



## Consejo Económico y Social

Distr. general  
14 de agosto de 2014  
Español  
Original: inglés

### **Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación**

10º período de sesiones

Ginebra, 27 a 31 de octubre de 2014

Tema 3 a) vi) del programa provisional\*

**Deliberación sobre cuestiones sustantivas relacionadas  
con la cooperación internacional en cuestiones de  
tributación: artículo 12: examen general, incluidas las  
cuestiones relacionadas con los equipos**

### **Comparación entre el artículo 12 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo y el artículo 12 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos**

#### **Nota de la Secretaría**

#### **Introducción**

1. En la presente nota se indican las principales diferencias entre la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo (Convención Modelo de las Naciones Unidas) y el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) (Modelo de Convenio de la OCDE) (véase el cuadro más abajo). Además, se examinan los distintos puntos de vista del Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación respecto a la pertinencia de los párrafos 14, 14.1, 14.2, 14.4, 15, 16, 17.2 y 17.3 del comentario de la OCDE, que se plantearon durante las deliberaciones en el período de sesiones del Comité correspondiente a 2011, y que tal vez el Comité desee analizar en forma más detallada.

\* E/C.18/2014/1.



Diferencias entre las Convenciones Modelo con respecto al artículo 12

Artículo 12 Cánones (Regalías)		
Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo	Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos	Diferencias <sup>a</sup>
<p>1. Los cánones procedentes de un Estado contratante pagados a un residente de otro Estado contratante podrán someterse a imposición en este último Estado.</p> <p>2. Sin embargo, esos cánones también podrán someterse a imposición en el Estado contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si el propietario beneficiario de los cánones es residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del ____% (el porcentaje se determinará mediante negociaciones bilaterales) del importe bruto de los cánones. Las autoridades competentes de los Estados contratantes determinarán de mutuo acuerdo la forma de aplicar este límite.</p>	<p>1. Las regalías procedentes de un Estado contratante y cuyo beneficiario efectivo es un residente del otro Estado contratante solo pueden someterse a imposición en ese otro Estado.</p>	<p>La Convención Modelo de las Naciones Unidas omite la palabra “solo”, vale decir que los cánones se pueden gravar tanto en el país fuente como en el país de residencia, apartándose así del principio del derecho exclusivo de imposición del Estado de residencia estatuido en el Modelo de Convenio Tributario de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) (aunque en el comentario de la OCDE se da la opción de gravar las regalías y numerosos países pertenecientes a la OCDE tienen reservas al respecto en relación con el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE e incluyen una disposición de esa naturaleza en los acuerdos).</p> <p>El párrafo 2 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas es una adición que fluye lógicamente de la premisa de la tributación permisible en el Estado de procedencia de la renta (Estado fuente). Junto con el artículo 23, el artículo 12 concede al Estado fuente el derecho primario de gravar.</p> <p>Dado que en la Convención Modelo de las Naciones Unidas no hay consenso sobre una tasa específica para el impuesto retenido en la fuente que debe exigirse por las regalías sobre la cuantía bruta, la tasa se ha de determinar mediante negociaciones bilaterales. En el comentario (párr. 8ff) se indican algunos de los factores pertinentes a la hora de determinar la tasa adecuada en la situación particular de cada país.</p>

