proyectará y se modificará durante dicha reunión. Si esto no es posible, un enfoque sería que los dos equipos decidan utilizar uno de los dos borradores como el borrador de trabajo.



- ▶ Véanse los [párrafos 103 a 105 del Manual de las Naciones Unidas](#).
- ▶ Consulte una plantilla de comparación de borradores de acuerdos con colores azul y rojo (documento PDF próximamente).
- ▶ Consulte un ejemplo de una comparación de acuerdos con corchetes (documento Word próximamente).

+ D.2. Estilo de negociación



El estilo de negociación adoptado por cada equipo puede incidir notablemente en la forma en que se desarrolla la reunión de negociación. Los estilos de negociación pueden oscilar entre lo que se denomina “blando” y “duro”:

- Un negociador “blando” procura llegar a un acuerdo en todos los artículos lo antes posible. Esto podría ocasionar que el negociador haga concesiones innecesarias.
- Un negociador “duro” insiste en sus propuestas y exige concesiones. Este estilo puede provocar que la otra parte también ejerza presión o incluso se niegue a continuar las negociaciones.
- Un estilo de negociación situado entre estos dos extremos es claramente recomendable.



Sea cual fuere el enfoque que se adopte, un negociador debe recordar que su estilo debe adaptarse al objetivo de la negociación, que es lograr un acuerdo que resulte beneficioso para ambas partes.



- ▶ Véanse los [párrafos 106 y 107 del Manual de las Naciones Unidas](#).
- ▶ Consulte ejemplos de [estrategias de negociación \(video próximamente\)](#).
- ▶ Acceda al calendario compartido de talleres, cursos y seminarios sobre acuerdos fiscales organizados por los asociados de la PCT (próximamente).

+ D.3. Confianza



Para lograr un ambiente productivo durante el proceso de negociación, es necesario ganar la confianza del otro equipo. Es más fácil perder la credibilidad que ganarla.



Las explicaciones ofrecidas por un equipo deben ser sinceras, completas y correctas.

Si los equipos utilizan un borrador común, cualquier modificación que se le realice debe controlarse, consultarse o comunicarse de forma transparente al otro equipo (por ejemplo, la eliminación de corchetes). Si no es posible utilizar un borrador común, el texto de cada artículo debe leerse una vez que haya terminado el debate en torno a dicho artículo, a fin de garantizar que ambos equipos acepten lo que se ha acordado y lo que aún resta debatir.

Salvo que los dos equipos acepten hacer público el contenido del acuerdo antes de su firma, el borrador del acuerdo debe tratarse de manera confidencial hasta que se firme (véase la subsección E.1, *infra*).



▶ Véase el [párrafo 108 del Manual de las Naciones Unidas](#).

+ D.4. Establecimiento de una relación



Durante una reunión de negociación, es adecuado mantener un cierto grado de formalidad, aunque los miembros de los dos equipos ya se conozcan. Sin embargo, todas las interacciones influyen en las negociaciones: las conversaciones informales o los acercamientos durante un descanso, o en los almuerzos o cenas, pueden contribuir a establecer una buena relación.



Sea puntual, escuche con respeto (evite las interrupciones o el lenguaje corporal negativo) y explique amablemente las diferentes opiniones de las soluciones preferidas.



- ▶ Véanse los [párrafos 109 a 112 del Manual de las Naciones Unidas](#).
- ▶ Consulte algunos ejemplos de situaciones que pueden ocurrir en una negociación (video próximamente).

+ D.5. Debates



La negociación de un acuerdo fiscal generalmente requerirá más de una ronda de reuniones. En la primera ronda de negociaciones, suele ser recomendable examinar rápidamente todos los artículos uno por uno, sin debates prolongados de cuestiones difíciles, para resolver cuestiones menores y determinar cuáles son los temas difíciles o importantes que deberán analizarse en mayor profundidad. Una vez que se hayan examinado todos los artículos, la atención deberá centrarse en resolver las cuestiones difíciles restantes. Un equipo debe estar preparado para exponer los argumentos en favor de su enfoque propuesto, así como para responder a los argumentos en contra. El equipo también debe estar listo para hacer contrapropuestas, en lugar de atenerse firmemente a su posición original. En ocasiones, ocurre que la propuesta del otro equipo o la contrapropuesta son más ventajosas para el primer equipo que la cláusula que se propuso inicialmente.

