



Secretaría

Distr.
LIMITADA

ST/SG/AC.8/1997/L.8
19 de agosto de 1997
ESPAÑOL
ORIGINAL: INGLÉS

GRUPO AD HOC DE EXPERTOS SOBRE COOPERACIÓN
INTERNACIONAL EN CUESTIONES DE TRIBUTACIÓN
Octavo período de sesiones
Ginebra, 15 a 19 de diciembre de 1997

Examen de los tratados sobre tributación entre países en desarrollo:
comparación con la Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la
doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo*

ÍNDICE

	<u>Párrafos</u>	<u>Página</u>
INTRODUCCIÓN	1 - 4	2
I. RESUMEN DE LOS RESULTADOS	5 - 19	3
II. ANÁLISIS DE LA MUESTRA	20 - 22	6
III. EXAMEN DE LOS RESULTADOS	23 - 32	10
IV. CONSECUENCIAS	33 - 40	13

Cuadros

1. Análisis de las disposiciones relativas a las "empresas asociadas" de la Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo	4
2. Comparación de las disposiciones relativas a las "empresas asociadas" de la Convención modelo con las de los convenios sobre tributación entre países en desarrollo	6
3. Comparación de las disposiciones sobre "empresas asociadas" de la Convención modelo con las de los convenios sobre tributación entre Francia y otros países	9
4. Comparación de las disposiciones sobre "empresas asociadas" de la Convención modelo con las de los convenios sobre tributación entre la Argentina y otros países	10

* Preparado por el Profesor Stephen Crow, consultor de la Secretaría de las Naciones Unidas. Las opiniones manifestadas son las del autor y no coinciden necesariamente con las de las Naciones Unidas.



INTRODUCCIÓN

1. En el presente documento se comparan los artículos relativos a las "empresas asociadas" o los precios de transferencia de una muestra de 46 convenios bilaterales y dos convenios multilaterales entre países en desarrollo sobre tributación¹, que representa aproximadamente el 25% de los convenios entre países en desarrollo que estaban en vigor en diciembre de 1996. En la comparación se examina la correlación entre lo estipulado en los artículos relativos a las empresas asociadas (los artículos) en los convenios de la muestra y los artículos correspondientes de la Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo². La finalidad es evaluar la medida en que los artículos de los convenios de la muestra difieren de los artículos de la Convención modelo; determinar si las diferencias observadas responden a tendencias o pautas; analizar las relaciones entre las partes en el convenio que puedan explicar las tendencias o pautas que se observan; y examinar las posibles consecuencias de las diferencias. La labor iniciada en el presente documento se ampliará a fin de estudiar la intensidad de las relaciones entre los Estados contratantes y la correlación que pueda existir entre esas relaciones y las diferencias entre convenios.

2. En la sección I se analizan las disposiciones relativas a las "empresas asociadas" de la Convención modelo, contenidas en el proyecto de versión de la Convención modelo de mayo de 1995 que se preparó para el período de sesiones de junio de 1995 del Grupo Ad Hoc de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación. En ese documento figuran los artículos que aparecen en la Convención modelo, así como los cambios propuestos, que incluyen nuevas disposiciones en los artículos relativos a las "empresas asociadas". En la sección I se resumen también los resultados de la comparación, en que se exponen, en términos generales, las características distintivas de las diferencias observadas respecto de los artículos de la Convención modelo y las tendencias o pautas de esas diferencias. Para que el análisis sea más preciso y ofrezca una perspectiva amplia y representativa, en la comparación se examinan por separado 18 convenios bilaterales en los que es parte un mismo Estado contratante y en los que la otra parte corresponde a una muestra representativa de países desarrollados y países en desarrollo. Para mayor validez estructural, las dos partes en los convenios que no varían representan al grupo de los países desarrollados (Francia) y al de los países en desarrollo (Argentina). La muestra de convenios en los que son parte Francia y la Argentina se obtuvo del archivo de 1996 de convenios sobre tributación de la Oficina Internacional de Documentación Fiscal. Cuando procede, los convenios en los que la Argentina es parte se incluyen en la muestra correspondiente a los países en desarrollo.

3. En la sección II se lleva a cabo una comparación convenio por convenio, y se indican las diferencias concretas de cada uno de ellos respecto de las disposiciones de la Convención modelo. En el análisis se indica qué países son Estados contratantes de cada convenio y se compara cada uno de esos convenios con las disposiciones de la Convención modelo y se resumen las diferencias observadas teniendo especialmente en cuenta las que se por su frecuencia podrían indicar posibles pautas o comportamientos sistemáticos. En la sección III se examinan las posibles relaciones entre Estados contratantes que pueden explicar las diferencias observadas, y se señalan las repercusiones que ello puede tener en el proceso de aplicación de los convenios.

