

Plataforma de Colaboración en materia Tributaria

Guía práctica para la negociación de acuerdos fiscales

Fondo Monetario Internacional (FMI)

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)

Organización de las Naciones Unidas (ONU)

Grupo Banco Mundial (GBM)

Actualizado en mayo de 2021

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	5
Contexto y objetivo de la Guía práctica	5
Pictogramas	6
Guía práctica sobre las políticas de acuerdos, el modelo interno y las negociaciones de acuerdos	7
+ A. ¿Por qué se negocian acuerdos fiscales?	7
+ A.1. Propósitos de los acuerdos fiscales	7
+ A.2. Consideración de los posibles costos y beneficios	8
+ A.3. Consideración de posibles formas alternativas para lograr los mismos objetivos de políticas	11
+ B. Marco de políticas de acuerdos fiscales y modelo de acuerdo fiscal de un país	13
+ B.1. Diseño de un marco de políticas de acuerdos fiscales	13
+ B.2. Diseño del modelo de acuerdo fiscal de un país	14
+ C. Preparativos para la negociación de un acuerdo fiscal	15
+ C.1. Obtención de la autorización para negociar	15
+ C.2. Contacto y logística	15
+ C.3. Definición de las funciones de cada miembro del equipo	16
+ C.4. Consultas con empresas, partes interesadas y ministerios y organismos pertinentes	16
+ C.5. Elaboración del borrador del modelo utilizado para una negociación determinada (texto de “apertura”)	17
+ C.6. Elaboración de cláusulas alternativas	17
+ C.7. Cláusulas no negociables	18
+ C.8. Comprensión de la interacción entre la legislación interna y las cláusulas de los acuerdos	19
+ C.9. Transmisión de una explicación breve y por escrito del sistema tributario interno y del modelo a la otra parte del acuerdo	19
+ C.10. Elaboración de una comparación de los modelos respectivos	20
+ C.11. Estudio de la economía, la cultura y las costumbres del otro país	20
+ D. Realización de las negociaciones	21
+ D.1. Apertura de la reunión y elaboración del borrador de trabajo	21
+ D.2. Estilo de negociación	21
+ D.3. Confianza	22
+ D.4. Establecimiento de una relación	22
+ D.5. Debates	23
+ D.6. Argumentos	24
+ D.7. Mantenimiento de registros precisos de los aspectos acordados	24

+ E. Actividades posteriores a la negociación	25
+ E.1. Preparativos para la firma	25
+ E.2. Traducción y textos oficiales	26
+ E.3. Firma del acuerdo	26
+ E.4. Desde la firma hasta la entrada en vigor	27
+ E.5. Posteriormente a la entrada en vigor.....	27

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, las Naciones Unidas y el GBM (los “asociados de la PCT”).

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

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 directrices 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 productos previstos en la esfera de las cuestiones relativas al desarrollo de la capacidad. 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 las sinergias y la división eficaz de tareas entre los proveedores principales en función de información transparente sobre quién lleva a cabo cada acción (...)”¹.

Con arreglo a la estructura de la sección II del Manual de las Naciones Unidas, la Guía práctica contiene extractos de las ideas y directrices principales del Manual, seguidos de enlaces o referencias a información adicional y sitios web conexos, plantillas, ejemplos, contenidos audiovisuales, listas de verificación y otros datos y recursos útiles para implementar las directrices del Manual de las Naciones Unidas.

¹ <http://documents.worldbank.org/curated/en/801891468196141038/pdf/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 (“treaty shopping”), y las recientes actualizaciones 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 normas internacionales, sino brindar apoyo en materia de fortalecimiento de la capacidad 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 la capacidad a los países en desarrollo y no están avalados formalmente por la PCT, las cuatro organizaciones asociadas, sus respectivas gerencias ni los países miembros de las organizaciones, salvo que se indique específicamente lo contrario en los materiales.

Pictogramas



: Los recuadros con este pictograma incluyen 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

+ A. ¿Por qué se negocian acuerdos fiscales?

+ A.1. Propósitos de los acuerdos fiscales



Habitualmente, los acuerdos fiscales se negocian con los objetivos de fomentar en el plano internacional el comercio la inversión y la transferencia de competencias y tecnologías, así como para mejorar la cooperación tributaria entre los países a fin de contrarrestar la elusión y la evasión fiscal a nivel internacional. Los acuerdos intentan contribuir al logro de estos objetivos por la vía de prevenir la doble tributación; aumentar la previsibilidad y estabilidad en el tratamiento tributario de transacciones transfronterizas; prohibir la discriminación tributaria; estandarizar términos y procedimientos clave; proporcionar mecanismos para compartir información con protección plena de la confidencialidad y mecanismos para la prevención y la resolución de controversias.

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 las normas 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. 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, sus posibles beneficios y costos (véase la subsección A.2), y si existen formas alternativas para lograr los mismos objetivos de política fiscal (véase la subsección A.3).

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) o el texto de “apertura” en una negociación (véase la subsección C.5) 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 prudential 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 sin conflictos de intereses.

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 nacional. Las inversiones generalmente se estructuran mediante centros de inversión que suelen tener tasas tributarias bajas. Las pérdidas de ingresos derivadas de los acuerdos con centros de tasas tributarias bajas pueden ser sustanciales debido a la “búsqueda del acuerdo más favorable”, en que los inversionistas extranjeros canalizan las inversiones mediante una entidad instrumental en el 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 para prevenir el otorgamiento de beneficios de los acuerdos en situaciones inadecuadas.



