



**Grupo ad hoc de Expertos sobre cooperación internacional
en cuestiones de tributación****11ª reunión**

Ginebra, 15 a 19 de diciembre de 2003

**Marco institucional para fortalecer la cooperación
internacional en cuestiones de tributación****Resumen*

El Consenso de Monterrey de la Conferencia Internacional sobre la Financiación para el Desarrollo (2002) comprometió a los Jefes de Estado y de Gobierno a esforzarse por erradicar la pobreza, lograr un crecimiento económico sostenido y promover un desarrollo sostenible en los países en desarrollo y economías en transición. Para lograr este noble objetivo, recomendaron una serie de medidas, en particular: a) el apoyo internacional para la movilización de recursos internos para el desarrollo y b) mejorar el marco institucional para fortalecer la cooperación internacional en materia de tributación.

El presente informe contiene una propuesta destinada a fortalecer la capacidad de los países en desarrollo y economías en transición para movilizar recursos nacionales, estableciendo para ello niveles adecuados de tributación, y mejorar el marco institucional para fortalecer la cooperación internacional en materia de tributación. La base de la propuesta es la creación de una comisión sobre cooperación fiscal internacional en el seno del Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas. Esta comisión sustituiría al actual Grupo ad hoc de Expertos sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación y promovería la cooperación entre las Naciones Unidas y otras organizaciones internacionales que participan en el desarrollo económico, y brindaría a los Estados Miembros de las Naciones Unidas más apoyo cuando se discuten importantes cuestiones internacionales de tributación en la comunidad internacional.

* Para la preparación de este documento, la secretaría del Grupo ad hoc de Expertos sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación contó con la ayuda del catedrático Michael J. McIntyre, quien actuó como consultor; del Sr. Antonio Figueroa, Presidente del Grupo ad-hoc; y de otros miembros del Grupo ad hoc. Las opiniones expresadas son las del autor y no representan necesariamente las de Naciones Unidas.



La comisión intergubernamental propuesta contaría con una plantilla reducida de profesionales competentes. Este personal facilitaría apoyo técnico a la comisión, contribuiría a organizar los proyectos de asistencia técnica y los actos de cooperación fiscal internacional para los países en desarrollo y economías en transición y ayudaría a recoger información sobre las prácticas fiscales internacionales de importancia para los países en desarrollo.

Índice

	<i>Párrafos</i>	<i>Página</i>
I. Un marco institucional mejorado para la cooperación fiscal internacional	1–21	3
II. Movilización de los recursos internos para el desarrollo: necesidad de reducir la evasión fiscal internacional, la competencia fiscal excesiva y la fuga de capitales	22–32	8
III. Participación de las Naciones Unidas y de la Sociedad de las Naciones en cuestiones fiscales internacionales	33–48	11
IV. El nuevo marco institucional propuesto.	49–55	15

I. Un marco institucional mejorado para la cooperación fiscal internacional

1. En la Conferencia Internacional sobre la Financiación para el Desarrollo, celebrada en Monterrey (México) del 18 al 22 de marzo de 2002, los Jefes de Estado y de Gobierno decidieron “hacer frente a los problemas de la financiación para el desarrollo en el mundo, en particular en los países en desarrollo”¹ y se comprometieron en esa Conferencia “a erradicar la pobreza, lograr un crecimiento económico sostenido y promover un desarrollo sostenible”, al tiempo que avanzaban hacia un sistema económico mundial basado en la actividad y que incluyese a todos².

2. Nadie, y menos los Jefes de Estado y de Gobierno reunidos en Monterrey, creen que el desarrollo económico sostenido en los países en desarrollo y economías en transición pueda conseguirse fácilmente o con una simple iniciativa. Lo que se requiere es una campaña en múltiples frentes. Los Jefes de Estado y de Gobierno determinaron varias esferas importantes en las que es esencial que las medidas tengan éxito. Una de ellas es la movilización de los recursos internos para el desarrollo³. Otra es el fortalecimiento de la cooperación internacional en cuestiones de tributación⁴.

La necesidad de cooperación internacional

3. En una economía globalizada, los objetivos de movilización de los recursos internos y fortalecimiento de la cooperación internacional en cuestiones de tributación están íntimamente relacionados. La clave para la movilización de los recursos es un sistema fiscal eficaz. Sin embargo, un sistema fiscal no puede operar eficazmente si los gobiernos no tienen autoridad soberana para exigir los impuestos. Las fuerzas de la globalización han reducido la facultad de exigir impuestos al aumentar las oportunidades de evasión fiscal internacional y facilitar la huida de capitales y al favorecer la competencia fiscal entre gobiernos. Para recuperar la autoridad para exigir impuestos y, por lo tanto, la capacidad para movilizar recursos internos para el desarrollo, los países deben cooperar entre sí y reducir las formas indeseables de competencia fiscal y las oportunidades de evasión fiscal y huida de capitales.

4. Los países desarrollados y en desarrollo han reconocido desde hace tiempo las ventajas derivadas de la cooperación internacional en cuestiones de tributación. En la economía mundial, las actividades empresariales y comerciales transfronterizas están dominadas por un número relativamente pequeño de poderosas empresas multinacionales. Por una parte, estas empresas pueden ser objeto de doble tributación en varios países, lo que crearía obstáculos al comercio y a las inversiones transfronterizas. Por otra parte, una empresa multinacional puede aprovecharse de su condición de multinacional para evadir los impuestos en todos los países en que opera. En la sección III *infra* se hace una reseña histórica de los esfuerzos de las Naciones Unidas y su predecesora, la Sociedad de las Naciones, para configurar las normas internacionales destinadas a evitar el Escala de la doble tributación internacional y el Caribdis de la evasión fiscal internacional.

