



Consejo Económico y Social

Distr. general
2 de agosto de 2012
Español
Original: inglés

Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación

Octavo período de sesiones

Ginebra, 15 a 19 de octubre de 2012

Tema 3 c) del programa provisional*

**Deliberación sobre cuestiones sustantivas relacionadas
con la cooperación internacional en cuestiones de
tributación: régimen fiscal de los servicios**

Tributación de los honorarios pagados por servicios técnicos y de otra índole conforme a la Convención modelo de las Naciones Unidas

Nota de la Secretaría

1. La nota adjunta ha sido preparada por el Profesor Brian J. Arnold¹ a pedido de la Secretaría, en nombre del Subcomité de Servicios. El Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación, en su séptimo período de sesiones celebrado en 2011, encomendó al Subcomité el siguiente mandato:

Se acordó que el Comité comenzase con la labor sobre los “honorarios pagados por servicios técnicos” con miras a lograr resultados concretos para el período de sesiones anual siguiente, pero que también tendría un plan de trabajo más a largo plazo con vistas a un examen amplio de las cuestiones relacionadas con los servicios de la Convención modelo de las Naciones Unidas².

2. No se debe considerar que las opiniones expresadas en la nota que figura en el anexo representan necesariamente las opiniones de las Naciones Unidas; solo tienen por objeto ayudar al Subcomité y al Comité en su labor.

* E/C.18/2012/1.

¹ Asesor Principal, Canadian Tax Foundation.

² Véase E/2011/45, párr. 97. El informe sobre el séptimo período de sesiones está en <http://www.un.org/esa/ffd/tax/seventhsession/index.htm>.



Anexo

Nota sobre la tributación de los honorarios pagados por servicios técnicos y de otra índole conforme a la Convención modelo de las Naciones Unidas*

I. Introducción

1. En el quinto período de sesiones del Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación (en adelante denominado el Comité), celebrado en 2009, se estableció el Subcomité en Servicios, al que se le encomendó el mandato siguiente:

El Subcomité tiene el mandato de ocuparse de la cuestión del régimen tributario de los servicios en general y de un modo amplio, con inclusión de todos los aspectos y cuestiones conexos. También debería ocuparse de la cuestión de la tributación de los honorarios pagados por servicios técnicos.

2. En cumplimiento de su mandato, el Subcomité encargó a Brian Arnold que preparara un documento sobre la tributación de los servicios en el marco de la Convención modelo de las Naciones Unidas (E/C.18/2010/CRP.7 y Add.1), cuestión tratada brevemente en los períodos de sesiones sexto y séptimo del Comité. En el séptimo período de sesiones, celebrado del 24 al 28 de octubre de 2011, el Comité acordó que el Subcomité preparara propuestas sobre la tributación de los ingresos procedentes de los servicios técnicos, para su examen durante el octavo período de sesiones, que se celebrará en octubre de 2012. Además:

Se acordó que el Comité comenzase con la labor sobre los “honorarios pagados por servicios técnicos” con miras a lograr resultados concretos para el período de sesiones anual siguiente, pero que también tendría un plan de trabajo más a largo plazo con vistas a un examen amplio de las cuestiones relacionadas con los servicios de la Convención modelo de las Naciones Unidas (véase E/2011/45, párr. 97).

3. El propósito de la presente nota es iniciar la labor sobre los servicios técnicos asignada al Subcomité. La nota establece alternativas para abordar el régimen de los servicios técnicos y de otra índole conforme a la Convención modelo de las Naciones Unidas a fin de que los miembros del Subcomité puedan decidir cual alternativa o alternativas preferirían presentar o recomendar al Comité en su octavo período de sesiones en Ginebra en octubre de 2012. La nota contiene algunos breves antecedentes sobre la cuestión de los honorarios técnicos, pero no trata las distintas opciones en detalle. Una vez que el Subcomité decida cuál opción u opciones adoptará, podrá prepararse una nota más detallada con un borrador de los nuevos artículos o comentarios para su examen por el Subcomité. Suponiendo que el Subcomité pueda acordar un nuevo artículo o comentario acerca del régimen apropiado para los ingresos procedentes de servicios técnicos, se prepararía una nota al respecto para el octavo período de sesiones. Si el Subcomité no se pusiera de acuerdo sobre dicho régimen, podría proporcionar al Comité una nota en la que se redujeran las posibles alternativas, es decir, una nota en la que se rechazaran algunas de las posibles opciones en razón de que el Comité las considerara inapropiadas