4. En la sección IV se examinan las consecuencias de los resultados, los posibles ámbitos de futuras investigaciones y las conclusiones concretas que pueden extraerse de las observaciones realizadas.

I. RESUMEN DE LOS RESULTADOS

5. Al 6 de diciembre de 1996 eran 214 los convenios sobre tributación en vigor entre países en desarrollo, según el archivo de la Oficina Internacional de Documentación Fiscal contenido en las bases de datos Lexis/Nexis. Se seleccionó, en general al azar, una muestra de 52 convenios. La muestra final de 46 convenios se obtuvo después de eliminar las duplicaciones en los tratados multilaterales. El único criterio que se aplicó en el proceso de selección fue el de que abarcara las principales regiones económicas y geográficas de la comunidad empresarial mundial, y que proporcionara algunas observaciones que reflejaran los convenios entre países en desarrollo, tanto dentro de esas regiones geográficas y económicas como entre ellas. Los 18 convenios en los que son parte la Argentina o Francia se eligieron del mismo archivo de la Oficina Internacional de Documentación Fiscal. La selección de los dos países de referencia o de los tratados concretos no se fundó en otra consideración que la de que se tratara de un país desarrollado y un país en desarrollo.

6. Los artículos relativos a las "empresas asociadas" de la muestra de convenios se compararon con las disposiciones, vigentes o propuestas, de la Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo, que se presentaron al Grupo Ad Hoc de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación en su período de sesiones celebrado del 5 al 7 de junio de 1995 en Nueva York (véase ST/SG/AC.8/1995/WP.9).

7. El análisis de esas disposiciones figura en el cuadro 1. En las disposiciones de la Convención modelo (apartados a) y b) del párrafo 1 del artículo 9) se describe a las empresas asociadas en términos de control, dirección o inversión de capital comunes entre dos entidades o a través de una tercera parte. El párrafo 1 del artículo 9 dispone que cuando la asignación de beneficios entre empresas relacionadas situadas en Estados contratantes diferentes se distorsiona como consecuencia de la condición de parte relacionada de las empresas, el Estado contratante en el que está ubicada la empresa relacionada que no ha declarado todos sus beneficios puede imponer a esa empresa un ajuste para tener en cuenta el monto no declarado.

8. En el párrafo 2 del artículo 9 se establecen medidas de protección contra la doble tributación. Se dispone que en caso de que un Estado contratante de la Convención haya impuesto un ajuste en virtud del párrafo 1 del artículo 9, el otro Estado contratante aplicará un ajuste de carácter compensatorio que restablezca el nivel originario de los beneficios totales del grupo empresarial.

9. En el documento mencionado figuran dos disposiciones, en forma de proyecto, que se examinarán para añadirlas al modelo de artículo 9 existente. Se trata de proyectos de párrafos 3 y 4 para el artículo 9.

10. En el proyecto de párrafo 3 del artículo 9 se dispone que el párrafo 1 del artículo 9 no impedirá a un Estado contratante introducir un ajuste en los beneficios acumulados a fin de garantizar que se reflejen con claridad los ingresos o de evitar la evasión fiscal. En esencia, debe interpretarse que esa disposición da al Estado contratante la oportunidad de aplicar un ajuste cuando, por cualquier motivo, el convenio produce un resultado anómalo o no resulta eficaz para impedir la evasión fiscal.

11. En el proyecto de párrafo 4 del artículo 9 se dispone que al introducir el ajuste para la atribución de los beneficios incorrectamente declarados, el Estado contratante puede utilizar su método habitual de asignación o prorrateo. En ese párrafo no se hace referencia específica al ajuste del párrafo 1 del artículo 9, aunque debería hacerse. Según está redactada actualmente, la disposición parece contemplar la posibilidad de que los ajustes contemplados en los párrafos 1 y 2 del artículo 9 se efectúen aplicando distintos métodos, lo que puede dar lugar a doble tributación.

Cuadro 1. Análisis de las disposiciones relativas a las "empresas asociadas" de la Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo

Artículo	Disposición	Explicación
9 1) a)	Siempre que: una empresa de un Estado contratante participe directa o indirectamente en la dirección, control o el capital de una empresa del otro Estado contratante; o	Describe a las empresas asociadas en función de la existencia de control, dirección o inversiones de capital comunes entre empresas
9 1) b)	Las mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado contratante o de una empresa del otro Estado contratante, y	Describe a las empresas asociadas en función de la existencia de control, dirección o inversiones de capital comunes a través de una tercera parte
9 1)	En cualquiera de los dos casos las dos empresas establezcan o impongan en sus relaciones comerciales o financieras condiciones que difieran de las que se habrían establecido entre empresas independientes, cualesquiera utilidades que, de no ser por esas condiciones, hubieran correspondido a una de las empresas pero que, por esas condiciones, no le hayan correspondido, podrán incluirse en las utilidades de esa empresa y ser gravadas en consecuencia	Establece que cuando la asignación de beneficios se ve distorsionada como resultado de la condición de partes vinculadas de las empresas, el Estado contratante al que una empresa vinculada ha declarado menos beneficios de los obtenidos puede aplicar un ajuste a la empresa de ese Estado contratante que se incluirá en las utilidades de la empresa cuya declaración se considere que está por debajo de los beneficios reales por estar vinculada a otra empresa
9 2)	Cuando un Estado contratante incluya en las utilidades de una empresa de ese Estado -y las grave en consecuencia- las utilidades por las que una empresa del otro Estado contratante haya sido gravada, y las utilidades así incluidas sean utilidades que habrían correspondido a la empresa del primer Estado si las condiciones establecidas entre las dos empresas hubieran sido las que regirían entre empresas independientes, ese otro Estado ajustará debidamente la cuantía del impuesto que grave en él esas utilidades. Para determinar ese ajuste se tendrán debidamente en cuenta las demás disposiciones de la Convención, y las autoridades competentes de los Estados contratantes celebrarán consultas entre sí, cuando fuese necesario	Esta disposición protege contra la doble imposición. En caso de que un Estado contratante del convenio haya impuesto un ajuste en virtud del apartado a) del párr. 1) del artículo 9, el otro Estado contratante ajustará debidamente la cuantía del impuesto que grave en él esas utilidades
9 3) ^a	Las disposiciones del párr. 1 no limitarán ninguna de las disposiciones de la legislación de los Estados contratantes que permitan la distribución, el prorrateo o la imputación de ingresos, deducciones, créditos o subvenciones entre empresas, sean o no residentes de un Estado contratante, de propiedad o bajo el control directo o indirecto de los mismos intereses, cuando ello sea necesario para evitar la evasión fiscal o para reflejar claramente la renta de esas empresas	El texto de este proyecto de disposición establece que el párr. 1 del artículo 9 no impedirá a un Estado contratante introducir un ajuste en las utilidades cuando el convenio produzca un resultado anómalo o cuando, a pesar del convenio, exista la posibilidad clara de que la empresa esté evadiendo impuestos
9 4) ^a	Hasta la fecha en la medida en que sea habitual en un Estado contratante determinar las utilidades atribuibles a una empresa del Estado en cuestión sobre la base del prorrateo de las utilidades totales de la empresa y de cualesquiera otras empresas asociadas, lo dispuesto en el párr. 1 no impedirá a ese Estado contratante determinar las utilidades que se gravarán mediante el prorrateo habitual; sin embargo, el método de prorrateo adoptado permitirá obtener un resultado compatible con los principios que figuran en el presente artículo	Establece que al introducir el ajuste previsto en el apartado a) del párr. 1 del artículo 9, el Estado contratante podrá utilizar su método habitual o convencional para determinar la cuantía del ajuste

^a Proyecto de artículo: todavía no forma parte de la Convención modelo.

12. En la comparación de los convenios de países en desarrollo examinados se ha observado un número considerable de divergencias respecto de la Convención modelo. Sólo alrededor del 32% de los convenios examinados en la muestra incluyen todas las disposiciones de la Convención modelo. La mayoría de ese 32% utiliza la misma formulación que los artículos modelo, aunque algunos convenios se apartan de esa redacción. No es posible determinar si esas variaciones son significativas sin examinar las relaciones económicas y comerciales, culturales e históricas entre los Estados contratantes (véase la sección III *infra*).

13. En cambio, el 54% de los convenios examinados (26 de 48) sólo comprenden las disposiciones del párrafo 1 del artículo 9 de la Convención modelo, y uno de esos 26 convenios sólo incluye las disposiciones del apartado a) del párrafo 1 del artículo 9 en su definición de empresas relacionadas. De ese modo, aunque los convenios prevén el ajuste en el Estado contratante en el que no se han declarado debidamente los beneficios, no establecen ninguna medida de protección contra la doble tributación. Habida cuenta de la frecuencia con que se producen casos de doble tributación, cabe preguntarse por qué se excluye una medida tan básica de protección -que es uno de los dos elementos clave de la Convención modelo. En la sección II se examinarán las posibles explicaciones de éste y otros comportamientos divergentes observados.

14. Se han observado otras dos diferencias que vale la pena señalar. En primer lugar, cuatro de los convenios examinados no disponen de artículos relativos a las "empresas asociadas". Es difícil imaginar qué factores pueden haber dado lugar a la ausencia total de esos artículos. En segundo lugar, varios convenios incluyen disposiciones limitativas en los artículos; tal es el caso principalmente de los convenios correspondientes a países desarrollados, aunque también ocurre en uno de los convenios de países en desarrollo.