Cooperación entre países desarrollados

5. Los principales países industrializados han abordado los problemas relacionados con la tributación internacional bajo los auspicios de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE). La predecesora de la OCDE se creó en 1948 para reactivar las economías de Europa en el contexto del Plan Marshall. Contaba con 16 miembros, todos ellos países europeos no pertenecientes al antiguo bloque soviético. La composición de la OCDE se ha ido ampliando a lo largo de los años para incluir a todos los principales países industrializados del mundo. Actualmente cuenta con 30 miembros, sólo dos de los cuales —México y la República de Corea— son países en desarrollo y economías en transición. La OCDE comenzó su labor sobre la tributación internacional en 1956, con la creación de un Comité de Asuntos Fiscales. Este Comité estaba encargado de formular una convención modelo para evitar la doble tributación⁵. El Comité preparó un proyecto de convención en 1963, y su primera convención modelo en 1977. Esta convención modelo no fue modificada hasta comienzos del decenio de 1990. Desde entonces, ha sido revisada varias veces y actualmente se publica en formato de hojas sueltas.

6. La OCDE cuenta con una plantilla importante de profesionales dedicados a analizar las cuestiones de tributación internacional y a recoger datos útiles para este análisis. La OCDE es la guardiana de su convención modelo para evitar la doble tributación, que ha tenido un gran éxito y una influencia importante para configurar el contenido de los acuerdos fiscales bilaterales. Esta influencia ha ido más allá de los acuerdos fiscales entre miembros de la OCDE. La OCDE también ha influido en el desarrollo de un consenso internacional sobre muchas cuestiones fiscales internacionales que sólo guardan una relación indirecta con las convenciones sobre tributación. Por ejemplo, ha formulado directrices detalladas sobre cómo deben fijarse los precios de transferencia sobre las transacciones entre elementos relacionados de una empresa multinacional.

7. En años recientes, la OCDE ha patrocinado diversos programas sobre tributación en interés de los países en desarrollo y economías en transición, y ocasionalmente ha invitado a algunos de estos países a participar en debates públicos sobre cuestiones de tributación internacional. Sin embargo, los países en desarrollo y economías en transición no tienen voz en las reuniones de la OCDE cuando se adoptan decisiones sobre cuestiones internacionales de tributación. Son simples observadores de un proceso que puede afectar profundamente sus intereses, pero en el que son impotentes para influir. Asimismo la OCDE ha destacado que “aunque mantiene extensos contactos con países no pertenecientes a la OCDE y está muy consciente de las cuestiones que afectan a los países en desarrollo a través de su programa para países no miembros, la OCDE no representa las opiniones de los países en desarrollo”⁶.

8. En muchos casos, los objetivos de los Estados miembros de la OCDE coinciden con los objetivos del grupo de países en desarrollo y economías en transición. Ambos grupos se benefician, por ejemplo, del desarrollo de normas sobre tributación internacional que promueven sus actividades económicas transfronterizas o tratan de evitar la evasión fiscal; pero los intereses de ambos grupos no siempre coinciden. La mayoría de los países de la OCDE, por ejemplo, tienden a favorecer las restricciones de la jurisdicción de origen, en particular en el caso de las rentas del capital, en tanto que los países en desarrollo y economías en transición son partidarios en general de un ejercicio más amplio de la jurisdicción del país de origen.

9. El conflicto entre los objetivos de los Estados miembros de la OCDE y los países en desarrollo ha sido evidente en los recientes esfuerzos de la OCDE para alcanzar un consenso internacional sobre el trato fiscal adecuado de los ingresos derivados del comercio electrónico transfronterizo. La OCDE era partidaria de un sistema que impediría al Estado de origen, en la mayoría de los casos, gravar estos ingresos. Se invitó a algunos países en desarrollo y economías en transición a participar en los foros públicos sobre comercio electrónico. La decisión básica de limitar la jurisdicción del país de origen, al parecer había sido adoptada por la OCDE antes de que comenzase siquiera el debate público. Los países en desarrollo y economías en transición evidentemente no tuvieron un sitio en la mesa cuando se tomó esta decisión.

Permitir a los países en desarrollo y a los países con economías en transición participar de las decisiones.

10. Las Naciones Unidas han reconocido desde hace tiempo la necesidad de que los países en desarrollo y economías en transición tuvieran voz en la formulación de las normas fiscales internacionales. El 4 de agosto de 1967, el Consejo Económico y Social aprobó la resolución 1273 (XLIII), en la que se pide al Secretario General que cree un grupo de trabajo especial, integrado por expertos y funcionarios de los servicios fiscales propuestos por los gobiernos, que actúen a título personal, procedentes de países desarrollados y países en desarrollo y que representen de forma adecuada a las distintas regiones y sistemas fiscales, con la función de explorar, en consulta con los organismos internacionales interesados, los medios de facilitar la conclusión de acuerdos fiscales entre países desarrollados y países en desarrollo, incluida la formulación, según corresponda, de posibles normas y de técnicas para su uso en acuerdos fiscales que resulten aceptables para ambos grupos de países y que protejan plenamente sus respectivos intereses fiscales.

11. De conformidad con esta resolución, en 1968 el Secretario General estableció el Grupo de Expertos en Acuerdos Fiscales entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo. Este Grupo estaba integrado por funcionarios y expertos fiscales de 20 países. La fructífera labor del Grupo de Expertos se examina en el capítulo III *infra*. En 1980, el Grupo de Expertos cambió su nombre por el de “Grupo ad hoc de Expertos sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación” y el número de sus miembros se amplió a 25, de conformidad con la resolución 1980/13 del Consejo Económico y Social, de 28 de abril de 1980. Diez de sus miembros proceden de países desarrollados y los 15 restantes de países en desarrollo y economías en transición.

12. No obstante, un grupo ad hoc de expertos no constituye un marco de cooperación adecuado para la cooperación internacional entre países desarrollados y países en desarrollo y economías en transición. Lo que se requiere es una institución permanente, con la categoría necesaria para dar a todos los países, incluidos los países en desarrollo y economías en transición, una voz efectiva en la adopción de normas fiscales internacionales. Solamente una estructura en el marco de las Naciones Unidas podría tener la categoría y la legitimidad necesarias en las actuales circunstancias internacionales.