- ▶ 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 de política fiscal relevantes a la hora de decidir la firma de un nuevo convenio o la modificación de 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.
- ▶ En febrero de 2016, el Centro Internacional de Impuestos y Desarrollo (ICTD) presentó una [base de datos piloto de acuerdos fiscales](#) que abarca alrededor de 2400 acuerdos que los países de ingreso bajo y mediano bajo han firmado desde 1970.
- ▶ Véase más información acerca de la [Acción 5 de BEPS sobre el examen de expertos 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 a los artículos 1](#) y en el [comentario al artículo 29](#) del Modelo de la OCDE y del Modelo de la ONU.
- ▶ Para consultar análisis recientes sobre la investigación de los costos y beneficios de cerrar acuerdos fiscales con centros de inversión, véase [Beer y Loerprick \(2021\)](#).
- ▶ 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. En la mayoría de los casos, las reglas distributivas reducen 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 el efecto del acuerdo en cambios de comportamiento de los contribuyentes). Por otra parte, es probable que la capacidad de recibir información y asistencia para la recaudación de impuestos de parte del otro Estado contratante mejore los niveles de cumplimiento y, por ende, genere ingresos tributarios más altos.

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, autoliquidación, liquidación, retención, examen 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 constantes y los recursos necesarios para llevarlas a cabo son adicionales 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 al determinar cuáles de los acuerdos vigentes causan pérdidas de ingresos sustanciales y producen un escaso aumento de la inversión directa del exterior, y al considerar la posibilidad de renegociarlos, intentar que su aplicación se modifique a través del Instrumento Multilateral (MLI)², o terminarlos, según corresponda, en lugar de celebrar nuevos acuerdos fiscales³.

Si bien no es sencillo determinar la relación de correspondencia entre los costos y los beneficios de un acuerdo, existen diversas opciones que pueden probarse para medir algunos de estos costos y beneficios. Con frecuencia, los acuerdos se utilizan como una herramienta para atraer inversiones a las economías en desarrollo (Zolt, 2018; véase el conjunto de instrumentos)⁴. 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 el conjunto de instrumentos). En el caso de los flujos de ingresos (dividendos, intereses y regalías), el impacto teórico en los ingresos tributarios puede captarse comparando las tasas de retención máxima establecidas en el acuerdo con las tasas internas (véanse en el recuadro con herramientas, por ejemplo, McGauran, 2013; Balabushko y otros, 2017, Janský y Šedivý, 2018 y algunas fuentes de datos útiles sobre flujos transfronterizos). Este análisis tiene valor incluso sin considerar la reacciones de los contribuyentes ante las tasas de retención más elevadas⁵. Para otros

² Convención Multilateral para Aplicar las Medidas Relacionadas con los Tratados Fiscales para Prevenir la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (MLI, por sus siglas en inglés). El MLI puede permitir a los Gobiernos subsanar algunos vacíos en las normas tributarias internacionales vigentes mediante la implementación en acuerdos fiscales bilaterales en todo el mundo de ciertas medidas resultantes del Proyecto sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios de la OCDE y el G-20, reduciendo así las oportunidades de las empresas multinacionales para evadir impuestos. Si bien el MLI puede permitirles a los Gobiernos modificar con mayor facilidad los acuerdos vigentes a fin de contrarrestar el uso indebido de éstos, el rango de posibles modificaciones mediante el MLI tiene un alcance limitado y no contempla asuntos clave que, de lo contrario, podrían analizarse en una renegociación integral, como por ejemplo, las tasas de retención máximas, aspectos centrales de la definición de establecimiento permanente y cláusulas que contemplen pagos por servicios técnicos (véase también la subsección B.1).

³ 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, Nigeria en 1989 y Senegal en 2019.

⁴ 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.

⁵ Por lo general, las reglas distributivas en los acuerdos fiscales son recíprocas (es decir, se aplican las mismas tasas de retención máximas a cada una de las partes del acuerdo). No obstante, en algunas ocasiones en el pasado, se han acordado cláusulas no recíprocas entre un país desarrollado y un país en desarrollo en favor de este último, teniendo en cuenta los usualmente asimétricos flujos de ingresos transfronterizos entre ellos (limitando así el costo del acuerdo fiscal en que incurriría el país en desarrollo). Algunos ejemplos de acuerdos fiscales con reglas distributivas no recíprocas respecto a las tasas de retención máximas a favor de los países en desarrollo incluyen los siguientes: i) el acuerdo fiscal entre Camerún y Canadá de 1982, en el cual la tasa de retención máxima para dividendos, intereses y regalías de Canadá es del 15 %, mientras que la de Camerún es del 20 %; ii) el acuerdo fiscal entre Canadá y Zimbabwe de 1992 respecto a la retención de impuestos por dividendos sobre participaciones accionarias no sustanciales (15 % para Canadá; 20 % para Zimbabwe), y iii) el acuerdo fiscal entre

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 pruebas incidentales de las estrategias de planificación tributaria agresiva (y los costos conexos) que aprovechan acuerdos específicos, aunque dicho análisis no necesariamente tendría en cuenta el efecto de las nuevas normas diseñadas para abordar los casos de utilización abusiva de los acuerdos fiscales.