Artículo 12 Cánones (Regalías)		
Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo	Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos	Diferencias <sup>a</sup>
<p>3. El término “cánones” empleado en este artículo comprende las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de derechos de autor sobre las obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas y las películas o cintas<sup>b</sup> utilizadas para su difusión por radio o televisión, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, así como por el uso o la concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos, y las cantidades pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.</p>	<p>2. El término “regalías”, en el sentido de este artículo, significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.</p>	<p>En la Convención Modelo de las Naciones Unidas no se contemplan los cambios efectuados en 2003 al Modelo de Convenio Tributario de la OCDE para introducir el concepto de propiedad “efectiva” porque ese concepto se enuncia en el párrafo 2, que no figura en el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE.</p> <p>La Convención Modelo de las Naciones Unidas incluye el llamado “arrendamiento de equipo”, que fue suprimido del Modelo de Convenio de la OCDE en 1992 (aunque varios países de la OCDE manifiestan reservas a este respecto). En el comentario de la OCDE se indica que lo anterior se hizo para aclarar que dichas rentas se deberían gravar como rentas derivadas de la actividad empresarial, con arreglo a los artículos 5 y 7.</p> <p>Según el comentario al Modelo de Convenio de la OCDE, el artículo no es aplicable a los pagos efectuados por información nueva obtenida como resultado de la prestación de servicios a instancia del pagador, ya que se pretende que esta sea limitada. Algunos miembros del Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación han opinado que no existe base para limitar el ámbito de las experiencias industriales, comerciales o científicas a las resultantes de experiencias anteriores.</p> <p>Algunos miembros del Comité de Expertos han opinado que los pagos a que se hace referencia en los párrafos 14, 14.1, 14.2, 14.4, 15, 16, 17.2 y 17.3 (relativos en particular a los contratos</p>

Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble  
Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo

Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y  
sobre el Patrimonio de la Organización de  
Cooperación y Desarrollo Económicos

Diferencias<sup>a</sup>

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplicarán si el propietario beneficiario de los cánones, residente en un Estado contratante, realiza operaciones comerciales en el otro Estado contratante del que procedan los cánones, por medio de un establecimiento permanente situado en él, o presta en ese otro Estado servicios personales independientes desde un centro fijo situado en él, y el derecho o propiedad por el que se paguen los cánones está vinculado efectivamente con ese establecimiento permanente o centro fijo, o con las actividades comerciales mencionadas en el apartado c) del párrafo 1 del artículo 7. En tales casos se aplicarán las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según corresponda.

3. Las disposiciones del apartado 1 no son aplicables si el beneficiario efectivo de las regalías, residente de un Estado contratante, realiza en el Estado contratante del que proceden las regalías una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado allí, y si el bien o el derecho por el que se pagan las regalías está vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso son aplicables las disposiciones del artículo 7.

sobre aplicaciones informáticas (software)) del comentario de la OCDE pueden, efectivamente, constituir regalías (véase comentario *infra* párr. 17.4 (pág. 220) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas). Incluyen las regalías relativas a las aplicaciones informáticas como las aplicaciones informáticas transmitidas por medios electrónicos y ciertas formas de transferencia de la propiedad plena de los derechos de autor.

Un miembro del Comité de Expertos puso en duda específicamente las palabras que aparecen entre paréntesis en el párrafo 16, referentes a derechos con base geográfica y limitados en el tiempo respecto al uso de las aplicaciones informáticas.

La Convención Modelo de las Naciones Unidas contiene un principio de fuerza de atracción limitada. Por otra parte, la Convención Modelo de las Naciones Unidas excluye las regalías recibidas en conexión con las actividades comerciales descritas en el artículo 7, párrafo 1 c) (actividades comerciales de naturaleza idéntica o similar a las efectuadas por medio del establecimiento permanente en el país fuente). La referencia al apartado c) solo se requeriría en un acuerdo bilateral en el que se consagre la norma de fuerza de atracción limitada: la mayoría de los acuerdos no lo hacen.

La Convención Modelo de las Naciones Unidas se refiere al párrafo 2 además de al párrafo 1 debido a la tributación en el Estado fuente que se permite expresamente en ese párrafo.

*Artículo 12 Cánones (Regalías)*

*Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble  
Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo*

*Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y  
sobre el Patrimonio de la Organización de  
Cooperación y Desarrollo Económicos*

*Diferencias<sup>a</sup>*

5. Los cánones se considerarán procedentes de un Estado contratante cuando el deudor sea un residente de ese Estado. Sin embargo, cuando el deudor de los cánones, sea o no residente en un Estado contratante, tenga en un Estado contratante un establecimiento permanente o un centro fijo en relación con el cual se haya contraído la obligación de pagar los cánones y este establecimiento o centro fijo soporte el pago de los mismos, los cánones se considerarán procedentes del Estado en que esté situado el establecimiento permanente o centro fijo.