13. La necesidad de un nuevo marco institucional para abordar las cuestiones de tributación internacional ha sido reconocida por las Naciones Unidas y otras instituciones internacionales en muchas ocasiones. En la Declaración del Milenio de las Naciones Unidas (véase la resolución 55/2 de la Asamblea General, de 8 de

septiembre de 2000) los jefes de Estado y de Gobierno declararon que para que los esfuerzos de globalización beneficien a toda la población del mundo “deberán incluir la adopción de políticas y medidas, a nivel mundial, que correspondan a las necesidades de los países en desarrollo y de las economías en transición y que se formulen y apliquen con la participación efectiva de esos países y esas economías” (párr. 5); decidieron en consecuencia “crear en los planos nacional y mundial un entorno propicio al desarrollo y a la eliminación de la pobreza (párr. 12); y observaron que el éxito de sus objetivos depende entre otras cosas de la buena gestión de los asuntos públicos de cada país” y “depende también de la buena gestión de los asuntos públicos en el plano internacional y de la transparencia de los sistemas financieros, monetarios y comerciales” (párr. 13).

14. La cuestión clave consiste en cómo proporcionar un marco institucional adecuado para la cooperación internacional en cuestiones de tributación. El informe del Secretario General al Comité Preparatorio de la Reunión Intergubernamental e Internacional de Alto Nivel sobre la Financiación del Desarrollo (A/AC.257/12), de 18 de diciembre de 2000, señalaba la necesidad de “reforzar aún más la actual estructura de instituciones y redes internacionales, particularmente en lo concerniente al objetivo de lograr un crecimiento económico mundial mayor y más equitativo” para conseguir “la buena gestión de los asuntos públicos en el plano internacional”, según la Declaración del Milenio de las Naciones Unidas. El informe añadía:

“Existe la creciente necesidad de mejorar los dispositivos de cooperación entre las autoridades fiscales nacionales. El aumento de la interdependencia económica y financiera internacional está obligando a las autoridades nacionales a instaurar y aplicar diversos instrumentos fiscales. Los gobiernos tropiezan cada vez con más limitaciones de la competencia internacional tanto en cuanto a las formas impositivas como a los tipos impositivos que pueden aplicar. El mejoramiento de la cooperación internacional entre las autoridades fiscales contribuiría, entre otras cosas, a reducir las posibilidades de evasión fiscal, contribuiría a mitigar la inestabilidad de las corrientes de capitales a que están a veces sometidos los países en desarrollo y establecería incentivos y desincentivos fiscales en apoyo de los bienes públicos, como la evitación del agotamiento de los bienes comunales mundiales” (párr. 140).

“Estas metas exigen grandes mejoras en la cooperación internacional en los asuntos de tributación. Existen foros en organizaciones de miembros reducidos para tratar de estas cuestiones desde los puntos de vista de sus miembros, en particular la OCDE. Además, la tributación se aborda a nivel de expertos en foros de las Naciones Unidas, en particular el Grupo ad hoc de Expertos sobre cooperación internacional en asuntos fiscales y determinados grupos de expertos sobre contabilidad y otros asuntos conexos que son convocados por la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (UNCTAD). No obstante, aunque la OCDE, por ejemplo, ha emprendido varias actividades de extensión con países no miembros, en la actualidad no existe ningún foro intergubernamental mundial que examine las cuestiones fiscales con carácter regular que pueda situar el debate fiscal en un contexto más amplio, incluso de desarrollo” (párr. 141).

15. Para colmar estas deficiencias institucionales en el trato de las cuestiones fiscales internacionales, el informe del Secretario General recomendaba que se examinasen detenidamente varias opciones. Una de estas opciones consistía en agrupar las

diversas organizaciones internacionales que se ocupan de las cuestiones fiscales en una entidad única, a la que provisionalmente se denominó organización fiscal internacional. Una opción “menos ambiciosa” consistiría en fortalecer la capacidad de las Naciones Unidas para ocuparse de las cuestiones de tributación internacional aprovechando el éxito del Grupo Ad hoc de Expertos sobre cooperación en asuntos fiscales (párr. 142).

16. Con el fin de promover el debate de las opciones para corregir las deficiencias en los actuales acuerdos institucionales de cooperación fiscal internacional, el Secretario General designó un Grupo de Alto Nivel sobre la Financiación para el Desarrollo, presidido por el Sr. Ernesto Zedillo, ex Presidente de México. Este Grupo publicó un informe (“el informe Zedillo”) el 26 de junio de 2001 (véase documento A/55/1000). Una de las recomendaciones clave del informe Zedillo era que la “comunidad internacional considere los posibles beneficios que reportaría una organización tributaria internacional” (resumen, recomendación 12). Los miembros del Grupo dejaron claro que a su juicio estos beneficios eran considerables (sección 5, titulada “Cuestiones de sistema”, subsección titulada “Creación de nuevas instituciones”).

17. La recomendación implícita del informe Zedillo con respecto a la creación de una organización fiscal internacional provocó un amplio debate entre la comunidad fiscal internacional. Gran parte de las reacciones fueron críticas. En un extremo, los críticos adujeron que una nueva organización era innecesaria y que duplicaría, aunque con menos eficacia, las actividades de las organizaciones internacionales existentes, en particular la OCDE. En el otro extremo, algunos críticos expresaron la preocupación de que la propuesta organización fiscal internacional tuviera demasiado éxito y pudiera transformarse con el tiempo en un super organismo que controlaría las políticas fiscales de los gobiernos nacionales.

18. No obstante estas críticas, algunos comentaristas respondieron positivamente a la propuesta de crear una organización fiscal internacional. A su juicio, los actuales acuerdos internacionales no dan a los países en desarrollo y economías en transición una voz eficaz en la adopción de normas fiscales internacionales, y las normas promovidas por unas organizaciones con un número limitado de miembros carecen de legitimidad universal.

19. Independientemente de sus méritos objetivos, la propuesta de una organización fiscal internacional no recibió apoyo en el Consenso de Monterrey de la Conferencia Internacional sobre Financiación para el Desarrollo. Los cambios políticos en algunos países y la fuerte oposición de algunas organizaciones internacionales sellaron su suerte. El Consenso de Monterrey reconoció, sin embargo, que la cooperación internacional en cuestiones tributarias era importante y que las disposiciones institucionales actuales debían adaptarse para tener en cuenta las preocupaciones de los países en desarrollo y economías en transición. La Conferencia también recomendó que se fortaleciese “la cooperación internacional en cuestiones tributarias, mejorando el diálogo entre las autoridades tributarias nacionales y aumentando la coordinación de la labor de los órganos multilaterales competentes y las organizaciones regionales pertinentes, prestando especial atención a las necesidades de los países en desarrollo y los países con economías en transición” (párr. 64).