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

para su inclusión en la próxima versión de la Convención modelo de las Naciones Unidas.

4. Antes de exponer las opciones, la presente nota analiza brevemente el problema de la definición de los servicios técnicos y proporciona una descripción de las disposiciones de la Convención modelo de las Naciones Unidas que son aplicables a la cuestión de los ingresos por servicios y el problema que plantean los honorarios por servicios técnicos y servicios similares.

II. Qué se entiende por servicios técnicos y de otro tipo

5. La identificación de los tipos de servicios que van a ser objeto de un tratamiento especial en virtud de la Convención modelo de las Naciones Unidas es importante para la labor del Subcomité. Lamentablemente no hay una definición precisa de los servicios técnicos. Para algunos tratados, los servicios técnicos se limitan a los servicios que están estrechamente vinculados a las regalías. Otros tratados estipulan disposiciones especiales para los “servicios administrativos, técnicos y de consultoría”, pero no dan una definición de tales servicios.

6. Por su naturaleza resulta difícil distinguir entre los servicios administrativos, técnicos y de consultoría y otros tipos de servicios comerciales y profesionales. En la práctica, los ingresos por servicios comerciales y profesionales obtenidos por una empresa no residente están sujetos a tributación en el país de origen, en virtud del artículo 7 o del artículo 14, solo si la empresa no residente tuviera relaciones muy estrechas con el país de origen (establecimiento permanente, base fija, o estadía o trabajo prolongados en el país de origen). Por el contrario, a los ingresos por servicios técnicos y similares presumiblemente se les rebajaría el umbral.

III. Régimen de los honorarios por servicios técnicos y similares conforme a las disposiciones vigentes de la Convención modelo de las Naciones Unidas

7. La Convención modelo de las Naciones Unidas no contiene disposiciones específicas sobre honorarios por servicios técnicos, de gestión y consultoría prestados por un residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante. En general, los ingresos por servicios comerciales prestados en un país se rigen por el artículo 7 (Beneficios de las empresas) o del artículo 14 (Servicios personales por cuenta propia). En virtud del artículo 7 1), un país tiene derecho a los beneficios solamente si el no residente efectúa operaciones en el país por medio de un establecimiento permanente y únicamente en la medida en que los beneficios sean atribuibles a ese establecimiento permanente o sean similares a los beneficios obtenidos a través del establecimiento permanente (regla de la fuerza de atracción limitada). Un establecimiento permanente (según el artículo 5 1)) es cualquier local fijo de negocios (que exista por un período mínimo de generalmente seis meses). A los prestadores de servicios no residentes les resulta fácil evitar el cumplimiento de este aspecto de la definición, pues simplemente se trasladan de un lugar a otro del país de origen antes de que se cumpla el período mínimo de seis meses.

8. Se considera que existe un establecimiento permanente si una empresa no residente cuenta con una persona en el país de origen que tiene y ejerce

habitualmente facultades para concertar contratos en nombre de esa empresa. No es probable que el citado establecimiento permanente tenga incidencia en la tributación de los honorarios por servicios técnicos.

9. En virtud del artículo 5 3) b) de la Convención modelo, podrá considerarse que existe un establecimiento permanente si una empresa no residente presta servicios en el país de origen durante más de 183 días en un período de 12 meses respecto de los mismos proyectos o proyectos conexos. En general se acepta que cualquier impuesto aplicado a los beneficios de las empresas en virtud del artículo 7 no debe superar normalmente el impuesto calculado en cifras netas, con las deducciones correspondientes a los gastos incurridos en la obtención de ingresos^a.