A continuación, se detallan algunos de los aspectos más importantes que deben incluirse en un análisis antes de tomar 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 pruebas sobre si los acuerdos fiscales incrementan la inversión extranjera directa son dispares⁶; 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 hubiera 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 en el marco de la legislación tributaria interna en ausencia de un acuerdo fiscal. También se deben considerar los efectos que un acuerdo fiscal genera en el comportamiento de los contribuyentes. Entre ellos se incluyen la posibilidad de un aumento de la inversión extranjera motivada por la prevención de la doble tributación, la prohibición de la discriminación fiscal y la generación de una mayor certidumbre tributaria; y una reducción de la evasión fiscal como resultado de las cláusulas del acuerdo que permiten el intercambio de información tributaria y la posible 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 rescindir: Muchos países también tienen dificultades para rescindir un acuerdo fiscal a pesar de que la rescisión, 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, las perspectivas de cambios importantes al régimen tributario interno de un país pueden indicar que un país no debe negociar acuerdos fiscales hasta que se hayan efectuado dichos cambios, debido a los mayores riesgos.

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

Argelia y Francia de 1999 respecto a la retención de impuestos por intereses (10 % para Francia; 12 % para Argelia).

⁶Para obtener un resumen del debate empírico, véase, por ejemplo, la referencia de Zolt (2018) en el conjunto de instrumentos. 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.

investigado los términos y condiciones en que una parte 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. Dicho esto, las cláusulas de los acuerdos relativas a la solución de controversias, el intercambio de información y la asistencia en el cobro mejoran la capacidad de las administraciones tributarias para aplicar la legislación de sus países a las transacciones transfronterizas.

Prevención y resolución de controversias relacionadas con los acuerdos: Los acuerdos fiscales fomentan la comunicación y colaboración entre las autoridades tributarias y brindan un marco para la prevención y la resolución de controversias relacionadas con los acuerdos fiscales mediante el procedimiento de acuerdo mutuo (MAP, por sus siglas en inglés), lo que mitiga el riesgo de doble tributación. La mayoría de los acuerdos fiscales contiene cláusulas relativas al MAP que son sumamente importantes para estos fines y para la correcta ejecución e interpretación de los acuerdos fiscales, en especial para garantizar que los contribuyentes que tienen derecho a los beneficios del acuerdo no estén sujetos a una tributación que no se ajuste a los términos del acuerdo por parte de cualquiera de los Estados Contratantes o de ambos. Sin embargo, dado que la aplicación del MAP de manera adecuada requiere una mayor capacidad y más recursos, a los países en desarrollo podría resultarles difícil garantizar que este mecanismo se encuentre disponible, que los casos de MAP se resuelvan dentro de un plazo razonable y que las soluciones acordadas se implementen rápidamente.



- ▶ 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 fiscal relevantes a la hora de decidir si se celebra un acuerdo fiscal o se enmienda un acuerdo vigente](#).
- ▶ Acceda al [calendario compartido de talleres, cursos y seminarios sobre acuerdos fiscales](#) organizados por los asociados de la PCT.
- ▶ Obtenga más información sobre la [Convención Multilateral para Aplicar las Medidas relacionadas con los Tratados Fiscales para Prevenir la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios \(MLI\)](#).
- ▶ Obtenga más información sobre la [Acción 14 \(Hacer que los mecanismos de solución de controversias y sus procesos de examen por los pares sean más eficaces\)](#).
- ▶ 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 continuación, se incluyen algunas fuentes de datos con respecto a la Inversión extranjera directa (IED) en saldos y flujos:
 - ▶ [Encuesta Coordinada sobre la Inversión Directa \(FMI\)](#)
 - ▶ [Estadísticas y tendencias en materia de inversión \(ONU\)](#)

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



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 de intercambio de información tributaria (TIEA, por sus siglas en inglés) o la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal (MAAC, por sus siglas en inglés). Sin embargo, este enfoque exige que el otro país firme y ratifique la MAAC (salvo que ya lo haya hecho) o esté dispuesto a concluir un TIEA en lugar de un acuerdo fiscal. También cabe señalar que es posible que los TIEA no contemplen la asistencia en el cobro de impuestos y que muchos países se han reservado en la MAAC el derecho de no aceptar que las cláusulas de asistencia en el cobro se apliquen a ellos. Asimismo, los TIEA y la MAAC no permiten que las administraciones tributarias se consulten entre sí para tratar casos de doble tributación que suelen abordarse mediante el procedimiento de acuerdo mutuo de los acuerdos fiscales. En contextos regionales también pueden encontrarse otros acuerdos internacionales de asistencia administrativa mutua en cuestiones tributarias (véase abajo el recuadro de herramientas).

Si una de las razones para negociar acuerdos fiscales es abordar cuestiones tributarias específicas, por ejemplo, con respecto a empresas de navegación marítima o aérea, un enfoque más focalizado sería incluir las cláusulas tributarias necesarias en un acuerdo específico de transporte aéreo o marítimo, como han hecho varios países. Sin embargo, tales acuerdos por lo general no abordan el tratamiento de los empleados ni de las obligaciones de retención de los empleados.

También es posible lograr la reducción de muchas formas de doble tributación sin acuerdos fiscales. La mayoría de los países proporcionan cierto nivel de desgravación por doble tributación de manera unilateral. Por lo tanto, muchos casos de doble tributación jurídica para la residencia/fuente pueden eliminarse mediante cláusulas internas (en general, a través de un método de exención o de descuento) que funcionan sin necesidad de celebrar acuerdos fiscales. Sin embargo, estas cláusulas 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 la fuente de los países a menudo difieren, lo que significa que las reglas internas de un país para reducir la doble tributación para la residencia/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: aun cuando la legislación interna permita la desgravación unilateral, no puede exigir a los países que consulten para resolver los desacuerdos en tales casos, lo que constituye un requisito del procedimiento de acuerdo mutuo de 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 tributaria interna que rige la tributación y la inversión (por ejemplo, incentivos basados en la inversión o el costo⁷, 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 los efectos de redundancia y 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 publiquen periódicamente los gastos fiscales, sujetos al examen de expertos. Por otra parte, los incentivos fiscales nacionales crean distorsiones económicas y presentan el riesgo de promover una “carrera hacia el abismo”. 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 las cláusulas tributarias de tales acuerdos tienen cláusulas de estabilidad o están sujetas a mecanismos vinculantes de solución de controversias entre inversionistas y Estados. Por último, como se explica en la subsección A.2, la adopción de medidas unilaterales en la legislación tributaria interna puede generar menos