A veces, al finalizar las negociaciones, quedan pendientes algunas cuestiones técnicas. La práctica actual es tratar de resolver estas cuestiones mediante conferencias telefónicas o correo electrónico. Es recomendable que esto se lleve a cabo lo antes posible después de finalizadas las negociaciones, mientras las cuestiones aún están bien presentes en la mente de todos.



Si una cláusula se relaciona específicamente con uno de los países, o es solo una aclaración del significado de una cláusula, en ocasiones es mejor incluirla en un protocolo que intentar incorporarla en el texto principal del acuerdo.

Algunas cláusulas que pueden acordarse para resolver cuestiones difíciles —aunque los países pueden tener diferentes opiniones sobre sus ventajas y desventajas— son las siguientes:

- una cláusula de nación más favorecida,
- una cláusula de extinción (*sunset*),
- una cláusula de derechos adquiridos (*grandfathering*),
- una cláusula de efecto diferido.

El borrador del acuerdo resultante debe agregarse a las actas aprobadas luego de cada ronda de negociaciones y proporcionarse a ambos equipos en versión impresa y electrónica.



- ▶ Véanse los [párrafos 113 a 130 del Manual de las Naciones Unidas](#).
- ▶ Consulte algunos ejemplos de cláusulas de nación más favorecida (documento PDF próximamente).
- ▶ Consulte algunos ejemplos de cláusulas de *sunset* (documento PDF próximamente).
- ▶ Consulte algunos ejemplos de cláusulas de *grandfathering* (documento PDF próximamente).
- ▶ Consulte algunos ejemplos de cláusulas de efectos diferidos (documento PDF próximamente).
- ▶ Consulte una plantilla de actas aprobadas (documento de Word próximamente).

+ D.6. Argumentos



Los argumentos deben basarse en una política tributaria lógica y adecuada, sustentarse con precedentes y respaldarse con ejemplos y explicaciones que aborden la esencia y el efecto de la cláusula pertinente.



Los equipos deben estar preparados para presentar argumentos pertinentes, a fin de explicar las cláusulas que proponen en los diferentes artículos del borrador de trabajo. Esto se aplica a todas las cláusulas, pero es fundamental cuando la redacción de una cláusula se desvía de lo establecido en el Modelo de la ONU y el Modelo de la OCDE.



- ▶ Véanse los [párrafos 131 y 132 del Manual de las Naciones Unidas](#).
- ▶ Consulte información públicamente disponible sobre la [red de acuerdos de los países](#).
- ▶ Consulte bases de datos privadas con información sobre la [red de acuerdos de los países](#).
- ▶ Consulte información sobre las reservas de países miembros y las posiciones de países no miembros de la OCDE en el [Modelo de la OCDE 2017](#) y su versión no oficial en [español](#).

+ D.7. Mantenimiento de registros precisos de los aspectos acordados



Es importante mantener registros completos y precisos de los aspectos acordados y de las cláusulas que aún deben debatirse (véase la subsección D.3, *supra*).



Idealmente, el borrador de trabajo debe modificarse para que refleje las discusiones y proyectarse en una pantalla durante la reunión de negociación. Si no es posible hacerlo, el texto de cada artículo debe leerse una vez que haya terminado el debate de dicho artículo, a fin de garantizar que ambos equipos acepten lo que se ha acordado y lo que aún resta debatir.

Cuando se analice el borrador de trabajo artículo por artículo, todo el texto respecto del cual no se llegue a un acuerdo debe ponerse entre corchetes. Ambos equipos deben tener una versión impresa del borrador de trabajo tal como se encuentra al final de cada ronda de negociación.