Lecciones aprendidas

20. Son varias las lecciones que pueden sacarse del debate público sobre la propuesta del Consenso de Monterrey de crear una organización fiscal internacional y promover la cooperación internacional:

- En primer lugar, parece haber un amplio consenso en el sentido de que los acuerdos institucionales actuales son deficientes ya que no dan voz a los países en desarrollo y economías en transición en las decisiones sobre las normas internacionales.
- En segundo lugar, cualesquiera que sean las normas fiscales internacionales resultantes de los acuerdos internacionales existentes carecen de la legitimidad, ya que ésta sólo puede emanar del apoyo de una organización internacional con representación universal.
- En tercer lugar, cualquier reforma que se proponga del actual marco institucional para la cooperación fiscal internacional no podrá contar con un amplio apoyo a menos que se base en las instituciones internacionales existentes y respete sus esferas de actuación tradicionales.
- En cuarto lugar, la forma más prometedora para las Naciones Unidas de proseguir la reforma es fortalecer su propia capacidad para entablar un diálogo internacional sobre cuestiones fiscales internacionales.

21. En la sección IV figura una propuesta detallada destinada a mejorar la capacidad de las Naciones Unidas para abordar las cuestiones fiscales internacionales. Teniendo en cuenta las lecciones mencionadas antes, la propuesta se basa en un arreglo existente, a saber, el Grupo Ad Hoc de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones Tributarias. Esta propuesta no pretende promover una organización fiscal internacional de manera indirecta. Por el contrario, no se propugna ninguna nueva organización internacional. La propuesta reconoce plenamente las funciones legítimas que desempeñan otras organizaciones internacionales en materia de tributación internacional, y ofrece un medio de fortalecer la cooperación entre estas organizaciones y las Naciones Unidas. Aunque tiene algunos objetivos secundarios compatibles con las prácticas actuales del Grupo Ad Hoc, su objetivo primordial es dar voz a los países en desarrollo y economías en transición en la formulación de las normas fiscales internacionales.

II. Movilización de los recursos internos para el desarrollo: necesidad de reducir la evasión fiscal internacional, la competencia fiscal excesiva y la fuga de capitales

22. Los países en desarrollo y economías en transición no pueden esperar “erradicar la pobreza, lograr el crecimiento económico sostenido y promover el desarrollo sostenible” a menos que consigan movilizar los recursos internos para el desarrollo. Un sistema fiscal eficaz es un elemento esencial de cualquier programa realista para movilizar los recursos internos.

23. Un requisito clave para movilizar los recursos internos es lo que el Consenso de Monterrey califica de “entorno nacional propicio”. Según el Consenso de Monterrey:

“Un entorno nacional propicio es fundamental para movilizar los recursos internos, aumentar la productividad, reducir la fuga de capitales, estimular el sector privado y atraer y utilizar productivamente las inversiones y la asistencia internacionales. La comunidad internacional debe apoyar los esfuerzos por crear ese entorno” (párr. 10).

24. Prácticamente todos los países en desarrollo y economías en transición tropiezan con graves problemas para administrar un sistema fiscal eficaz, debido a las fuerzas de la globalización que escapan a su control. También se enfrentan con graves problemas de evasión fiscal internacional. Con frecuencia descubren que gran parte del capital que necesitan para inversiones internas ha huido a paraísos fiscales transnacionales y a diversos países desarrollados que ofrecen al capital extranjero oportunidades de inversión con exención de impuestos. También se enfrentan con problemas debido a una competencia fiscal excesiva —guerras de incentivos fiscales, estimuladas con frecuencia por las empresas transnacionales. En resumen, la mayor parte de los países en desarrollo y economías en transición no gozan del entorno nacional propicio que según el Consenso de Monterrey es esencial para un desarrollo económico sostenido y la erradicación de la pobreza.

25. Los problemas con que se enfrentan los países en desarrollo debido a una competencia fiscal excesiva se han reseñado en publicaciones fiscales por lo que no se discutirán aquí en detalle. Basta observar que el actual marco institucional de cooperación internacional no ha sido el adecuado para abordar esta cuestión eficazmente. La OCDE, sobre todo a través de las iniciativas de los principales países europeos, ha tratado de impedir que lo que califica de “competencia fiscal perjudicial” socave los sistemas fiscales de Europa. En los países en desarrollo y economías en transición no se han tomado iniciativas comparables para abordar los problemas de la competencia fiscal.

26. Hasta cierto punto, la evasión fiscal internacional se ha combatido mediante las disposiciones sobre intercambio de información de los acuerdos fiscales bilaterales y multilaterales. El intercambio de información ha conseguido en algunos casos combatir la evasión, pero el porcentaje de éxitos sigue siendo desalentador. La mayoría de los países desarrollados no ofrecen regularmente información a los países en desarrollo y economías en transición, y algunos países en desarrollo sólo facilitan una asistencia limitada cuando una persona o empresa determinada es objeto de una investigación por fraude. Muchos países desarrollados se niegan a intercambiar información cuando esta información está protegida contra su revelación en virtud de las leyes de secreto bancario. Algunos acuerdos fiscales prevén medidas de asistencia para el cobro de los impuestos en mora, y es probable que otros muchos lo hagan en el futuro. Sin embargo, por ahora, los países desarrollados prácticamente no facilitan ayuda a los países en desarrollo y economías en transición para el cobro de los impuestos adeudados por los evasores fiscales.

27. Los países en desarrollo y economías en transición reciben poca o ninguna ayuda de los países desarrollados para combatir la evasión fiscal. Por el contrario, muchos países desarrollados han aprobado leyes internas que facilitan la evasión fiscal. Por ejemplo, algunos países desarrollados han promulgado leyes o reglamentos que permiten efectivamente a los contribuyentes considerar a una entidad legal como una entidad de tránsito en un país y como entidad imponible en otro país. Estas denominadas entidades híbridas se utilizan con frecuencia con fines de evasión de impuestos, por ejemplo para obtener una deducción por el mismo gasto en más de

un país. Muchas de las normas de los acuerdos fiscales promovidas por los países desarrollados facilitan la evasión de impuestos al dar prioridad a la forma legal sobre el fondo económico.