10. El artículo 5 de la Convención modelo también contiene disposiciones especiales que se refieren a servicios de construcciones (artículo 5 3) a)) y de seguros (artículo 5 6)). Sin duda, una obra de construcción debe cumplir las condiciones del artículo 5 1); siendo así, las actividades de construcción son consideradas de la misma manera que otras actividades de servicios. En virtud del artículo 5 6), si una empresa no residente cobra primas de seguros u obtiene un seguro contra riesgos en el país de origen, se considerará que tiene un establecimiento permanente en este.

11. En virtud del artículo 14 de la Convención modelo, los ingresos por servicios profesionales y otros servicios independientes obtenidos por un no residente en el país de origen están sujetos a impuestos si el no residente tiene una base fija en el país de origen de la que puede disponer con regularidad el no residente y los ingresos son atribuibles a la base fija. En este sentido, el artículo 14 es muy similar al artículo 7. El artículo 14 también permite que el país de origen grave los ingresos por servicios profesionales y otros servicios independientes obtenidos por un no residente si este permanece en el país de origen al menos 183 días en cualquier período de 12 meses. No está del todo claro si el artículo 14 permite la tributación del país de origen en cifras brutas^b.

12. El término “servicios profesionales y otros servicios independientes” no está definido en la Convención. En consecuencia, el artículo 3 2) indica que el término debe conservar el sentido que encierra conforme a la legislación interna del país que aplica el tratado, a menos que el contexto del tratado imponga un sentido diferente. Sin duda, es posible que algunos servicios técnicos podrían ser encuadrados dentro del significado de la expresión “servicios profesionales y otros servicios independientes”, ya sea como resultado de la aplicación del significado atribuido

^a El artículo 7 establece un límite para el impuesto que puede gravar el Estado en que esté situado el establecimiento permanente. No prevé expresamente que los beneficios sean gravados en cifras netas. Sin embargo, el artículo 24 3) establece que el país de origen no puede imponer una tributación menos favorable a un establecimiento permanente de un no residente de la que se impone a los beneficios de un residente que realice las mismas actividades. En consecuencia, suponiendo que el país de origen grave los beneficios de las empresas de sus propios residentes en cifras netas, no debería gravar a los no residentes que realicen actividades a través de un establecimiento permanente en forma menos favorable.

^b Como el artículo 7, el artículo 14 no contiene ningún requisito expreso sobre la tributación en cifras netas. El artículo 24 3) se refiere únicamente a los contribuyentes que operan a través de establecimientos permanentes y no por medio de bases fijas; por ello, literalmente, el artículo 24 3) no impide que un país de origen grave a los no residentes que obtienen ingresos por servicios profesionales y otros servicios independientes en cifras brutas, aunque grave a los residentes que obtienen los mismos ingresos en cifras netas.

por la legislación nacional o porque el significado del término en el tratado incluye algunos servicios técnicos.

13. Otras disposiciones de la Convención referidas a tipos especiales de servicios —artículo 8 (Navegación marítima, interior y aérea), artículo 15 (Servicios personales por cuenta ajena), artículo 16 (Remuneraciones de los miembros de las juntas directivas y de los altos empleados), artículo 17 (Profesionales del espectáculo y deportistas) y artículo 19 (Servicios oficiales)— no podrán aplicarse a los servicios técnicos, salvo, quizás, en casos excepcionales. El artículo 12 (Cánones o regalías) no se aplica a los honorarios por servicios técnicos y de otro tipo porque la definición de regalías del artículo 12 3) se limita a los pagos por el uso, o el derecho de uso de elementos, equipo o información protegidos por derechos de propiedad intelectual. Sin embargo, el comentario sobre el artículo 12 indica que, en la práctica, si el contrato incluye tanto las regalías como los servicios, y la parte del contrato referida a servicios tiene “un carácter accesorio y en general poco importante”, todas las cantidades pagaderas en virtud del contrato pueden considerarse como regalías^c. En otras situaciones que entrañan contratos mixtos, las partes atribuibles a los servicios y al uso o al derecho de uso de la propiedad intelectual, deben ser desglosadas y consideradas por separado.