15. De los nueve convenios de Francia que se examinan en el cuadro 3, seis son convenios con países en desarrollo y tres con países desarrollados. Los seis convenios con países en desarrollo incluyen el texto exacto de los apartados a) y b) del párrafo 1 del artículo 9. Sin embargo, ninguno de ellos comprende las medidas de protección contra la doble tributación del párrafo 2 del artículo 9.

16. Los tres tratados de Francia con países desarrollados están en conformidad con el espíritu y la letra de los párrafos 1 y 2 del artículo 9 de la Convención modelo. Algunos incluyen también variaciones de las disposiciones propuestas, y uno incluye una disposición limitativa.

17. De los nueve convenios de la Argentina que se examinan en el cuadro 4, siete son convenios con países desarrollados y dos con países en desarrollo. De los siete convenios con países desarrollados, cinco contienen todos los artículos de la Convención modelo y las disposiciones sobre evasión fiscal del proyecto de párrafo 3 del artículo 9; de esos cinco, tres incluyen disposiciones limitativas. La aparente anomalía es el convenio con Francia (que no se examina en el cuadro 3). En ese convenio sólo se incluye el apartado a) del párrafo 1 del artículo 9: se omiten la definición de empresas relacionadas a través de terceros, las medidas de protección contra la doble tributación previstas en el párrafo 2 del artículo 9 y las disposiciones sobre evasión fiscal.

18. De los dos convenios de la Argentina con países en desarrollo, uno incluye todas las disposiciones del párrafo 1 del artículo 9, pero omite las del párrafo 2. El convenio con Bolivia no contiene ningún artículo que se refiera específicamente a las "empresas asociadas".

19. Por consiguiente, existen divergencias entre los artículos de la Convención modelo y los artículos de los convenios de la muestra, pero la evaluación definitiva de la importancia de esas divergencias para el proceso de aplicación de los convenios y los Estados contratantes que se rigen por la Convención modelo dependerá de la etapa siguiente de la

presente investigación, es decir, de la consideración de los factores que pueden explicar esa divergencia.

II. ANÁLISIS DE LA MUESTRA

20. En los cuadros 2, 3 y 4 figuran los resultados del examen de los distintos convenios. En el cuadro 2 se comparan las disposiciones de la Convención modelo relativas a las "empresas asociadas" con las de 46 convenios sobre tributación entre países en desarrollo.

21. En los cuadros 3 y 4 se comparan las disposiciones de la Convención modelo relativas a las "empresas asociadas" con las de los tratados sobre tributación entre Francia y otros países y la Argentina y otros países, respectivamente.

Cuadro 2. Comparación de las disposiciones relativas a las "empresas asociadas" de la Convención modelo con las de los convenios sobre tributación entre países en desarrollo

Artículos de la Convención								
OIDF	Orden	Partes en el Convenio		9 1) a)	9 1) b)	9 2)	Otros	Observaciones
1996	1	Tailandia	Viet Nam	S	S	N	N	
1996	2	Sri Lanka	Yugoslavia	S	S	N	N	
1996	3	Tailandia	Filipinas	S	S	S	S	Párr. 1: ajuste sujeto al estatuto de limitaciones: ≤ 5 años a partir del año en que se efectúa el ajuste, para el Estado contratante
1996	4	Singapur	Filipinas	S	S	N	N	
1996	5	Marruecos	Túnez	S	S	N	N	
1996	6	Marruecos	Rumania	S	S	N	N	
1996	7	Sudáfrica	Israel	S	S	N	N	
1996	8	Singapur	Israel	S	S	N	N	
1996	9	Estonia	Lituania	S	S	S	N	
1996	10	Emiratos Árabes Unidos	Iraq	S	S	S	N	
1996	11	Rumania	Ecuador	S	S	M	N	Párr. 2: Cuando las utilidades de una empresa nacional gravadas por un Estado contratante extranjero incluyen las utilidades que corresponderían al Estado contratante nacional, pero, dada la condición de parte relacionada existente entre la empresa nacional y una empresa extranjera, el Estado contratante extranjero introduce los ajustes correspondientes