28. Algunos países desarrollados también socavan el entorno nacional propicio necesario para la movilización de recursos internos al facilitar la fuga de capitales desde los países en desarrollo y economías en transición. Los dos centros financieros más importantes del mundo se encuentran en los Estados Unidos de América y en Europa. Los Estados Unidos eximen del impuesto sobre la renta los intereses devengados por los extranjeros por sus depósitos bancarios. Esta exención tiene como resultado la retirada de fondos de los países en desarrollo y economías en transición para depositarlos en bancos de los Estados Unidos. El código fiscal de los Estados Unidos también dispone que los intereses sobre la mayoría de los tipos de deudas empresariales extranjeras estén exentos del impuesto estadounidense.

29. Los Estados Unidos se niegan a facilitar a los países en desarrollo y economías en transición información sobre los intereses de los depósitos en bancos de los Estados Unidos devengados por sus residentes, aunque al parecer muchos acuerdos fiscales bilaterales exigen el intercambio de esta información. A principios de 2001, el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos propuso un reglamento que habría exigido que los bancos de los Estados Unidos facilitasen a los países con los que han firmado acuerdos información sobre los depósitos de sus residentes en bancos de los Estados Unidos. Sin embargo, este reglamento se modificó para excluir de su aplicación a los residentes de diversos países, incluidos todos los países en desarrollo y economías en transición. Se calcula que los evasores fiscales extranjeros tienen depositados en bancos de los Estados Unidos más de 1 billón de dólares de los EE.UU.⁷ Se desconoce el porcentaje de estos depósitos que tiene su origen en países en desarrollo y economías en transición.

30. Los miembros de la Unión Europea (UE) se han mostrado muy preocupados en años recientes por el problema de la fuga de capitales, y han adoptado medidas para combatirla. En general, la directiva de la Unión Europea sobre la fiscalidad del ahorro exige que los países miembros adopten y apliquen normas para determinar la identidad de los depositantes y de otras personas que reciben pagos en concepto de intereses. Esta información debe ser compartida con el Estado miembro en que es residente la persona que devenga los intereses. Por otra parte, a algunos países que históricamente han utilizado el secreto bancario para atraer inversores extranjeros se les permite evitar el intercambio de información sobre los depositantes previa retención de los impuestos en la fuente y el pago de una parte de los impuestos retenidos al país miembro en que reside el depositante. Sin embargo, no es necesario intercambiar información ni exige la retención en la fuente del impuesto cuando el inversor extranjero reside en un país no perteneciente a la UE. Como consecuencia, la UE seguirá atrayendo las inversiones de los evasores fiscales residentes en países en desarrollo y economías en transición.

31. Lo que hace que el problema de la fuga de capitales resulte difícil de controlar en una economía mundializada es que los capitales pueden circular libremente, sin restricciones fronterizas ni intercambios de información. Como consecuencia, resulta difícil atribuir los ingresos del capital en fuga a una persona determinada. A los países de Europa y América del Norte les preocupa que si toman medidas efectivas para impedir la evasión fiscal y la fuga de capitales, ese capital se desplace simplemente a otro país que no haya adoptado estas medidas. En teoría, la solución a

este dilema sería la cooperación fiscal internacional a escala general, que incluya tanto a los principales países desarrollados como a los países en desarrollo y economías en transición. Desgraciadamente, es poco probable que los países del mundo puedan lograr este ambicioso objetivo con el actual marco institucional de cooperación fiscal internacional.

32. El Consenso de Monterrey ha impuesto a los países desarrollados la obligación de ayudar a los países en desarrollo y economías en transición a establecer el entorno nacional propicio necesario para la movilización de los recursos. Según se indicó anteriormente esta obligación no se cumple. Es poco probable que se cumpla en un futuro próximo con el actual marco institucional de cooperación fiscal internacional.

III. Participación de las Naciones Unidas y de la Sociedad de las Naciones en cuestiones fiscales internacionales

33. Según se indicó anteriormente, en 1967 el Consejo Económico y Social aprobó la resolución 1273 (XLIII), en la que se pedía al Secretario General que crease un grupo de trabajo especial, integrado por expertos y funcionarios de los servicios fiscales. Se esperaba que este grupo especial representase los intereses tanto de los países desarrollados como de los países en desarrollo, así como de las diferentes regiones y regímenes fiscales del mundo. Se pidió al grupo especial que formulara directrices y técnicas para su utilización en acuerdos fiscales entre países desarrollados y en desarrollo. De conformidad con esta resolución, el Secretario General estableció el Grupo de Expertos en Acuerdos Fiscales entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo (véanse párrs. 10 y 11).

34. No obstante el interés de las Naciones Unidas en las cuestiones fiscales internacionales, la fuerza que impulsó el desarrollo de las normas fiscales internacionales durante el período siguiente a la segunda guerra mundial, fue la OCDE. En 1963, la OCDE publicó su proyecto de convención modelo sobre tributación⁸. El proyecto de 1963 reconocía la importancia de compartir los ingresos fiscales entre los países de origen y de residencia. Sin embargo, su efecto práctico fue imponer obstáculos considerables al ejercicio de la jurisdicción del país de origen en detrimento de los países en desarrollo. La convención modelo ofreció además grandes oportunidades a las empresas multinacionales de adoptar estrategias para reducir los impuestos, al dar más importancia a la forma legal que al fondo económico. El proyecto de 1963 se modificó ligeramente en los 15 años siguientes. En 1977 se publicó de forma definitiva⁹. Este proyecto sirvió de base a un gran número de acuerdos fiscales bilaterales.

35. El gran éxito de la convención modelo de la OCDE en el decenio de 1970 provocó alguna reacción por parte de los países en desarrollo. Muchos de estos países que no pertenecían a la OCDE se consideraron excluidos de una participación efectiva en el diseño del modelo de la OCDE. Habían quedado excluidos en un momento en que el número de países en desarrollo aumentaba considerablemente, debido principalmente al colapso del colonialismo en África y Asia después de la Segunda Guerra Mundial.