14. Por último, los ingresos por servicios técnicos y otros similares pueden ser gravados por el país de origen en virtud del artículo 21 (Otros ingresos). Si los ingresos por esos servicios no son considerados como ingresos procedentes de la realización de las operaciones contempladas en el artículo 7 o como ingresos por servicios profesionales o servicios personales independientes regulados por el artículo 14, tales ingresos pueden ser gravados por un país de origen si los ingresos se producen en el país de origen de conformidad con el artículo 21 3). La determinación de si los ingresos se producen en un país generalmente se hace de acuerdo con las normas de la legislación respectiva. No existen límites a la tributación en el país de origen de otros ingresos conforme al artículo 21, razón por la cual ese impuesto puede aplicarse como retención con una tasa fija sobre el importe bruto del pago.

15. La sinopsis precedente de las disposiciones de la Convención modelo que podrían aplicarse a los ingresos por servicios técnicos y de otro tipo demuestra que es relativamente fácil para una empresa residente en un Estado contratante evitar los impuestos sobre tales ingresos en el otro Estado contratante, especialmente cuando los servicios se prestan a una empresa relacionada en el país de origen. Siempre y cuando la empresa no residente no tenga un establecimiento permanente o una base fija en el país de origen, no provea servicios durante más de 183 días, ni permanezca en el país de origen durante más de 183 días, en virtud del artículo 7 o del artículo 14 el país de origen no podrá gravar los ingresos. Los ingresos podrían ser gravados con arreglo al artículo 21 si no estuvieran encuadrados en los artículos 7 o 14; sin embargo, en la mayoría de los casos, los ingresos por servicios técnicos y otros similares son considerados beneficios o ingresos comerciales por servicios profesionales u otros servicios independientes, por lo que no se aplicaría el artículo 21.

16. Este resultado es problemático desde el punto de vista de algunos países debido a que los honorarios pagados a no residentes por servicios técnicos y de otro

^c Véase el párrafo 12 del comentario, que cita el párrafo 11 del comentario al artículo 12 del Modelo de Convenio de la OCDE.

tipo son generalmente deducibles en el cálculo de los ingresos de la persona a la que se prestan los servicios^d. Los pagos por servicios técnicos menoscaban la base imponible del país de origen, pero dichos pagos no suelen ser gravables por el país de origen en virtud de las disposiciones del tratado de la Convención modelo de las Naciones Unidas. En consecuencia, las empresas multinacionales utilizan a veces los honorarios por servicios técnicos, de gestión y consultoría para anular el lucro de sus filiales. No es sorprendente que algunos países, especialmente los países en desarrollo, consideren que esta situación es inaceptable y busquen la manera de negociar disposiciones en sus tratados fiscales o, a veces, de interpretar dichos tratados, cuando estos no contengan un artículo específico sobre servicios técnicos, de manera tal que puedan gravar los ingresos por servicios técnicos y de otro tipo. Los países han adoptado diversas disposiciones en sus tratados bilaterales respecto de tales servicios.

IV. Opciones en relación con los ingresos procedentes de servicios técnicos y de otro tipo

A. Revisar el comentario a fin de incluir un análisis sobre el tratamiento de los ingresos procedentes de servicios técnicos y de otro tipo

17. Como mínimo, en la próxima actualización de la Convención modelo de las Naciones Unidas debería figurar en el comentario un análisis sobre la cuestión del tratamiento dado a los ingresos procedentes de servicios técnicos y otros servicios similares. La cuestión reviste una importancia evidente para muchos países, como demuestra el número de tratados bilaterales que contienen disposiciones específicas relativas a los servicios de ese tipo. Por tanto, la inclusión de un análisis al respecto en el comentario resultaría útil con miras a concretar y explicar la cuestión para las administraciones tributarias de los países en desarrollo. El análisis podría presentarse de manera neutral, exponiendo los argumentos a favor y en contra de incluir disposiciones especiales relativas a los servicios técnicos y de otro tipo en los acuerdos fiscales, sin ninguna sugerencia acerca de cómo los países abordarían la cuestión.