Artículos de la Convención								
OIDF	Orden	Partes en el Convenio		9 1) a)	9 1) b)	9 2)	Otros	Observaciones
1996	12	Chipre	República Árabe Siria	S	S	S	N	
1996	13	Chipre	Checoslovaquia	S	S	N	N	
1996	14	Ex República Yugoslava de Macedonia	Croacia	S	S	S	N	
1996	15	Emiratos Árabes Unidos	China	S	S	S	N	
1996	16	Tailandia	China	S	N	N	N	
1996	17	Singapur	China	S	S	N	N	
1996	18	Rumania	China	S	S	N	N	
1996	19	Polonia	China	S	S	N	N	
1996	20	Papua Nueva Guinea	China	S	S	S	N	Párr. 3: se aproxima a la redacción del párr. 3 propuesto en el que se indica que las disposiciones contenidas en los párrs. 1 y 2 no impiden que la legislación del Estado contratante nacional establezca la determinación de utilidades atribuibles a una empresa nacional
1996	21	Kuwait	China	S	S	S	N	
1996	22	Chipre	China	S	S	S	N	
1996	23	República de Corea	Bulgaria	S	S	N	N	
1996	24	Indonesia	Bulgaria	S	S	N	N	
1996	25	Hungría	Bulgaria	S	S	S	N	
1996	26	China	Bulgaria	N	N	N	N	El convenio no dispone de un artículo relativo a las "empresas asociadas", ni hace mención de la fijación de precios de transferencia
1996	27	República de Corea	Brasil	S	S	N	N	
1996	28	India	Brasil	S	S	N	N	
1996	29	República Checa	Brasil	S	S	N	N	
1996	30	China	Brasil	S	S	N	N	

Artículos de la Convención								
OIDF	Orden	Partes en el Convenio		9 1) a)	9 1) b)	9 2)	Otros	Observaciones
1996	31	Botswana	Mauricio	S	S	S	N	
1996	32	Letonia	Belarús	S	S	S	N	
1996	33	Pakistán	Bangladesh	S	S	N	N	
1996	34	República de Corea	Bangladesh	S	S	N	N	
1996	35	India	Bangladesh	S	S	N	N	
1996	36	Albania	Hungría	S	S	S	N	
1996	37	Albania	Malasia	S	S	N	N	
1996	38	Albania	Poionia	S	S	S	N	
1996	39	Albania	Rumania	S	S	S	N	
1996	40	Argelia	Túnez	S	S	S	N	
1996	41	Grupo Andino	Bolivia	N	N	N	N	No contiene disposiciones sobre "empresas asociadas" ni fijación de precios de transferencia
1996	42	Grupo Andino	Colombia	N	N	N	N	No contiene disposiciones sobre "empresas asociadas" ni fijación de precios de transferencia
1996	43	Grupo Andino	Ecuador-Perú	N	N	N	N	No contiene disposiciones sobre "empresas asociadas" ni fijación de precios de transferencia
1996	44	Grupo Andino	Venezuela	N	N	N	N	No contiene disposiciones sobre "empresas asociadas" ni fijación de precios de transferencia
1996	45	Consejo de la Unión Económica Árabe	Egipto, Iraq, Jordania, Kuwait, República Árabe Siria, Sudán, Yemen	M	M	N	N	Art. 8: el Estado contratante puede hacer caso omiso de las relaciones comerciales y financieras entre empresas cuando dicha situación tenga como consecuencia una reducción de los ingresos de ese Estado; Art. 8 a) y b): disposiciones sobre empresas subsidiarias/ filiales y empresas asociadas

Artículos de la Convención								
OIDF	Orden	Partes en el Convenio		9 1) a)	9 1) b)	9 2)	Otros	Observaciones
1996	46	Argentina	Bolivia	N	N	N	N	No contiene disposiciones sobre "empresas asociadas" ni fijación de precios de transferencia

S = sí

N = no

M = distinta redacción pero compatible con la Convención modelo

Cuadro 3. Comparación de las disposiciones sobre "empresas asociadas" de la Convención modelo con las de los convenios sobre tributación entre Francia^c y otros países

Artículos de la Convención								
OIDF	Orden	Partes en el Convenio		9 1) a)	9 1) b)	9 2)	Otros	Observaciones
1996	1	Francia	Argelia	S	S	N	N	
1996	2	Francia	Bangladesh	S	S	N	N	
1996	3	Francia	Benin	S	S	N	N	
1996	4	Francia	Brasil	S	S	N	N	
1996	5	Francia	República Centrafricana	S	S	N	N	
1996	6	Francia	Chipre	S	S	S	S	
1996	7	Francia	Australia	S	S	N	N	Algunas diferencias en la redacción, pero disposiciones compatibles en esencia con los artículos de la Convención Modelo
1996	8	Francia	Austria	S	S	S	S	
1996	9	Francia	Canadá	S	S	S	S	Incluidas las disposiciones del estatuto de limitaciones

S = sí

N = no

^c Véase el tratado con la Argentina en el cuadro 4 *infra*.