Desarrollo de una convención fiscal modelo de las Naciones Unidas

36. Los países en desarrollo respondieron a la adopción de la convención modelo de la OCDE adoptando su propia convención modelo bajo los auspicios de las Naciones Unidas. El primer paso para el desarrollo de un modelo de las Naciones Unidas fue la preparación en 1979 de un manual en que se daban instrucciones a los países en desarrollo sobre el proceso para negociar los tratados y sobre las importantes cuestiones que debían discutirse en el proceso de negociación¹⁰. El manual fue preparado por el Grupo de Expertos y la Secretaría de las Naciones Unidas. Al año siguiente, las Naciones Unidas publicaron la *Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo*¹¹. Esta publicación incluía una convención modelo y los comentarios a los artículos de la misma, ambos preparados y aprobados por el Grupo de Expertos en Acuerdos Fiscales entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo. El modelo de las Naciones Unidas se basaba en gran parte en el modelo de la OCDE, aunque se apartaba de éste en algunos aspectos clave. En particular, modificaba la definición de establecimiento permanente a fin de permitir cierta imposición adicional de los ingresos comerciales por el país de origen, y disponía que cualquier reducción de los tipos legales de retención de impuestos debería efectuarse mediante negociaciones bilaterales. En el modelo no se fijaban tipos concretos para la retención de impuestos en la fuente. Se esperaba que los acuerdos fiscales basados en el modelo de las Naciones Unidas incluyeran un tipo de retención positivo sobre las regalías y que los tipos de retención sobre los dividendos e intereses en general serían superiores a los tipos recomendados en el modelo de la OCDE.

37. El modelo de las Naciones Unidas ha influido efectivamente en el contenido de los acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y en desarrollo. En particular, prácticamente todos los acuerdos entre países desarrollados y en desarrollo prevén un tipo positivo de retención de impuestos sobre los ingresos de las regalías, y las modificaciones propuestas en el artículo sobre los establecimientos permanentes por el modelo de las Naciones Unidas han sido adoptados por un gran número de países. Sin embargo, la parte esencial del modelo de las Naciones Unidas se ha tomado del modelo de la OCDE. Como resultado, el modelo de las Naciones Unidas permite a las empresas utilizar estrategias de evasión de impuestos para reducir el margen de imposición en el país de origen. El modelo de las Naciones Unidas contiene un artículo algo más amplio sobre el intercambio de información que la Convención modelo de la OCDE. Desgraciadamente, los países en desarrollo sólo han tenido escaso éxito para obtener información de los países desarrollados en virtud de este artículo. Por ejemplo, los países en desarrollo no han podido utilizar el artículo para impedir la fuga de capitales por parte de sus residentes, que tratan de evadir los impuestos en su país de origen aprovechando las oportunidades de inversiones exentas de impuestos que ofrecen los países desarrollados.

38. Ni el modelo de la OCDE ni el modelo de las Naciones Unidas sufrieron modificaciones en el decenio de 1980, pese a la globalización de la economía mundial. La OCDE comenzó finalmente a introducir algunas enmiendas en su modelo en el decenio de 1990. Actualmente publica su modelo en forma de hojas sueltas. Las Naciones Unidas publicaron una nueva convención fiscal modelo en 2001 —la primera revisión en dos decenios¹². En las revisiones de los modelos de la OCDE y de las Naciones Unidas se introdujeron cambios útiles, la mayoría de ellos de carácter técnico. Sin embargo, en los modelos revisados han seguido prestando especial

importancia a los formalismos. Por ejemplo, ambas convenciones modelo continúan permitiendo las técnicas de evasión fiscal al tratar a las empresas que constituyen una multinacional como si fueran entidades independientes, a pesar de que en la mayoría de los casos están integradas económicamente.

39. Aunque los modelos de la OCDE y de las Naciones Unidas abordan muchas cuestiones fiscales internacionales, no incluyen todas las importantes cuestiones fiscales internacionales que se plantearon en el decenio de 1980 y posteriormente. Por ejemplo, ninguna de estas convenciones modelo trata de las fusiones transfronterizas, de los planes agresivos de evasión fiscal, de la búsqueda del acuerdo más favorable, las entidades híbridas, los regímenes superpuestos de empresas de control extranjero y el comercio mundial de instrumentos financieros.

40. En los últimos años, la OCDE ha tratado de hacer participar a los países en desarrollo y economías en transición en sus diversas actividades relacionadas con los acuerdos fiscales y la tributación internacional en general. Por ejemplo, ha invitado a los representantes de los países en desarrollo y economías en transición en calidad de observadores a algunas de sus reuniones, en particular las relacionadas con el comercio electrónico. También ha invitado a un grupo seleccionado de países en desarrollo a presentar objeciones a las posiciones adoptadas por la OCDE en el comentario a su convención modelo. Por otra parte, el Grupo Especial de las Naciones Unidas también ha invitado al personal de la OCDE a participar en calidad de observadores en sus actividades. No parece probable que estas actividades de divulgación de la OCDE, aunque ciertamente bien acogidas, permitan que los países en desarrollo y economías en transición puedan influir en las decisiones clave adoptadas por la OCDE en cuestiones relacionadas con los acuerdos fiscales u otras cuestiones de importancia para los Estados miembros de la OCDE.

Cooperación fiscal en el marco de la Sociedad de las Naciones

41. Una gran parte de la importante labor para lograr un consenso en cuestiones fiscales internacionales se inició en realidad con las actividades de la Sociedad de las Naciones después de la primera guerra mundial. La Sociedad de las Naciones publicó su primera convención fiscal de importancia internacional en 1928. Este modelo fue la culminación del trabajo que había comenzado en 1920. Esta convención reconocía la importancia de compartir cierta autoridad fiscal entre el país de origen y el país de residencia. No trataba de limitar los métodos a disposición de los Estados contratantes para impedir la doble tributación. En cambio, ofrecía otros posibles medios de conseguir un reparto razonable de los ingresos fiscales procedentes de actividades transfronterizas.