Este párrafo no figura en el Modelo de Convenio de la OCDE. En él se aclara que los cánones se considerarán procedentes del (generados en) Estado de residencia del pagador (salvo en algunos casos de centro fijo o establecimiento permanente).

6. Cuando, por las relaciones especiales existentes entre el deudor y el propietario beneficiario o entre ambos y cualquier otra persona, el importe de los cánones, habida cuenta del uso, derecho o información por el que se paguen, exceda del importe que habría sido acordado por el deudor y el propietario beneficiario en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso, el exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones de la presente Convención.

4. Cuando, por las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo o por las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de las regalías, habida cuenta del uso, derecho o información por los que se pagan, exceda del que habrían convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso la cuantía en exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.

No existen diferencias entre las dos Convenciones Modelo.

<sup>a</sup> Las diferencias pueden incluir discrepancias en la interpretación tal como se indica en los respectivos comentarios, que en aras de la brevedad no se reproducen en el presente anexo.

<sup>b</sup> La referencia a las películas o cintas se suprimió del Modelo de Convenio en 2000 a fin de que se aplicara a ellas el artículo 7 o el 9.

## Notas adicionales sobre el artículo 12

### Equipos industriales, comerciales o científicos y definición de regalías

2. En el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE de 1977 la definición de “regalías” incluía el examen del uso o del derecho a usar equipos industriales, comerciales o científicos. Sin embargo, en el párrafo 23 de su informe de 1983 titulado “The taxation of income derived from the leasing of industrial, commercial or scientific equipment”<sup>1</sup> (Tributación de las rentas derivadas del arrendamiento de equipos industriales, comerciales o científicos), la OCDE llegó a la conclusión de que la inclusión de las rentas derivadas del arrendamiento de equipos industriales, comerciales o científicos no sería aconsejable, podría dar lugar a una interpretación errónea de los objetivos del Modelo de Convenio, e incluso podría generar dificultades en la negociación de acuerdos tributarios bilaterales. Posteriormente, en la revisión de 1992 del Modelo de Convenio de la ODCE, el examen del uso o del derecho a usar equipos industriales, comerciales o científicos fue suprimido de la definición de “regalías”.

3. Según el informe de 1983 de la OCDE, el Comité de Asuntos Fiscales examinó la conveniencia de someter las rentas derivadas del arrendamiento del uso de equipos industriales, comerciales o científicos a la tributación en origen y llegó a la conclusión de que:

a) Las rentas derivadas del arrendamiento de equipos industriales, comerciales o científicos tenían generalmente una naturaleza diferente a la de las regalías propiamente dichas para las cuales se concibió el artículo 12;

b) El artículo 12 del Modelo de Convenio de la ODCE dispuso una tasa tributaria de cero para los equipos industriales, comerciales o científicos en origen a fin de protegerlos de la tributación en origen. Por ende, con la inclusión de los equipos industriales, comerciales o científicos en la definición no se daba a entender que hubiera un impuesto sobre las regalías en origen que debía extenderse a los equipos industriales, comerciales o científicos;

c) Al extender la tributación en origen de las regalías propiamente dichas a las rentas derivadas del arrendamiento de equipos industriales, comerciales o científicos, dichas rentas quedarían sujetas a tributación sobre las cuantías brutas, lo que podría dar lugar a un impuesto excesivo a expensas de arrendador. Además, la tasa en origen podría no acreditarse totalmente en el país de residencia;

d) Dado que la tributación en origen ocurriría solo en caso de que no hubiera un establecimiento permanente, la tributación en los casos en que no existiera un establecimiento permanente podría ser mucho más onerosa que en los casos en que sí existiese;

e) En cualquier caso, la tributación se aplicaría en los Estados que consideraran la residencia del pagador como fuente de las regalías, incluso si el equipo no estuviera situado en ese Estado.