B. Reducir el requisito temporal para la aplicación de los artículos 5 3) b) y 14 1) b)

18. En la actualidad, los ingresos procedentes de los servicios prestados por una empresa no residente están sujetos a imposición en el país fuente en virtud del artículo 7 o del artículo 14 únicamente si el no residente tiene un local fijo de negocios o un centro fijo en el país fuente durante al menos seis meses o si pasa al menos seis meses prestando servicios o presente en el país fuente. En virtud del artículo 5 3) b), el requisito temporal para la tributación en el país fuente se basa en el número de días laborables pasados en dicho país; además, los servicios deben prestarse en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo. En virtud del

^d Los pagos hechos por residentes o no residentes que tengan un establecimiento permanente en el país de origen son por lo general deducibles a los efectos del impuesto a pagar en el país de origen.

artículo 14 1) b), el requisito para gravar en el país fuente, la renta obtenida por servicios profesionales y de otro tipo es la presencia en el país fuente durante 183 días o más en todo período de 12 meses.

19. Si, a los fines de los artículos 5 3) b) y 14 1) b), los requisitos temporales se redujeran a, por ejemplo, 90 o 120 días en todo período de 12 meses, los países fuente tendrían mayores derechos de imposición sobre los ingresos procedentes de servicios empresariales o profesionales, incluidos los ingresos procedentes de servicios técnicos y de otro tipo. En la actualidad, unos pocos países utilizan este criterio del requisito temporal reducido en sus tratados, aunque no está claro si lo han hecho para ocuparse de los servicios técnicos o de otros tipos de servicios^e. La ventaja de este criterio es su simplicidad y su claridad. Los cambios que habría que introducir en los artículos 5 y 14 serían sencillos y no implicarían tener que definir los servicios técnicos y de otro tipo. Los requisitos actuales podrían reemplazarse por otros inferiores o podrían ser objeto de negociación entre las partes en cada caso. También cabría la posibilidad de no modificar los artículos y de revisar el comentario para que reflejara la opción de que los países pudieran adoptar requisitos temporales reducidos.

20. En este criterio no se abordan expresamente los ingresos procedentes de servicios técnicos y de otro tipo. Algunos países pueden considerar que los requisitos temporales fijados en los artículos 5 3) b) y 14 1) b) son adecuados para los servicios en general, pero no para los servicios técnicos y de otro tipo. En el caso de esos países, los requisitos reducidos serían adecuados únicamente para los servicios técnicos y de otro tipo. Este criterio haría necesaria una definición de los tipos de servicios que estarían sujetos a los requisitos reducidos. Como se ha señalado anteriormente, resulta difícil formular una definición de esas características de manera que proporcione una certeza suficiente a los contribuyentes y a los funcionarios fiscales.

C. Revisar el comentario para incluir un análisis sobre la cuestión y presentar disposiciones sustitutivas que puedan adoptar los países sobre la base de las prácticas nacionales existentes

21. De acuerdo con este criterio, el comentario no solo se revisaría para incluir un análisis sobre la cuestión del tratamiento de los ingresos procedentes de servicios técnicos y otros servicios similares, sino que iría más allá y en él se describirían brevemente las disposiciones relativas a esos servicios que se han adoptado en tratados reales. No obstante, el objetivo no sería valorar esas disposiciones ni recomendar los tipos de disposiciones que deberían adoptar los países si llegan a la conclusión de que los ingresos procedentes de servicios técnicos deberían ser objeto de atención en sus tratados. El comentario sobre el artículo 1 de la Convención modelo de las Naciones Unidas (párrs. 47 a 56) que trata sobre el uso inadecuado de tratados fiscales por residentes de terceros Estados podría utilizarse como modelo a este respecto.