Cuadro 4. Comparación de las disposiciones sobre "empresas asociadas" de la Convención modelo con las de los convenios sobre tributación entre la Argentina y otros países

Artículos de la Convención								
OIDF	Orden	Partes en el Convenio		9 1) a)	9 1) b)	9 2)	Otros	Observaciones
1996	1	Argentina	Austria	S	S	N	N	
1996	2	Argentina	Canadá	S	S	S	S	Estatuto de limitaciones y disposiciones sobre fraude
1996	3	Argentina	Dinamarca	S	S	S	S	Estatuto de limitaciones y disposiciones sobre fraude
1996	4	Argentina	Finlandia	S	S	S	S	Estatuto de limitaciones y disposiciones sobre fraude
1996	5	Argentina	Francia	S	S	N	N	
1996	6	Argentina	Estados Unidos	S	S	S	S	
1996	7	Argentina	Países Bajos	S	S	N	N	Estatuto de limitaciones y disposiciones sobre fraude
1996	8	Argentina	Bolivia	N	N	N	N	
1996	9	Argentina	Brasil	S	S	N	N	

S = sí

N = no

22. En la sección I supra se exponían brevemente los resultados de la comparación. En la siguiente sección se examinan los pormenores del análisis.

III. EXAMEN DE LOS RESULTADOS

23. Los resultados del examen de los convenios sobre tributación de los 46 países en desarrollo revelan divergencias sustanciales respecto de los artículos de la Convención modelo. Sin embargo, no está claro cuáles son las repercusiones que esas divergencias pueden tener en el proceso de aplicación de los convenios. Existen dos obstáculos que limitan las conclusiones que se pueden sacar o las deducciones que se pueden hacer. En primer lugar, el presente estudio se ha limitado a los artículos de los convenios relativos a las "empresas asociadas". Es dudoso que se registren niveles similares de divergencia, en condiciones similares, en los artículos de los convenios que no se han examinado; ello sólo podría averiguarse mediante un examen general de los convenios incluidos en la muestra. En segundo lugar, un examen de los convenios, en sí mismo, no revela los factores que los Estados contratantes tuvieron en cuenta en las negociaciones de las que surgió el convenio. La presente investigación se

está ampliando a fin de examinar esas consideraciones, sobre la base de la hipótesis de que se pueden establecer y especificar las relaciones existentes entre los Estados contratantes. No es probable que pueda establecerse un modelo de predicción más fidedigno, pero ese análisis tendría un valor considerable para estudiar las relaciones entre la política fiscal, la economía y las empresas multinacionales.

24. Lo que se expone a continuación son dos temas que se podrían examinar durante la reunión. En primer lugar, se proponen varias relaciones entre Estados contratantes que guardan conexión con la hipótesis mencionada. En segundo lugar, En la sección IV se examinan, en la medida en que lo permitan los datos disponibles, las consecuencias que las divergencias observadas en los convenios de la muestra pueden tener para el proceso de aplicación de los convenios y las disposiciones de la convención modelo relativas a las "empresas asociadas".

25. Son varios los factores que pueden influir en el proceso de elaboración de convenios. Algunos contribuyen a explicar la tendencia de los países desarrollados a establecer conjuntos de normas bien definidos que reducen la ambigüedad, aunque también la flexibilidad. Otros pueden explicar la tendencia de los países en desarrollo a la flexibilidad y a establecer conjuntos de normas generales que, en el proceso de aplicación, pueden permitir la individualización de los acuerdos comerciales y su adaptación a necesidades concretas, pero que también tienden a restar claridad. La mayoría de los ejemplos que se exponen a continuación proceden de datos sobre casos concretos, de fuentes con diversos grados de experiencia en la preparación y la negociación de convenios.

26. En general, en los países desarrollados la sociedad y el entorno comercial son complejos y sofisticados, y también lo son los sistemas de reglamentación. Son países "de tendencia reglamentadora". Esa es la consecuencia natural de la evolución de la sociedad y el comercio, y de todas las complejidades que normalmente entraña integrar innumerables partes independientes en un único mecanismo operacional. En esos entornos con tendencia reglamentadora se suele dar más importancia a un conjunto bien definido de normas que sirva de orientación y permita el control. Por definición, las posibilidades de flexibilidad espontánea son menores: la flexibilidad del sistema ha de estar contemplada en las normas. Como es de esperar, los países desarrollados dedican un volumen considerable de recursos a redactar normas y supervisar su cumplimiento. Eso es lo que se observa cuando se examinan los recursos que los países desarrollados o los países con una actividad comercial compleja, así como los organismos de supervisión, destinan a la redacción y aplicación de normas tales como leyes y reglamentos fiscales.