⁷ Los incentivos basados en la inversión o el costo implican beneficios específicos vinculados con los gastos o inversión, tales como planes de depreciación acelerada o deducciones impositivas y créditos especiales. Este tipo de incentivos tiene como objetivo reducir el costo del capital y, por ende, lograr que una mayor cantidad de proyectos de inversión que tengan más margen de rentabilidad; en otras palabras, generar inversiones que, de lo contrario, no se hubiesen logrado (Guía Práctica de la PCT de 2015).

certidumbre para los inversionistas extranjeros en comparación con una red de acuerdos fiscales estable.



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 [el examen de expertos y el 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 sobre cuestiones tributarias 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](#).
- ▶ Consulte información sobre el [Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal del Foro Africano de Administración Tributaria](#).
- ▶ Consulte información sobre la cooperación tributaria en el contexto de la [Comunidad de Desarrollo de África Meridional](#).

+ 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 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, dado 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 las cláusulas de acuerdos fiscales celebrados como participantes de grupos regionales y organizaciones internacionales, o que tienen un impacto en estas;
- los aspectos esenciales de la economía del país, incluidas sus principales fuentes de ingresos y esferas 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;
- 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 todo el Gobierno, 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, limitadas y siempre cuidadosamente razonadas. Algunas organizaciones regionales también pueden ser recursos útiles para obtener asesoramiento a la hora de diseñar un modelo y marco de políticas de acuerdos fiscales.

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 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 sobre cada uno de los siguientes aspectos (con 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 los pagos por servicios técnicos de conformidad con el artículo 12A del Modelo de la ONU;
- una definición de regalías, incluidos los pagos por el uso de equipos industriales, comerciales o científicos;
- el derecho de gravar íntegramente las transferencias indirectas de bienes inmuebles;
- asistencia para la recaudación de impuestos;
- una prueba del propósito principal (PPT, por sus siglas en inglés), con la consideración del uso de una cláusula de limitación de beneficios (LOB, por sus siglas en inglés); y
- otras medidas relacionadas con acuerdos fiscales de BEPS, en particular las destinadas a proteger los acuerdos fiscales contra el uso indebido (incluido el “treaty shopping”) y a mejorar la prevención y resolución de controversias.

Al aplicar el marco de políticas de acuerdos fiscales durante el diseño del modelo de un país o en preparación para una negociación en particular, los países deben asegurarse de analizar, como mínimo, los siguientes puntos y realizar las adaptaciones que sean necesarias (véase también la subsección C.5.):

- 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 jurisdicción ;
- el volumen actual de comercio transfronterizo e inversión con la otra parte del acuerdo;
- 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;
- si en el país existen políticas y legislación tributaria vigente que no sean congruentes con un acuerdo; 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 el [Modelo de la OCDE 2017 \(documento PDF\)](#).
- ▶ Consulte el [Modelo de la ONU 2017](#) (documento PDF).
- ▶ Para obtener un ejemplo de un modelo de acuerdo regional, consulte el [Modelo del Foro Africano de Administración Tributaria \(ATAF\)](#).
- ▶ 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: [Taxation of Offshore Indirect Transfers](#).

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



El modelo de acuerdo fiscal debe reflejar las elecciones realizadas 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 emplear la redacción de las normas incluidas en estos modelos y sus comentarios. Asimismo, los países deben tener en

cuenta los beneficios de mantener cierta consistencia entre las normas de sus acuerdos fiscales (véase la subsección C.7).



- ▶ 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 obtener un ejemplo de un modelo de acuerdo regional, consulte el [modelo del ATAF](#).

+ 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 acuerdo 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 lista de verificación para la etapa previa a la negociación (documento PDF).

+ C.2. Contacto y logística



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

En el pasado, para las negociaciones de acuerdos fiscales, normalmente se viajaba durante una semana a la capital de un país, donde se realizaban reuniones en persona. Lo mismo ocurría en la capital del otro país, unos meses más tarde, y así sucesivamente, hasta completar las negociaciones. En algunas ocasiones, las reuniones, ya sea de todos los miembros del equipo o solo los principales, se realizaban en paralelo a otras reuniones internacionales a las que éstos asistían. Considerando los importantes cambios en los métodos de trabajo a causa de los avances en las tecnologías de las comunicaciones y las diferentes restricciones a los viajes, se debe volver a examinar los supuestos sobre la mejor manera de proceder.

Los países han descubierto que es posible lograr avances considerables mediante videoconferencias. Incluso en los casos en los que es posible realizar reuniones en persona, las videoconferencias pueden ser preferibles debido a que permiten ahorrar mucho tiempo y costos de viaje. Un enfoque de esta naturaleza puede ser útil, por ejemplo, para lograr avances con respecto a asuntos específicos entre cada reunión en persona. Las videoconferencias también pueden ser útiles en relación con el debate de materias especializadas, como el tratamiento de pensiones o de productos financieros, en cuyo caso no sería rentable contar con la presencia de un experto en la materia para participar en una reunión en persona. Asimismo, las videoconferencias pueden utilizarse para conversaciones exploratorias con la finalidad de determinar si es o no probable que las partes lleguen a un acuerdo con respecto a los términos de un acuerdo, a fin de evitar gastar recursos escasos en la negociación de un acuerdo que tiene pocas probabilidades de concretarse.