42. La convención fiscal modelo de la Sociedad de las Naciones fue preparada por un grupo de expertos gubernamentales en doble tributación y evasión fiscal. El comité inicial, constituido en 1922, estaba integrado por siete miembros, todos ellos funcionarios de países europeos. En 1925 el comité se amplió para incluir dos representantes europeos más y tres representantes adicionales de fuera de Europa. A partir de 1927, los Estados Unidos que no eran miembros de la Sociedad de las Naciones participaron con carácter oficioso. El comité ampliado preparó un informe y un proyecto de convención en 1927 que fue distribuido a los miembros de la Sociedad de las Naciones y a algunos Estados no miembros. En 1928, el Secretario General de la Sociedad de las Naciones convocó una reunión de expertos gubernamentales en

Ginebra (Suiza) para examinar el proyecto de convención. Los redactores de la convención se inspiraron en parte en el informe de la Sociedad de las Naciones de 1923 sobre la doble tributación preparado por un grupo de cuatro economistas de Gran Bretaña (Sir Josiah Stamp), Italia (Profesor Einaudi), los Países Bajos (Profesor Bruins) y los Estados Unidos (Profesor Seligman).

43. La convención de 1928 se ocupaba únicamente de un reducido número de cuestiones fiscales internacionales de importancia para la tributación de las actividades transfronterizas. Reconociendo la necesidad de proseguir los trabajos, la Sociedad de las Naciones estableció en 1929 un Comité Fiscal. Este Comité Fiscal desarrolló sus actividades antes, durante y después de la segunda guerra mundial. Dejó de funcionar cuando la Sociedad de las Naciones fue sustituida por las Naciones Unidas.

44. Durante el decenio de 1930, gran parte de la labor del Comité Fiscal de la Sociedad de las Naciones consistió en formular normas para asignar los ingresos de las empresas industriales y comerciales que operaban en más de un país. En 1933, preparó un proyecto de convención multilateral sobre la distribución de los beneficios. El modelo de convención se revisó en 1935, pero nunca fue aprobado oficialmente.

45. El Comité Fiscal de la Sociedad de las Naciones prosiguió su trabajo sobre una convención fiscal modelo durante los años de la guerra. En 1940 y de nuevo en 1943 el Comité Fiscal convocó una conferencia regional en México, D.F. para revisar la convención de 1928. En esta reunión participaron representantes de los países del hemisferio occidental, tanto desarrollados como en desarrollo. La conferencia regional preparó un proyecto de convención modelo conocido popularmente con el nombre de Proyecto de México.

46. En general, el Proyecto de México adoptó la posición de que la jurisdicción primaria sobre los ingresos fiscales debía corresponder al país de origen, posición que favorecía a los países en desarrollo. A este respecto, el Proyecto de México constituyó una mejora importante de la convención modelo de la Sociedad de las Naciones de 1928. Sin embargo, la estructura básica de la convención de 1928 permaneció inalterada. El Proyecto de México aclaró una ambigüedad de la convención de 1928 al establecer que todos los ingresos comerciales obtenidos en un país debían ser imponibles en ese país a menos que las actividades fuesen “aisladas u ocasionales” y la empresa que obtenía los ingresos no tuviese un establecimiento permanente en dicho país. En un protocolo de la convención se establecían las normas para atribuir los ingresos a un establecimiento permanente. En general, estas normas seguían el proyecto de convención del Comité Fiscal de 1935 para la asignación de beneficios.

47. La labor de la Sociedad de las Naciones sobre cuestiones fiscales continuó durante algún tiempo, incluso después de la creación de las Naciones Unidas en 1945. En 1946, el Comité Fiscal de la Sociedad de las Naciones, con la totalidad de sus miembros, se reunió en Londres para examinar el Proyecto de México. Se preparó un nuevo proyecto conocido popularmente con el nombre de Proyecto de Londres. Este Proyecto de Londres era similar en algunos aspectos al Proyecto de México, en el trato de los beneficios empresariales. Difería sin embargo del Proyecto de México al estipular que una empresa residente en un Estado contratante tendría que tener una empresa permanente en el otro Estado contratante para que se autorizase a este último a gravar una parte de los beneficios comerciales de la empresa. El Proyecto de Londres también imponía límites importantes a la tributación de los ingresos de las inversiones en el país de origen, en contra de la posición favorecida por los países

en desarrollo y adoptada en el Proyecto de México. Por ejemplo, el Proyecto de México disponía que las regalías pagadas por el derecho a utilizar una patente o secreto de fabricación únicamente serían imposables en el Estado en que se explotase ese derecho. En cambio, el Proyecto de Londres reservaba el derecho a gravar estas regalías en el país de residencia.

48. Ni el Proyecto de Londres ni el Proyecto de México fueron aprobados nunca como convenciones modelo por la Sociedad de las Naciones ni por la institución que la sucedió. El Comité Fiscal se disolvió con la desaparición de la Sociedad de las Naciones, y las Naciones Unidas no crearon un órgano sucesor para que continuase su labor. Hasta 1967 las Naciones Unidas no decidieron establecer el grupo especial de expertos para examinar las cuestiones fiscales internacionales. El Grupo de Expertos tuvo mucho menos apoyo institucional y menos categoría que la que había tenido el Comité Fiscal con la Sociedad de las Naciones. No es de sorprender que el Grupo de Expertos no haya podido desempeñar el importante papel para establecer un consenso internacional en cuestiones fiscales que desempeñó el Comité Fiscal de la Sociedad de las Naciones. Lo sorprendente es que el Grupo de Expertos, a pesar de la falta de apoyo institucional, haya conseguido algunos éxitos importantes.