27. Otro factor que afecta a las consideraciones de los países desarrollados a la hora de concertar convenios es la creciente competencia por los impuestos en el mercado mundial. Entre los países desarrollados se registra una tendencia hacia la congruencia fiscal³. Esa congruencia conlleva, entre otras cosas, la paridad de los tipos impositivos⁴. Esa paridad da lugar a la imposición de un límite superior flexible a la carga tributaria de las empresas multinacionales. Ello se debe a condiciones que se registran a nivel mundial. Los países desarrollados compiten por los mercados y el capital. Aunque aspiran a mantener un nivel suficiente de ingresos fiscales, no quieren que los costos fiscales supongan una desventaja comparativa para las empresas que están bajo su jurisdicción. Como resultado de esas presiones, el tipo del impuesto sobre las sociedades se vuelve inflexible desde un punto de vista de competitividad económica. Habida cuenta de que los países no pueden proteger a su hacienda pública simplemente subiendo los tipos impositivos, adquiere gran importancia la asignación de los impuestos internacionales⁵. A medida que surge la cuestión de la asignación, cada país responde con normas y reglamentos más complejos, e intensifica sus esfuerzos en el ámbito de la aplicación.

28. El carácter de los productos influye también en las consideraciones relativas a los convenios y al comercio. Los países que comercian con productos manufacturados y basados en la tecnología o con objetos de

propiedad intelectual tienden a seguir más de cerca los artículos de la Convención modelo y a incorporar las adiciones propuestas. Se trata de productos sofisticados que requieren mecanismos comerciales complejos. Esa complejidad, así como el número de permutaciones posibles en los acuerdos comerciales multinacionales, hace más difícil y más costoso aplicar unas normas de fijación de precios "en condiciones de plena competencia" o "independientes", ya que ello requeriría considerar individualmente cada transacción. Para promover la claridad, la coherencia y el cumplimiento de las normas, esos países prefieren un entorno bien definido. Esa preferencia coincide también con la tendencia a la reglamentación del país o la rama de actividad. Pese a que los países desarrollados suelen formar parte de esa categoría, se trata de un factor relacionado con los productos que también puede influir en el proceso de aplicación de los convenios de los países en desarrollo.

29. Esos factores son igualmente importantes para los convenios de los países en desarrollo, pero las preocupaciones de éstos son la antítesis de las examinadas anteriormente. Los países en desarrollo suelen optar por la flexibilidad en sus normas⁶ y convenios. Su estructura de incentivos es diferente. Están entrando en nuevos mercados, importando inversiones de capital y construyendo su base tecnológica y de productos. Las normas y las estructuras son idóneas para una economía desarrollada, pero esos mismos elementos limitan la capacidad de la economía en desarrollo para concertar acuerdos comerciales que respondan a necesidades comerciales concretas como medio de promover sus objetivos de desarrollo y crecimiento. Ese es el objetivo de las moratorias fiscales o los paraísos fiscales: favorecen la formación de capital y el desarrollo comercial en detrimento de los ingresos fiscales en un intento de fomentar el comercio en general o el de tecnologías o productos específicos.

30. La reglamentación de la fijación de precios de transferencia puede también reflejar los incentivos económicos de un país, al igual que lo hacen las moratorias fiscales. Los países en desarrollo suelen emplear una prueba general de beneficios en condiciones de plena competencia y tratar cada caso por separado, en lugar de formular definiciones específicas, aunque a veces muy confusas, de los métodos aceptables de fijación de precios de transferencia⁷ y de administrar estrictamente los procedimientos de aplicación correspondientes. Salvo en casos extraordinarios, en la etapa en que los países en desarrollo están construyendo sus tecnologías, bases de productos y mercados, tienen más interés en el desarrollo del comercio y el capital que preocupación por la evasión de impuestos. La finalidad del criterio general es permitir al país hacer frente a problemas tales como el fraude, conservando al mismo tiempo la flexibilidad necesaria para adoptar una amplia gama de acuerdos que respondan a necesidades comerciales concretas. De ese modo, cada país dispone de la flexibilidad que necesita.

31. Existen consideraciones relativas al costo de las transacciones que guardan relación con las diversas estrategias para el establecimiento de convenios. Muchos países en desarrollo se vuelven hacia los países desarrollados en busca de enseñanza y formación en esferas especializadas. El país en desarrollo puede correr con los gastos de un experto invitado o enviar a nacionales suyos al extranjero. Muchos países en desarrollo prefieren enviar a sus nacionales a los países desarrollados en vez de recibir la visita de expertos, porque ello permite a sus estudiantes tener acceso a más servicios y desarrollar una base de conocimientos que sólo se obtiene residiendo en el país, en vez de subvencionar la exposición a una única fuente y durante un tiempo limitado. Esa estrategia resulta para el país en desarrollo mucho más eficiente en función de los costos. En esos casos, cabe esperar que las disposiciones de los convenios de los países en desarrollo hagan mayor hincapié en los artículos que se refieren al régimen fiscal que se aplica a sus profesores y estudiantes en países extranjeros.