^e Véase Wim Winjen, Jan de Goede y Andrea Alessi, “The treatment of services in tax treaties”, *Bulletin for International Taxation*, vol. 66, núm. 1 (enero de 2012), págs. 30 y 34.

D. Revisar el comentario para incluir un análisis sobre la cuestión y disposiciones sustitutivas que puedan adoptar los países

22. De acuerdo con este criterio, el comentario no solo se revisaría para incluir un análisis sobre la cuestión, sino que iría más allá del criterio anterior y en él se presentarían disposiciones sustitutivas que se alentaría a los países a utilizar si consideraran que sus tratados deberían ocuparse de los servicios técnicos y de otro tipo. Las disposiciones presentadas de acuerdo con este criterio serían similares a las disposiciones sustitutivas que figuran en el comentario actual sobre el artículo 10 en relación con la tributación de los beneficios de las sucursales (párrs. 22 a 26). Podrían ofrecerse una o más variantes. En el comentario debería figurar una explicación sobre el propósito de la disposición sustitutiva y un análisis sobre la manera en que esta debería interpretarse y aplicarse. Entre las disposiciones sustitutivas posibles figuran las opciones que se presentan en las subsecciones E a I *infra*.

E. Revisar el artículo 12 para incluir servicios técnicos y de otro tipo

23. El artículo 12 podría revisarse para aplicarlo a los honorarios por la prestación de servicios técnicos y otros servicios similares vinculados a los cánones. El tratado entre la India y los Estados Unidos de América sirve de modelo para este tipo de disposición. Se aplica a los pagos por la prestación de servicios técnicos o de consultoría si los servicios son auxiliares y subsidiarios a la aplicación o el disfrute del derecho, la propiedad o la información a que se hace referencia en el artículo 12 o si los servicios proporcionan conocimientos técnicos, experiencia, conocimientos especializados o procesos, o consisten en el desarrollo de un plan técnico o un diseño ... Otra posibilidad es que el comentario del artículo 12 se revisara para incluir este tipo de disposición como variante que los países podrían considerar introducir en sus tratados. Este comentario podría incluir un análisis sobre las ventajas y las desventajas que tendría una disposición de este tipo.

F. Revisar el artículo 14

24. Además de reducir el requisito temporal que figura en el artículo 14 1) b), como se ha señalado anteriormente, el artículo 14 podría revisarse para que incorporara las condiciones de la erosión de la base tributaria en el artículo 15 2). En otras palabras, la aplicación del artículo 14 permitiría gravar en el país fuente los pagos por servicios técnicos y otros servicios similares percibidos por una empresa no residente si los pagos los efectúa un residente del país fuente o son sufragados por un centro fijo o un establecimiento permanente de una empresa no residente en el país fuente. Esos pagos son deducibles en el cálculo de los ingresos para los fines relacionados con la base tributaria del país fuente y, por consiguiente, al menos en teoría, el país fuente debería tener derecho a gravar al receptor no residente de los pagos.

^f Artículo 12 4) del tratado entre la India y los Estados Unidos. En el artículo 12 5) se estipula que determinadas cantidades no se incluirán como honorarios por servicios técnicos.

25. Actualmente este enfoque se utiliza solo en unos pocos tratados. Algunos de ellos logran este resultado mediante la inclusión de los servicios profesionales y de otro tipo en el artículo 15, y otros mediante la inclusión de las condiciones de la erosión de la base tributaria en el artículo 14.