Algunos países que han utilizado las videoconferencias de manera eficaz indican que es recomendable que los miembros del equipo de negociación se encuentren en la misma sala en caso de ser posible.

Esto facilita las comunicaciones dentro del equipo durante las negociaciones. En caso de no ser factible, el equipo debe analizar otras formas de facilitar la comunicación interna.

Si los equipos de negociación no hablan el mismo idioma con fluidez, debe considerarse la posibilidad de contar con la asistencia de intérpretes con experiencia en el uso del vocabulario técnico.



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), el 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.

Se debe analizar si las videoconferencias podrían ser un medio eficaz para lograr avances en la negociación entre cada reunión en personas, o incluso en lugar de ellas.



- ▶ Véanse los [párrafos 85 a 92 del Manual de las Naciones Unidas](#).
- ▶ Consulte el [Sitio web de la OCDE sobre acuerdos fiscales para funcionarios](#), que contiene información útil sobre los acuerdos fiscales y las autoridades competentes de los países (se requiere registro previo).
- ▶ Consulte [un ejemplo de una agenda o temario y una lista de participantes de una negociación de un acuerdo fiscal](#) (PDF).
- ▶ Consulte una lista de verificación de los aspectos logísticos (documento PDF).

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



La estructura típica de un equipo de negociación incluye un líder del equipo (jefe de delegación) facultado para tomar decisiones importantes, un asesor técnico especializado en acuerdos fiscales 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. La mayoría de los equipos también cuentan con al menos una persona de la autoridad competente o la autoridad que, de alguna u otra forma, interviene en la aplicación de los acuerdos.



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, partes interesadas y ministerios y organismos pertinentes



Las consultas con empresas pueden ser útiles para identificar nuevas jurisdicciones con las cuales negociar un acuerdo y para subsanar los problemas que las empresas han enfrentado o prevén enfrentar con respecto a actividades transfronterizas (p. ej., grupos de sectores que representan las principales actividades económicas dentro del país). Las consultas con empresas, la sociedad civil, los círculos académicos, 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. Es muy importante involucrar a la administración tributaria o la autoridad encargada de la recaudación en todas las etapas de la negociación de

acuerdos fiscales, ya que estas autoridades suelen tener experiencia directa y conocimientos con respecto a la aplicación de las cláusulas de los acuerdos fiscales y a las dificultades que dichas cláusulas pueden implicar.



Durante los preparativos para entablar negociaciones con otro país, es prudente consultar a las empresas y los ministerios y organismos pertinentes (incluidas la administración tributaria o la autoridad de recaudación), así como a la embajada en dicho país. Cuando un país negocia un acuerdo debe estar al tanto de las relaciones diplomáticas entre el país con el que está negociando y otras jurisdicciones con las que se mantienen acuerdos fiscales. La firma de un acuerdo fiscal podría tener consecuencias políticas y diplomáticas imprevistas fuera del ámbito fiscal.



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

+ C.5. Elaboración del borrador del modelo utilizado para una negociación determinada (texto de “apertura”)



Puede ser el modelo de acuerdo fiscal estándar del país o una versión adaptada que tenga en cuenta aportes específicos, por ejemplo, negociaciones o presentaciones anteriores realizadas por empresas y grupos industriales.



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 borradores de texto de apertura. Esta también puede ser una oportunidad para que un país señale y explique las características inusuales de su texto borrador si estas pudieran ser complejas de presentar (por ejemplo, divergencias con respecto a las cláusulas del Modelo de la ONU y el Modelo de la OCDE), o para que la otra parte las comprenda la primera vez en conversaciones presenciales. Si corresponde, es aconsejable conocer las reservas y observaciones o posiciones de cada país sobre el Modelo de la OCDE.

Se recomienda elaborar una lista de preguntas o asuntos que la otra parte podría plantear.

En la elaboración se debe incluir un análisis exhaustivo de los acuerdos del otro país (especialmente los que haya realizado recientemente y con países comparables).



▶ Véase el [párrafo 95 del Manual de las Naciones Unidas](#).

▶ Véanse las reservas de países miembros y las posiciones de países no miembros de la OCDE en el [Modelo de la OCDE 2017](#).

+ 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.

Conocer las cláusulas de BEPS que ha adoptado un país en sus posiciones del MLI puede ayudar a determinar qué medidas podría aceptar, o rechazar, dicho país durante la negociación.

Si la cláusula alternativa no se basa en el Modelo de la OCDE o en el Modelo de la ONU, la parte que la propone debería explicar sus motivos (véase la subsección B.1, *supra*). Asimismo, se debe prestar especial atención a la redacción de tal cláusula y sus posibles efectos deberían analizarse cuidadosamente en función de una serie de escenarios fácticos y posibles desarrollos futuros, para garantizar que cumpla con su cometido.



- ▶ Véase el [párrafo 96 del Manual de las Naciones Unidas](#).
- ▶ Consulte el [Modelo de la OCDE 2017 \(documento PDF\)](#).
- ▶ Consulte el [Modelo de la ONU 2017](#) (documento PDF).
- ▶ Consulte información públicamente disponible sobre las [redes de acuerdos de los países](#) en los perfiles del MAP del Marco Inclusivo de BEPS de la OCDE y el G-20.
- ▶ Consulte una lista de signatarios y partes, que incluye las [posiciones de las jurisdicciones en el MLI](#).
- ▶ Consulte la [Base de Tratados Tributarios del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias \(CIAT\)](#).