32. Entre las consideraciones que influyen en los Estados a la hora de establecer convenios figuran también factores comerciales y culturales históricos. Por ejemplo, los lazos coloniales o culturales pueden dar lugar a acuerdos especiales de inversión entre Estados, o a mayores

subvenciones económicas en cuanto a los impuestos distintos del impuesto sobre la renta. Los motivos que esos países tienen para estructurar convenios relativos al impuesto sobre la renta son muy distintos de los que tienen aquellos cuya relación es fundamentalmente de carácter comercial. Por ejemplo, esas consideraciones se superponen en gran medida a la inquietud por la evasión fiscal o la asignación fiscal; en esas condiciones, cabría esperar que las disposiciones de los convenios fueran menos estrictas y tuvieran un carácter menos restrictivo.

IV. CONSECUENCIAS

33. Para concluir, los resultados de la comparación indican que los convenios entre países en desarrollo y, en algunos casos, entre países en desarrollo y países desarrollados, se apartan de las disposiciones estándar de la Convención modelo. Sin embargo, cabe preguntarse cómo se deben interpretar esas divergencias.

34. En la sección III supra se indica que son muchos los factores de los que cabría lógicamente esperar en principio que afectaran a las consideraciones para establecer convenios. Aunque la sección III no contiene una lista exhaustiva, muchos de los supuestos formulados son compatibles con lo que vemos, por ejemplo, en las condiciones de los convenios y los planes de reglamentación de los países desarrollados y en desarrollo por lo que respecta a la fijación de precios de transferencia.

35. Los resultados deben examinarse en el contexto de la cuestión abordada, a saber, los artículos de los convenios relativos a las "empresas asociadas" o a la fijación de precios de transferencia. No está claro que los resultados del presente examen puedan ayudar a predecir qué cabría esperar de un examen más amplio -como el realizado por Lawrence Lokken en 1995 (véase ST/SG/AC.8/1995/L.9)- referido exclusivamente a los países en desarrollo.

36. Los resultados ponen de manifiesto la existencia de divergencias respecto de los artículos de la Convención modelo en los convenios entre países en desarrollo que se han examinado. Cabe suponer que esas divergencias no son un mero accidente, sino que tienen una finalidad; en cualquier caso, sea o no intencionado, el efecto de esa divergencia es que los Estados contratantes se colocan en una posición que permite mayor flexibilidad para abordar las transacciones comerciales individuales.

37. Aunque la demostración de que tal divergencia existe tiene cierto valor informativo, el siguiente paso es tratar de explicar qué factores han influido en la elaboración de los artículos. En la sección III supra se proponen varias posibles consideraciones, pero no existe un único factor que explique todas las distintas divergencias en cada caso. Por consiguiente, es necesario comprobar si los factores indicados a modo de hipótesis afectan realmente al proceso de elaboración de los convenios.

38. El valor de esa información estriba en que puede ayudar a los Estados contratantes a llevar a cabo ese proceso. Es importante tratar de determinar qué está incluido -es decir, por qué se incorporan determinadas divergencias- antes de que ningún Estado contratante pueda determinar qué debería incluirse.

39. En resumen, cabe decir que los resultados demuestran que las disposiciones relativas a las "empresas asociadas" de los tratados sobre tributación entre países en desarrollo difieren de los artículos estándar de la Convención modelo. Aunque esa divergencia puede mostrar tendencias, no está claro cuáles son las consecuencias de esas tendencias o pautas porque no está claro que sea una configuración concreta de factores la que ocasiona la divergencia. Sería perjudicial eliminar esas divergencias hasta que sus causas se conozcan y puedan tratarse de manera concreta en las disposiciones de los convenios.

40. Los resultados proporcionan también material que promueve la eficacia de los programas de información y educación relativos a los convenios sobre la doble imposición, el proceso de elaboración de dichos convenios y las negociaciones pertinentes. A medida que se conocen mejor los casos de divergencia, aumenta la información de que se dispone para esos servicios de programas.

Notas

1. A los fines del presente documento, se entenderá por país en desarrollo todo país que no sea miembro de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos. Ese criterio parece acorde con los documentos anteriores sobre esta cuestión.

2. Publicación de las Naciones Unidas, N° de venta S.80.XVI.3.

3. Véase Wunder, H.F., y S.E. Crow, "International tax reform since 1986: an update", Tax Notes International, 7 de abril de 1997.

4. Véase ibíd., nota 3.

5. Véase Crow, S.R., y E.H. Sauls, "Tax and management implications for transfer pricing for international business", Proceedings: Academy of International Business, West and Southeast Asia Regional Conference (Hong Kong, junio de 1993).

6. Véase Crow, Stephen R., "The new mandate for international transfer pricing: a new paradigm for multinationals", Proceedings: 1996 Western Decision Sciences Institute Conference, abril de 1996.

7. Véase ibíd., nota 6.