IV. El nuevo marco institucional propuesto

49. **El informe Zedillo tiene ciertamente razón al afirmar que los actuales acuerdos institucionales para abordar las cuestiones fiscales internacionales no son satisfactorios desde el punto de vista de los países en desarrollo y economías en transición. La cuestión consiste en saber qué modificaciones deben hacerse en estos acuerdos para mejorar el marco institucional de la cooperación fiscal internacional.**

50. **Como mínimo, los países en desarrollo y economías en transición tienen que tener a su disposición un centro de cooperación internacional en cuestiones de tributación que cuente con un personal competente y adecuado y que responda a sus programas. Se precisa este acuerdo institucional para ayudar a estos países a resistir las fuertes presiones fiscales a que se enfrentan, tanto a nivel nacional como en el contexto mundial. La solución más adecuada sería aprovechar el programa ya existente en las Naciones Unidas, a saber el Grupo ad hoc de Expertos sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación. Según se examinó en la sección III *supra*, este órgano ha realizado una labor importante en los dos últimos decenios para formular y promover una convención fiscal modelo de las Naciones Unidas. También ha llevado a cabo algunos cursillos para contribuir a la capacitación de funcionarios fiscales en los países en desarrollo. Sin embargo, su financiación es totalmente insuficiente y carece de la estructura institucional en el seno de las Naciones Unidas necesaria para proyectar y defender su labor adecuadamente en el contexto internacional. Se requiere una reestructuración importante de este órgano para que pueda atender las necesidades de asistencia y apoyo de los países en desarrollo y economías en transición en cuestiones fiscales internacionales.**

51. **En cuanto a la categoría de este órgano, el modelo que debe seguirse al restablecer el Grupo ad hoc de Expertos podría ser el Comité Fiscal que con tanto éxito actuó con la Sociedad de las Naciones. El Grupo ad hoc tiene actualmente la consideración de “órgano de expertos” en el seno del Consejo**

Económico y Social de las Naciones Unidas. Debería dársele la categoría de comisión intergubernamental y un presupuesto adecuado para hacer frente a sus responsabilidades cada vez mayores. Los miembros de esta nueva comisión de cooperación internacional en cuestiones fiscales deberían ser elegidos conforme a los procedimientos seguidos generalmente por el Consejo para otras comisiones y órganos subsidiarios. Debería seguir teniendo representantes de los países desarrollados, en desarrollo y economías en transición, aunque los miembros de la comisión deberían actuar en calidad de representantes de los gobiernos.

52. La comisión debería contar con una reducida plantilla de apoyo de profesionales en cuestiones fiscales a tiempo completo, de ser posible contables, economistas y juristas, dirigida por un funcionario con experiencia en cuestiones fiscales internacionales, y con un presupuesto que permita, por ejemplo, celebrar ocasionalmente reuniones con representantes de los Estados miembros y permita a los profesionales representar a la Secretaría de las Naciones Unidas en otros foros. El personal de la comisión podría participar, por ejemplo, en el “diálogo internacional sobre cuestiones de tributación” propuesto por el Banco Mundial, el Fondo Monetario Internacional y la OCDE.

53. El objetivo central de la propuesta comisión de cooperación internacional en cuestiones fiscales sería dar a los países en desarrollo y economías en transición una voz efectiva cuando la comunidad internacional adopte decisiones sobre cuestiones de cooperación en asuntos fiscales. A tal efecto, la comisión debería hacerse cargo de la labor sobre acuerdos fiscales del Grupo ad hoc de Expertos sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación. Al igual que ha hecho el Grupo ad hoc de Expertos en los últimos años, la comisión debería incluir en su programa el examen de todas las principales cuestiones fiscales internacionales de importancia para los países desarrollados y en desarrollo. El personal profesional debería contribuir a organizar las reuniones de la comisión y preparar los documentos necesarios para estas reuniones.

54. La comisión no duplicaría la labor que ya realizan otras organizaciones internacionales. No trataría, por ejemplo, de recoger datos estadísticos sobre los sistemas fiscales, como ya hace la OCDE, ni de recoger datos sobre el desarrollo económico, como ya hace el Banco Mundial. Tampoco trataría de ofrecer asistencia técnica sobre la formulación de normas fiscales nacionales o sobre la introducción de nuevas formas de imposición.

55. Además de este objetivo básico, la comisión podría tener otros objetivos secundarios. Por ejemplo, podría servir de centro de intercambio de información sobre las técnicas fiscales utilizadas con éxito en los países en desarrollo y economías en transición para tratar las cuestiones fiscales internacionales. También podría mantener una lista de expertos fiscales internacionales de carácter independiente quienes podrían actuar, a petición de los gobiernos anfitriones, como asesores de los países en desarrollo y economías en transición en ciertos tipos de reforma tributaria internacional. Al igual que ha hecho ocasionalmente el Grupo ad hoc de Expertos, la comisión podría celebrar cursillos sobre cuestiones fiscales internacionales en interés de los países en desarrollo y economías en transición.

Notas

- ¹ Véase Consenso de Monterrey de la Conferencia Internacional sobre la Financiación para el Desarrollo (*Informe de la Conferencia Internacional sobre la Financiación para el Desarrollo, Monterrey (México), 18 a 22 de marzo de 2002* (publicación de las Naciones Unidas, número de venta: S.02.II.A.7), cap. I, resolución 1, anexo)), párr. 1.
- ² *Ibid.*
- ³ *Ibid.*, párr. 10.
- ⁴ *Ibid.*, párr. 64.
- ⁵ OCDE, *Convención Modelo sobre la Doble Tributación de la Renta y el Capital: informe del Comité Fiscal* (París, 1977), pág. 2.
- ⁶ “Desarrollo del diálogo internacional sobre tributación: propuesta conjunta del personal del Fondo Monetario Internacional (FMI), la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) y el Banco Mundial”, párr. 7. Disponible en <http://www.imf.org/external/np/fad/itd/2002/031302.htm>, consultada al 16 de septiembre de 2003.
- ⁷ Marshall Langer, “New E.U., U.K. and U.S. reporting rules on bank deposit interest paid to nonresidents”, *Tax Notes International* (28 de enero de 2002), págs. 403 a 411.
- ⁸ Véase OCDE, *Proyecto de Convención sobre la Doble Tributación de la Renta y el Capital: informe del Comité Fiscal de la OCDE* (París, 1963).
- ⁹ Véase OCDE, *Convención Modelo sobre la Doble Tributación de la Renta y el Capital: informe del Comité Fiscal* (París, 1977).
- ¹⁰ *Manual para la Negociación de Acuerdos Fiscales Bilaterales entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo* (publicación de las Naciones Unidas, número de venta: S.79.XVI.3).
- ¹¹ Publicación de las Naciones Unidas, número de venta: S.80.XVI.3 y corrección.
- ¹² *Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo* (publicación de las Naciones Unidas, número de venta: S.01.XVI.2).