<sup>1</sup> Disponible en [www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010/r-2-the-taxation-of-income-derived-from-the-leasing-of-industrial-commercial-or-scientific-equipment\\_9789264175181-95-en](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010/r-2-the-taxation-of-income-derived-from-the-leasing-of-industrial-commercial-or-scientific-equipment_9789264175181-95-en).

### Vínculo con una disposición sobre tributación de los servicios técnicos

4. En un documento titulado “Note on a new article of the United Nations Model Convention dealing with the taxation of fees for technical and other services” (Nota sobre un nuevo artículo de la Convención Modelo de las Naciones Unidas relativo a la tributación de los honorarios por servicios técnicos o de otra índole)<sup>2</sup>, que preparó para el noveno período de sesiones del Comité de Expertos, Brian Arnold abordó el tema de las rentas derivadas de los honorarios por los servicios técnicos y llegó a la conclusión de que una forma posible de ocuparse de las rentas derivadas de los servicios técnicos sería permitir al país fuente gravar todos los pagos efectuados por los residentes del país fuente (o no residentes con un establecimiento permanente o base fija en el país fuente) a residentes del otro país por servicios técnicos. Ese tratamiento es similar al tratamiento de las regalías con arreglo al artículo 12. El país fuente tendría derecho a los pagos de impuestos por servicios técnicos por cuantía bruta a una tasa a convenirse mediante negociaciones bilaterales por los Estados contratantes. Una posible opción sería modificar el artículo 12 a fin de tratar los honorarios por servicios técnicos como regalías. Otra opción, que es la que prefirió el Comité, consistía en dedicar un artículo aparte a los honorarios por servicios técnicos.

5. Se creó el Subcomité sobre imposición de los servicios, coordinado por Liselott Kana, con el siguiente mandato:

Se encomienda al Subcomité 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. Con respecto al tema concreto de la tributación de honorarios por servicios técnicos, en el décimo período de sesiones en 2014 se presentará un borrador del texto del artículo sobre servicios técnicos que incluirá diferentes opciones<sup>3</sup>.

6. En vista de la labor relativa a los servicios, será necesario incluir una definición de “servicios técnicos” en el nuevo artículo propuesto sobre honorarios por servicios técnicos, así como presentar suficientes puntos para el debate en el comentario de lo que constituye “servicios técnicos” y cómo se relaciona eso con la definición de “regalías” en el artículo 12. También podría ser necesario indicar concretamente qué artículo prevalece en caso de que a primera vista se apliquen ambos artículos. Esto solo sería preciso si los resultados de la tributación, como por ejemplo las tasas, difirieran entre los dos artículos.

### Significado del término “Equipos industriales, comerciales o científicos”

7. Durante las deliberaciones referentes al mandato de la Convención Modelo de las Naciones Unidas celebradas en el período de sesiones de 2011 del Comité, un miembro del Comité hizo mención a la falta de un debate detallado sobre el significado de “equipos industriales, comerciales o científicos” en el comentario relativo al artículo 12 y sugirió que, de mantenerse esa disposición, haría falta una mayor orientación, por ejemplo de qué aspectos se ocuparía la disposición y de qué aspectos se ocuparían los otros artículos de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

<sup>2</sup> Puede consultarse en [www.un.org/esa/ffd/tax/ninthsession/CRP5\\_Services.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/tax/ninthsession/CRP5_Services.pdf).

<sup>3</sup> Véase [www.un.org/esa/ffd/tax/subcommittee/TTS.htm](http://www.un.org/esa/ffd/tax/subcommittee/TTS.htm).

8. El coordinador del Subcomité sobre la Actualización de la Convención Modelo de las Naciones Unidas respondió diciendo que la elaboración de un borrador de dicha explicación no formaba parte del mandato del Subcomité encargado de su actualización, pero que debería ser considerado un tema importante para su posterior examen por el Comité.

9. Tal vez el Comité desee considerar la posibilidad de comenzar a elaborar un borrador relativo a una mayor orientación sobre el significado del término.

---