+ 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 observaciones o posiciones de cada país sobre el Modelo de la OCDE (o un modelo regional, como el Modelo del ATAF) y conocer cláusulas iguales o similares que podrían haberse incluido en la red de acuerdos de cada país en el pasado.

En caso de que un país considere la posibilidad de cambiar su modelo o apartarse de su texto de apertura en una negociación, debe tener presente los beneficios de un enfoque consistente. Naturalmente, la política de acuerdos fiscales de un país evolucionará en respuesta a los cambios en las circunstancias y las preferencias. Pero en los casos en que, por ejemplo, un país considere la posibilidad de conceder en una negociación ciertos derechos de imposición para el Estado fuente, debe tener en cuenta que esto podría sentar un precedente que puede resultar difícil de resistir en negociaciones futuras. También puede, dependiendo de la cláusula en cuestión, crear un incentivo para que los contribuyentes realicen transacciones de búsqueda del acuerdo más favorable o “treaty shopping”, aunque eso se mitigará mediante la aplicación de la norma sobre prueba del propósito principal (PPT) u otras normas de protección contra dicha práctica.



- ▶ 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](#).
- ▶ Consulte información sobre [los compromisos en el contexto del Marco Inclusivo de BEPS](#).
- ▶ Consulte información sobre [el Modelo del ATAF](#).
- ▶ Consulte información sobre los compromisos con la norma internacional sobre el intercambio de información tributaria 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, cláusulas internas antiabuso que podrían afectar o interactuar con las cláusulas de los acuerdos, etc. Por ejemplo, es importante analizar la postura del país con respecto a las entidades a las cuales una parte de un posible acuerdo considera “íntegramente sujetas a un impuesto” incluso cuando en realidad el impuesto no se aplique; así como respecto de la opacidad o transparencia de entidades y entidades similares en el marco de la legislación interna de la parte del posible acuerdo.

Asimismo, será necesario comprender la manera en que las cláusulas del acuerdo interactúan con la aplicación de la legislación tributaria de un país. Si bien, por lo general, la función de los acuerdos fiscales es eximir o reducir impuestos que de otra manera deberían pagarse en el marco de la legislación interna, hay muchos aspectos de esa interacción que deben tenerse en cuenta.

El equipo también debe conocer su propia jurisprudencia interna con respecto a los acuerdos fiscales.



- ▶ 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](#).
- ▶ Consulte la [Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados](#).
- ▶ Acceda al [calendario compartido de talleres, cursos y seminarios](#) sobre acuerdos fiscales organizados por los asociados de la PCT.
- ▶ Véase más información sobre disposiciones alternativas para lidiar con “Regímenes fiscales especiales” en los [párrafos 85-100 del Comentario al Artículo 1 del Modelo OCDE](#).
- ▶ Consulte [una “lista de verificación de información sobre el sistema tributario de un país que se debe proporcionar al otro país antes o durante el curso de la negociación de un acuerdo fiscal”](#) (PDF)
- ▶ Véase más información sobre disposiciones alternativas para lidiar con modificaciones ulteriores a la legislación interna en los [párrafos 101-105 de los Comentarios al Artículo 1 del Modelo OCDE](#)

+ 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. Las ilustraciones y los ejemplos pueden facilitar la comprensión de los sistemas internos.



- ▶ 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 los expertos evaluadores](#).
- ▶ Consulte [una “lista de verificación de información sobre el sistema tributario de un país que se debe proporcionar al otro país antes o durante el curso de la negociación de un acuerdo fiscal”](#) (PDF)
- ▶ Acceda a algunos ejemplos de descripciones breves del sistema de pensiones de algunos países en el reporte: [“Financial incentives for funded private pension plans: OECD country profiles”](#).

+ 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 dispongan lado a lado, con una columna para incluir comentarios.



El uso de diferentes colores o textos entre corchetes simplifica la determinación 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.

Otra parte 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 países comparables. Para tal fin, se debe haber realizado previamente un análisis exhaustivo de los acuerdos fiscales recientemente concluidos por el otro país, prestando especial atención a la identificación de cláusulas que anteriormente fueron aceptadas con otros países comparables que tengan un perfil similar. Por ejemplo, países que pertenecen a la misma región, que tienen sistemas tributarios similares o que se encuentran en similares estados de desarrollo. El equipo de negociación debe conocer y estar listo para explicar las cláusulas que su país ha aceptado en negociaciones con terceros países.



- ▶ Véanse los [párrafos 100 y 101 del Manual de las Naciones Unidas](#).
- ▶ Consulte información públicamente disponible sobre las [redes de acuerdos de los países](#) en los perfiles de MAP del Marco Inclusivo de BEPS de la OCDE y el G-20.
- ▶ Consulte [un ejemplo de una forma de comparar disposiciones propuestas por dos equipos negociadores donde ambas propuestas se disponen lado a lado](#) (PDF).
- ▶ Consulte [un ejemplo de una forma de comparar disposiciones propuestas por dos equipos negociadores donde ambas propuestas se disponen usando diferentes colores](#) (PDF).
- ▶ Consulte [un ejemplo de una forma de comparar disposiciones propuestas por dos equipos negociadores donde ambas propuestas se disponen usando corchetes y colores](#) (PDF)
- ▶ Consulte la [Base de Tratados Tributarios del CIAT](#).
- ▶ Consulte bases de datos de acuerdos fiscales comerciales:
 - ▶ [Base de datos](#) de acuerdos fiscales de la Oficina Internacional de Documentación Fiscal (IBFD, por sus siglas en inglés).
 - ▶ [Herramienta de investigación de acuerdos fiscales](#) de “The Tax Analysts”.