G. Revisar el artículo 21

26. Como se ha señalado anteriormente, en virtud del artículo 21 3) de la Convención modelo de las Naciones Unidas, un país fuente puede gravar los ingresos que no se tratan en ningún otro artículo de la Convención modelo si estos tienen su origen en el país fuente. Por tanto, es posible que si los ingresos procedentes de servicios técnicos y de otro tipo se consideran ingresos, y no beneficios de las empresas o ingresos procedentes de servicios profesionales o de otros servicios independientes, en virtud de la legislación interna del país fuente, esos ingresos podrán someterse a imposición en el país fuente si tienen su origen en él. Esta es, aparentemente, la posición del ... Por otro lado, si los ingresos procedentes de servicios técnicos y de otro tipo se consideran beneficios de las empresas o ingresos procedentes de servicios profesionales o independientes, se tratarán en el artículo 7 o en el artículo 14 y el país fuente no podrá someterlos a imposición aun cuando tengan su origen en él.

27. No existe ningún fundamento en la redacción de la Convención modelo de las Naciones Unidas que sugiera que los ingresos procedentes de servicios técnicos y otros servicios similares son diferentes de los que tienen su origen en otros servicios que se tratan en los artículos 7 y 14. Por consiguiente, para que esos servicios se traten de manera diferente (esto es, estén sujetos a un umbral inferior para la tributación en el país fuente que otros servicios empresariales y profesionales) debería haber una mención expresa en el tratado.

28. Si los ingresos procedentes de servicios técnicos están sujetos a tributación en el país fuente en virtud del artículo 21 3), el gravamen impuesto por el país fuente no tiene límite: esos impuestos podrán aplicarse a una tasa fija ilimitada sobre el monto bruto del pago. En consecuencia, si los ingresos procedentes de servicios técnicos son gravables en virtud del artículo 21 3), quizá sea deseable limitar la imposición del país fuente sobre esos ingresos a un porcentaje fijo o a un porcentaje que será negociado por las partes.

H. Añadir un nuevo artículo y un comentario que trate expresamente del gravamen de los ingresos procedentes de servicios técnicos y otros servicios

29. Existen varios tratados con disposiciones específicas sobre los servicios técnicos y otros servicios ... No obstante, el número de tratados con una disposición específica de ese tipo es relativamente pequeño, menos del 10% de los concertados en los últimos 14 años. Por tanto, la incorporación de una disposición específica sobre los servicios técnicos podría considerarse inadecuada en la medida en que

^g Véase Winjen, de Goede y Alessi, “The treatment of services in tax treaties”, pág. 36.

^h *Ibid.*, pág. 33. Un total de 134 de los casi 2.000 tratados concertados en los últimos 14 años tiene disposiciones de ese tipo.

sugeriría que todos los países que utilizan la Convención modelo de las Naciones Unidas como base para sus tratados sobre tributación deberían incluir una disposición de ese tipo en sus tratados. No obstante, esta cuestión podría solventarse mediante una aclaración en el comentario en el sentido de que el nuevo artículo únicamente debería incluirse si los países llegan a la conclusión de que es necesaria una disposición específica para los servicios técnicos. Otra posibilidad es que el nuevo artículo se establezca en el comentario como una disposición sustitutiva que los países podrían incluir en sus tratados si lo consideraran necesario o adecuado.

30. Los problemas más graves que plantea una disposición específica sobre los servicios técnicos están relacionados con alcanzar un acuerdo sobre la redacción de dicha disposición y sobre la definición de los servicios que abarcaría. Una posibilidad sería seguir la redacción de las disposiciones existentes utilizadas por diversos países. En general, esas disposiciones se refieren a “servicios de gestión, técnicos o de consultoría” sin definir dichos servicios. Evidentemente, sería preferible proporcionar alguna aclaración adicional sobre los tipos de servicios cubiertos y las diferencias entre esos servicios y otros. Otra posibilidad sería que el nuevo artículo se aplicara a todos los servicios (de modo que no fuera necesaria una definición de servicios técnicos u otros servicios similares), pero al mismo tiempo únicamente a aquellos proporcionados a empresas asociadas o conexas.