Se recomienda a los países aplicar la práctica de elaborar “actas aprobadas” para reconocer que la reunión se llevó a cabo y registrar los resultados principales, las cuestiones pendientes, las interpretaciones acordadas, los pasos siguientes, etc.

Una vez que se ha alcanzado un acuerdo sobre todas las cláusulas del borrador de trabajo, lo que puede ocurrir al final de la primera ronda de negociación o en la siguiente, es habitual que el jefe de cada delegación firme con sus iniciales cada una de las páginas del borrador del acuerdo. Esto simplemente significa que el borrador refleja los resultados de las negociaciones.



- ▶ Véanse los [párrafos 133 y 135 del Manual de las Naciones Unidas](#).
- ▶ Consulte un ejemplo sobre cómo reflejar los debates en un borrador de trabajo durante una negociación (documento de Word/video próximamente).
- ▶ Consulte un ejemplo o una plantilla de acta aprobada (documento de Word próximamente).

+ E. Actividades posteriores a la negociación

+ E.1. Preparativos para la firma



Una vez que los dos jefes de delegación han firmado con sus iniciales el borrador final del acuerdo, el próximo paso es prepararlo para la firma.



Cada país debe saber con antelación qué ministerio será responsable del procedimiento de firma. Se recomienda que los procedimientos y el plazo estimado de cada país para la aprobación de la firma se analicen durante la negociación del acuerdo.

La elaboración del texto del acuerdo propuesto para la firma incluye llevar a cabo una revisión exhaustiva del texto (y de las traducciones, si corresponde). Los errores editoriales o sustantivos generalmente se detectan en esa etapa o en el proceso de traducción.

En las dos versiones oficiales del acuerdo que se firmarán (o más de dos, si se firma en más de un idioma oficial), cada país debe mencionarse en primer lugar en el título, el preámbulo y el espacio para la firma de su propia copia (o copias, si se firma en más de un idioma). El otro país debe mencionarse en primer lugar en su propia copia (o copias). No debe haber otras modificaciones en el resto del texto.

Salvo que los dos equipos accedan a hacer público el contenido del acuerdo antes de su firma, el borrador del acuerdo debe tratarse de manera confidencial hasta que se firme.



- ▶ Véanse los [párrafos 135 a 141 del Manual de las Naciones Unidas](#).
- ▶ Consulte una lista de verificación de los preparativos para la firma (documento PDF próximamente).

+ E.2. Traducción y textos oficiales



En la cláusula final del acuerdo se indicarán los idiomas en los que se firmará el acuerdo y, generalmente, se señalará que cada versión es igualmente auténtica u oficial.



Los acuerdos a menudo se negociarán en un idioma extranjero, por ejemplo, inglés, aunque ese no sea un idioma oficial de ninguno de los dos países. En tales casos, los países generalmente aceptarán firmar el acuerdo en todos los idiomas oficiales aplicables y en el idioma en el que se negoció. Los países en estos casos también pueden aceptar posteriormente que el idioma en el que se negoció el acuerdo prevalecerá en caso de divergencias entre las otras versiones.

Ambos países deben realizar una revisión exhaustiva de los textos tanto antes como después de la traducción. Los errores editoriales o sustantivos generalmente se detectan en esa etapa o en el proceso de traducción.

En particular, la traducción debe controlarse para garantizar que, en la medida de lo posible, utilice la misma terminología que las versiones oficiales del Modelo de la ONU y el Modelo de la OCDE y de los acuerdos suscritos previamente que han utilizado una redacción similar.



- ▶ Véanse los [párrafos 142 a 148 del Manual de las Naciones Unidas](#).
- ▶ Véanse algunos ejemplos de una cláusula final sobre los idiomas (documento de Word próximamente).
- ▶ Consulte algunas versiones oficiales y no oficiales del Modelo de la ONU y el Modelo de la OCDE en diferentes idiomas (próximamente), como la versión no oficial de este último en [español](#).

+ E.3. Firma del acuerdo



El paso siguiente es solicitar la aprobación de cada Gobierno para la firma del acuerdo. El procedimiento para obtener esta aprobación varía en los distintos países. Los acuerdos fiscales generalmente son firmados por ministros de Hacienda, ministros de Relaciones Exteriores o embajadores.