+ 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. El equipo también debe conocer la tendencia actual en materia de relaciones comerciales (importaciones y exportaciones) con el otro país, los acuerdos de libre comercio o tratados bilaterales de inversiones aplicables y la actual afluencia de capitales en forma de inversión extranjera directa (IED), inversión extranjera de cartera (FPI, por sus siglas en inglés) y préstamos comerciales externos (ECB, por sus siglas en inglés). 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 con este fin.

Es útil saber si la legislación tributaria del otro país es estable, y en qué medida, así como su experiencia en lo que respecta a la conclusión y ratificación de acuerdos fiscales con otros países. Esto podría ser un indicio de la probabilidad de llegar a un acuerdo con ese país y el plazo estimado para hacerlo, así como el tiempo que podría ser necesario para su aplicación efectiva.



- ▶ 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 mostrará y se modificará en tiempo real 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. Existen algunos programas computacionales estándar que resultan útiles como herramienta adicional para realizar un “control de cambios” en los documentos de manera sencilla durante la negociación (estas herramientas podrían ser incluso más útiles durante las reuniones virtuales).



- ▶ Véanse los [párrafos 103 a 105 del Manual de las Naciones Unidas](#).
- ▶ Consulte [un ejemplo de una forma de comparar disposiciones propuestas por dos equipos negociadores donde ambas propuestas se disponen usando colores](#) (PDF)
- ▶ Consulte [un ejemplo de una forma de comparar disposiciones propuestas por dos equipos negociadores donde ambas propuestas se disponen usando corchetes y colores](#) (PDF)
- ▶ Consulte un ejemplo de una comparación de acuerdos con corchetes (documento PDF).

+ 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.

Los negociadores nunca deben permitirse aceptar algo por sentirse intimidados por alguien con más experiencia. Si no están conformes con una propuesta, simplemente pueden decir que no están lo suficientemente convencidos (o autorizados) para aceptarlo en ese momento y que lo analizarán en una sesión de negociación futura.



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

Es posible que los negociadores también deban adaptarse a situaciones en las que llegar a un acuerdo fiscal es más importante para una de las partes que para la otra, o en las que una de las partes tiene más capacidad o influencia sobre la otra, con miras a lograr un resultado equitativo y justo. Sin lugar a dudas, la aplicación de los principios de imparcialidad y equidad permitirá desarrollar sistemas de impuestos más estables y sostenibles.



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

+ 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 contactos 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 [un ejemplo de una forma de comparar disposiciones propuestas por dos equipos negociadores donde ambas propuestas se disponen usando colores](#) (PDF)
- ▶ Consulte [un ejemplo de una forma de comparar disposiciones propuestas por dos equipos negociadores donde ambas propuestas se disponen usando corchetes y colores](#) (PDF)

+ 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, se puede determinar que la propuesta del otro equipo o la contrapropuesta son más ventajosas para el primer equipo que la cláusula que se propuso inicialmente.

En los casos en que resulta evidente la existencia de conflictos o en los que el proceso de negociación se encamina hacia un callejón sin salida, los líderes pueden acordar suspender la reunión durante un período breve o indefinidamente. Esto ayudará a recopilar más información, dará tiempo para realizar consultas con las personas adecuadas y permitirá adoptar mejores estrategias para abordar la situación y sugerir un curso de acción futuro.

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 las repercusiones de una cláusula en particular destinada a tipos específicos de empresas no están claramente definidas, se recomienda consultar con grupos de empresas/sectores relevantes siempre y cuando sea viable hacerlo.



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 acuerdo propiamente dicho⁸.

Los negociadores deben recordar que las leyes nacionales pueden cambiar. Por lo tanto, si una norma interna poco habitual ha influido en la forma de una cláusula de un acuerdo (o de una cláusula de un protocolo), se recomienda prever las consecuencias que una modificación posterior podría tener en dicha cláusula interna.

Algunas cláusulas que se han usado en los acuerdos —aunque los países pueden tener diferentes opiniones sobre sus ventajas, desventajas y riesgos— son las siguientes:

- una cláusula de crédito por impuestos “ahorrados” (“tax sparing”),
- una cláusula de nación más favorecida (MFN, por sus siglas en inglés),
- una cláusula de extinción (“sunset clause”),

⁸ Algunos acuerdos bilaterales tienen un “protocolo” que se negoció al mismo tiempo que el acuerdo (a diferencia de lo que sucede con los protocolos que se elaboran posteriormente y que constituyen otro instrumento para enmendar el inicial). Un acuerdo es un convenio internacional celebrado entre Estados por escrito, que se rige por las leyes internacionales, y puede estar plasmado en un solo instrumento o en dos o más instrumentos relacionados y tener cualquier denominación particular (p. ej., acuerdo, protocolo, convenio o tratado). Se debe comprender bien el efecto legal de un protocolo y el momento indicado para usarlo.

- una cláusula de preservación de beneficios que reserva determinados beneficios durante un período limitado para ciertas personas en virtud de una norma que es reemplazada o eliminada (a veces conocida como cláusula de derechos adquiridos),
- una cláusula de efecto diferido.

Tal como sucede con cualquier cláusula que no se basa en el Modelo de la OCDE o en el Modelo de la ONU (véase también la subsección C.6), se debe prestar especial atención a la redacción de estas normas y a sus posibles riesgos y efectos en diferentes situaciones y plazos. Esto es especialmente importante con respecto a las cláusulas de la nación más favorecida, ya que pueden tener efectos perjudiciales sobre las políticas de acuerdos de un país en desarrollo mucho después de la conclusión de la negociación de un acuerdo (consulte algunos ejemplos en el material al que se hace referencia en el recuadro de herramientas).