31. Todo nuevo artículo aplicable a los servicios técnicos establecería una imposición del país fuente únicamente sobre los beneficios netos obtenidos por la empresa no residente; o si se permite la tributación sobre los ingresos brutos, la imposición del país fuente debería limitarse a un porcentaje fijo especificado en el artículo o negociado por las partes. Además, se podría alentar a los Estados contratantes a que permitieran que las empresas no residentes eligieran tributar sobre una base neta respecto de los ingresos procedentes de servicios técnicos y otros servicios similares.

I. Considerar como establecimiento permanente una sociedad filial

32. Una solución radicalmente diferente y mucho más amplia que cualquiera de las opciones mencionadas anteriormente sería la de tratar a una filial nacional como establecimiento permanente de su sociedad principal no residente.

33. Si una sociedad principal no residente proporciona servicios a su filial, los ingresos obtenidos por la primera a menudo no estarán sujetos a tributación en el país fuente, dado que la sociedad principal no tendrá normalmente un establecimiento permanente ni un centro fijo en el país ...

ⁱ Si una sociedad principal utiliza las instalaciones de su filial para realizar sus propios negocios durante el tiempo necesario, podrá considerarse que la sociedad principal tiene un establecimiento permanente en el país en que está establecida la filial. Véase el comentario sobre el artículo 5, párr. 3, de la Convención modelo de las Naciones Unidas, en que se afirma lo siguiente: “El local de negocios puede encontrarse también en los locales comerciales de otra empresa. Este caso puede darse, por ejemplo, cuando la empresa extranjera disponga permanentemente de determinados locales o de una parte de los locales propiedad de la otra empresa”. A menudo resulta difícil para las autoridades tributarias obtener las pruebas necesarias para determinar que existe un establecimiento permanente en esas situaciones; y

34. Además, los pagos realizados por la filial serán deducibles en el cálculo de sus ingresos, con lo que se erosionará la base tributaria del país fuente. Esas dificultades se eliminarían si la filial fuera considerada un establecimiento permanente de su sociedad principal no residente. Así, todos los ingresos obtenidos por la sociedad principal por los servicios proporcionados a su filial estarían sujetos a tributación en el país fuente de conformidad con el artículo 7.

35. El objetivo de un requisito mínimo como el relativo a un establecimiento permanente consiste en prohibir que el país fuente grave los beneficios empresariales de un residente del otro país a menos que el residente tenga conexiones económicas sustantivas con el país fuente. El establecimiento o la propiedad de una filial en un país suele indicar una conexión económica sustantiva con ese país. La existencia de una filial proporciona certeza a los contribuyentes y las autoridades fiscales. La carga del cumplimiento que recae en una sociedad principal no residente no parece ser un impedimento grave para la tributación en el país fuente porque la filial debe cumplir las leyes fiscales del país fuente. La existencia de una filial nacional proporciona al país fuente un medio efectivo de hacer cumplir toda responsabilidad tributaria de la sociedad principal no residente, dado que los pagos correspondientes que efectúe una filial a su sociedad principal no residente pueden ser retenidos.

36. El hecho de tratar a una filial como establecimiento permanente de su sociedad principal no residente plantea una serie de problemas. Por ejemplo, sería necesaria una definición de filial. También habría que ocuparse de los pagos que se efectúen a entidades conexas en lugar de a la propia sociedad principal. Por ejemplo, si una filial paga por los servicios prestados por una entidad conexas a la principal (ya sea la entidad conexas residente en el país de la principal o en otro país), el país fuente no podría gravar los ingresos procedentes de los servicios a menos que la filial fuera considerada un establecimiento permanente de la entidad conexas. Por consiguiente, sería fácil evitar que se ampliara la definición de establecimiento permanente para que incluyera a las filiales a menos que se adoptaran medidas especiales para ocuparse de los pagos a las entidades ...

suele ser fácil para la sociedad principal planificar sus actividades de modo que pueda evitar tener un establecimiento permanente.

^j El empleo de empresas asociadas o conexas para evitar los impuestos se plantea también en relación con otras disposiciones de la Convención modelo de las Naciones Unidas que tratan de los ingresos procedentes de servicios y otros tipos de ingresos.