Cuando la firma del acuerdo le corresponda quede a cargo del ministro de Hacienda, otro ministro, un embajador u otra persona, esa persona generalmente deberá presentar una confirmación por escrito (habitualmente, emitida por el ministro de Relaciones Exteriores) que acredite que se lo ha facultado a tal efecto (lo que se denomina “plenos poderes” en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados).

Se firmarán, como mínimo, dos versiones originales del acuerdo, una para cada Estado. Cuando el acuerdo se firma en más de un idioma, se firmarán dos versiones del acuerdo en cada idioma oficial. Cada país recibirá una versión firmada del acuerdo en cada idioma oficial.

No existen reglas establecidas sobre el lugar y la fecha en que se debe llevar a cabo la ceremonia de firma. El acuerdo debe firmarse en el lugar y la fecha que resulten más convenientes para ambos países.

Se recomienda dar a conocer el texto del acuerdo en cuanto se haya firmado y publicarlo en el sitio web de la administración tributaria o del ministerio a cargo de las finanzas para que todas las partes interesadas estén al tanto de su contenido.



- ▶ Véanse los [párrafos 149 a 154 del Manual de las Naciones Unidas](#).
- ▶ Consulte la [Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados](#) (documento PDF).

- ▶ Consulte una plantilla de un documento de plenos poderes (documento de Word próximamente).
- ▶ Consulte algunos ejemplos u opciones de ceremonias o procedimientos de firma (documento PDF próximamente).

+ E.4. Desde la firma hasta la entrada en vigor



En casi todos los países, el acuerdo firmado debe ser aprobado por el Parlamento o la Asamblea Legislativa antes de que pueda considerarse que el Estado ha dado su consentimiento para quedar obligado en virtud del acuerdo.

El artículo de entrada en vigor de muchos acuerdos establece que cada país se compromete a notificar al otro, mediante canales diplomáticos, cuando se hayan cumplido sus requisitos o procedimientos internos para la entrada en vigor del acuerdo.



En muchos países, el ministerio a cargo de las finanzas o la administración tributaria deben elaborar una explicación técnica del acuerdo a efectos de su aprobación parlamentaria o legislativa.



- ▶ Véanse los [párrafos 155 a 162 del Manual de las Naciones Unidas](#).
- ▶ Consulte una lista de verificación del proceso de ratificación (documento PDF próximamente).
- ▶ Consulte una plantilla de una explicación técnica de un acuerdo para la aprobación parlamentaria o legislativa (documento de Word próximamente).

+ E.5. Posteriormente a la entrada en vigor



La fecha en que las cláusulas de un acuerdo fiscal comienzan a tener efecto para los contribuyentes y la administración tributaria de cada país, que es la fecha más importante en lo que respecta a la aplicación práctica del acuerdo, no debe confundirse con la fecha de firma ni con la fecha de entrada en vigor de un acuerdo fiscal.

Posteriormente a la entrada en efecto de sus cláusulas, el acuerdo debe pasar a formar parte de un ejercicio regular de seguimiento de sus efectos en términos de flujos de inversiones e ingresos. El proceso debe permitir una evaluación periódica sobre el logro de los beneficios previstos y los costos asociados a su adopción, y contribuir a perfeccionar y orientar el análisis económico de las decisiones de negociar o volver a negociar acuerdos.



Se recomienda informar a todas las partes interesadas cuándo un acuerdo nuevo entra en vigor y cuándo tendrán efecto sus cláusulas. Esto puede realizarse mediante un comunicado de prensa, un aviso en el boletín o diario oficial o una publicación en el sitio web de la administración tributaria o del ministerio a cargo de las finanzas.



- ▶ Véanse los [párrafos 163 a 165 del Manual de las Naciones Unidas](#).
- ▶ Consulte algunos ejemplos que ilustran las diferencias entre la fecha de firma, la fecha de entrada en vigor y la fecha de entrada en efecto (documento PDF próximamente).