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.



- ▶ Consulte información adicional sobre algunas de las cláusulas mencionadas anteriormente en los [párrafos 113 a 130 del Manual de las Naciones Unidas](#).
- ▶ [Consulte información adicional sobre cláusulas de “tax sparing”, sus efectos y riesgos:](#)
 - ▶ [en los párrafos 610 a 617 del Manual de las Naciones Unidas;](#)
 - ▶ [en el informe: OCDE \(1998\), Tax Sparing: A Reconsideration, OECD Publishing, París, que muestra los riesgos de la elusión fiscal en relación con las cláusulas de crédito por impuestos “ahorrados” -tanto en el país del inversor como en el país en el que se realiza la inversión- y recomienda un grupo de “mejores prácticas” para reducir la posibilidad de abuso.](#)
- ▶ Consulte una breve descripción y algunos ejemplos de cláusulas de nación más favorecida, incluidos diferentes efectos y riesgos (documento PDF).
- ▶ Consulte [un ejemplo de una cláusula de extinción](#) (documento PDF).
- ▶ Consulte [una breve descripción y ejemplo de una cláusula de preservación de beneficios](#) (PDF).
- ▶ Consulte [algunos ejemplos de cláusulas de efectos diferidos](#) (PDF).
- ▶ Consulte [un ejemplo de una Acta Acordada](#) (PDF).

+ 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 información sobre las reservas de países miembros y las posiciones de países no miembros de la OCDE en el [Modelo de la OCDE 2017](#).

+ 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 los debates 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 (“agreed minutes”) para reconocer que la reunión se llevó a cabo y registrar los resultados principales, las cuestiones pendientes, las interpretaciones acordadas, los pasos siguientes, etc.

Asimismo, si los países lo desean, el acuerdo (o protocolo) puede incluir una mención explícita acerca de si se deberán considerar los comentarios de cualquiera de los modelos usados en las negociaciones (ya sea el Modelo de la OCDE o el Modelo de la ONU) en caso de que existan discrepancias con respecto a la interpretación de una norma.

Las interpretaciones de normas específicas también pueden incluirse en un memorando de entendimiento o en el intercambio de notas o en explicaciones técnicas acordadas por los negociadores del acuerdo o por las autoridades competentes. Los Estados Contratantes pueden considerar la posibilidad de aceptar, y posiblemente publicar, notas y comentarios contemporáneos.

Una vez que se ha alcanzado un acuerdo sobre todas las normas 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 a 135 del Manual de las Naciones Unidas](#).
- ▶ Un ejemplo de un acuerdo es la [explicación técnica del Protocolo entre Estados Unidos y Canadá](#).
- ▶ Consulte [un ejemplo de un Acta Acordada “agreed minute”](#) (PDF).
- ▶ Consulte [un ejemplo de una forma de comparar disposiciones propuestas por dos equipos negociadores donde ambas propuestas se disponen usando colores](#) (PDF)
- ▶ Consulte [un ejemplo de una forma de comparar disposiciones propuestas por dos equipos negociadores donde ambas propuestas se disponen usando corchetes y colores](#) (PDF)

+ 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. En algunos países, el texto borrador se analiza con los comités parlamentarios correspondientes antes de la firma para evitar problemas más adelante o después de la firma.



- ▶ 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).

+ E.2. Traducción y textos oficiales



En la cláusula final del acuerdo propuesto 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 negocian 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 que existan y en el idioma en el que se negoció. Estos países también pueden aceptar posteriormente que el idioma en el que se negoció el acuerdo prevalecerá en caso de divergencias entre las otras versiones, lo cual será relevante al analizar tales divergencias en el contexto de litigios o casos de MAP relacionados con el acuerdo.

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](#) (PDF).
- ▶ Consulte algunas versiones oficiales y no oficiales del Modelo de la ONU y el Modelo de la OCDE en diferentes idiomas:
 - ▶ Modelo de la OCDE en [francés](#).
 - ▶ Modelo de la OCDE 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](#).
- ▶ Consulte [una plantilla de un documento de plenos poderes](#) (PDF).
- ▶ Consulte algunos ejemplos u opciones de ceremonias o procedimientos de firma (documento PDF).

+ 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.

En muchos países, los acuerdos se presentan ante el Parlamento junto con una explicación completa de las cláusulas contenidas en ellos, y el razonamiento detrás de ellos y una estimación de sus posibles impactos.



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.

Se recomienda que los líderes de los equipos de negociación se informen mutuamente acerca de los procedimientos constitucionales y legislativos internos para la aprobación del acuerdo antes de la ratificación, y que se actualicen mutuamente y en forma periódica con respecto al estado de dichos procedimientos y a los plazos previstos para la ratificación.

El artículo relativo a la entrada en vigor del acuerdo regirá la forma y el plazo de entrada en vigor del acuerdo. Los países que requieren un intercambio formal de instrumentos de ratificación se asegurarán de que el artículo relativo a la entrada en vigor haga referencia a dicho intercambio. En muchos acuerdos simplemente se establecerá que cada país deberá notificar al otro, mediante canales diplomáticos, una vez que se hayan cumplido los requisitos o procedimientos internos para la entrada en vigor del acuerdo y que el acuerdo entrará en vigor una vez que se haya entregado la última de dichas notificaciones.



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

+ 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 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 para realizar un 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.

Los países deben estar preparados para establecer una metodología para mantener una comunicación, consultas y colaboración periódicas entre las partes del acuerdo, lo cual es sumamente importante para la eficacia del acuerdo como un instrumento normativo para el desarrollo económico.



- ▶ 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).