



Consejo Económico y Social

Distr. general
12 de abril de 2004
Español
Original: inglés

Período de sesiones sustantivo de 2004

Nueva York, 28 de junio a 23 de julio de 2004

Tema 13 h) del programa provisional*

**Cuestiones económicas y ambientales: cooperación
internacional en cuestiones de tributación**

Undécima reunión del Grupo ad hoc de Expertos sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación

Informe del Secretario General**

Resumen

El presente informe resume lo actuado en la 11ª reunión del Grupo ad hoc de Expertos sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación celebrada del 15 al 19 de diciembre de 2003 en Ginebra. El Grupo de Expertos tuvo deliberaciones extensas sobre los siguientes temas: la asistencia mutua para la recaudación de deudas y protocolo relativo al procedimiento de asistencia mutua; el abuso de convenios fiscales y la búsqueda del convenio fiscal más favorable; la interacción entre impuestos, comercio e inversiones; la tributación financiera y el desarrollo de los mercados de acciones; la fijación de precios de transferencia; los ingresos transfronterizos en concepto de intereses y las fugas de capital; el comercio electrónico y los países en desarrollo; la revisión de la Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación y el *Manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales*; y el marco institucional para fortalecer la cooperación internacional en cuestiones de tributación. Sobre la base de estas deliberaciones, el Grupo hizo recomendaciones sobre la labor ulterior en ciertas materias y sobre el programa de la 12ª reunión.

* E/2004/100.

** El presente documento se presentó tarde para incluir la información más reciente.

Índice

	<i>Párrafos</i>	<i>Página</i>
I. Introducción.....	1-9	3
II. Asistencia mutua para la recaudación de deudas y protocolo relativo al procedimiento de asistencia mutua	10-15	5
III. El abuso de convenios fiscales y la búsqueda del convenio fiscal más favorable	16-25	6
IV. Interacción entre impuestos, comercio e inversiones	26-30	7
V. Tributación financiera y desarrollo de los mercados de acciones	31-36	8
VI. Fijación de precios de transferencia.....	37-44	9
A. Procedimientos simplificados relativos a los márgenes de tolerancia	37-41	9
B. Mediación y arbitraje: la experiencia de la Unión Europea.....	42-44	11
VII. Tratamiento fiscal de los ingresos transfronterizos en concepto de intereses y fugas de capital	45-48	11
VIII. El comercio electrónico y los países en desarrollo.....	49-55	12
IX. Revisión de la Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo y del <i>Manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo</i>	56-62	14
X. Marco constitucional para fortalecer la cooperación internacional en cuestiones de tributación.....	63-72	15
XI. Programa, fecha y lugar de la próxima reunión	73-74	18

I. Introducción

1. De conformidad con la decisión 2003/313 del Consejo Económico y Social, la 11ª reunión del Grupo ad hoc de Expertos sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación se celebró en Ginebra del 15 al 19 de diciembre de 2003.

2. En las resoluciones 1980/13 y 1982/45, el Consejo definió el mandato del Grupo de Expertos, que incluye, entre otras cosas, la formulación de directrices sobre la cooperación internacional para combatir la evitación y evasión de impuestos y el estudio de las posibilidades de mejorar la eficiencia de las administraciones fiscales y de reducir las posibilidades de conflicto entre las legislaciones fiscales de los distintos países. Con el crecimiento considerable del comercio y las inversiones internacionales, las autoridades fiscales de los países en desarrollo y los países con economías en transición afrontan cada vez más dificultades para determinar y recaudar las rentas tributarias generadas por las transacciones internacionales. El Grupo de Expertos presta servicios de asesoramiento para fortalecer las capacidades administrativas y técnicas de las administraciones fiscales de los países en desarrollo y los países con economías en transición mediante cursillos interregionales sobre tributación internacional y la cooperación y la asistencia técnicas.

3. Durante más de tres decenios, las Naciones Unidas han demostrado su dedicación a la cooperación internacional en cuestiones de tributación apoyando al Grupo de Expertos. En el informe del Secretario General sobre la aplicación y el seguimiento de los compromisos y acuerdos alcanzados en la Conferencia Internacional sobre la Financiación para el Desarrollo¹, se recomendó convertir al Grupo de Expertos en un órgano intergubernamental, subsidiario del Consejo Económico y Social, con carácter ya fuera de comité de expertos gubernamentales o de comisión especializada. Posteriormente la Asamblea General aprobó la resolución 58/230, en la que pidió al Consejo Económico y Social que, cuando examinara el informe del Grupo de Expertos en su próximo período de sesiones sustantivo, tuviera presente el marco institucional para la cooperación internacional en cuestiones de tributación.

4. Asistieron a la 11ª reunión del Grupo de Expertos 23 expertos en cuestiones de tributación, 68 observadores (el mayor número hasta ahora) y diversos consultores y funcionarios. La Secretaría de las Naciones Unidas preparó la documentación básica para la reunión y organizó una reunión del Comité Directivo del Grupo de Expertos en Nueva York en mayo de 2003 para examinar la labor del Grupo de Expertos sobre la fijación de precios de transferencia, los nuevos instrumentos financieros, la tributación del comercio electrónico, la asistencia mutua para la recaudación de impuestos, la posible conversión del Grupo de Expertos a la luz de la aplicación del Consenso de Monterrey, la revisión de la Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo y del *Manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo*. El Comité también examinó las disposiciones para la 12ª reunión y formuló recomendaciones sobre los asuntos que se examinarían en ella.

5. Asistieron a la 11ª reunión los siguientes miembros del Grupo de Expertos: el Sr. Wolfgang K. A. Lasars (Alemania), el Sr. Antonio Hugo Figueroa (Argentina), el Sr. Kenneth Allen (Australia), la Sra. Luciana Mesquita Sabino de Freitas Cussi (Brasil), el Sr. Liao Tizhong (China), el Sr. Abdoulaye Camara (Côte d'Ivoire), el Sr. Mahmoud Mohammed Ali (Egipto), el Sr. José Antonio Bustos (España), la Sra. Patricia A. Brown (Estados Unidos de América), el Sr. Pascal Saint-Amans (Francia),

el Sr. John Evans Atta Mills (Ghana), el Sr. Panna Lal Singh (India), el Sr. Surjotamtomo Soedirdjo (Indonesia), el Sr. Mayer Gabay (Israel), el Sr. Errol Hudson (Jamaica), el Sr. Armando Lara Yaffar (México), el Sr. Noureddine Bensouda (Marruecos), el Sr. Joseph A. Arogundade (Nigeria), el Sr. Riaz Ahmad Malik (Pakistán), el Sr. Andrew J. Dawson (Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte), el Sr. Babou Ngom (Senegal), el Sr. Keith Engel (Sudáfrica), y el Sr. Daniel Luthi (Suiza).

6. También asistieron a la reunión observadores de: Azerbaiyán, Bahamas, Barbados, Bélgica, Camerún, Chile, Congo, Cuba, Egipto, Eslovaquia, España, Federación de Rusia, Irán (República Islámica del), Irlanda, Islas Caimán, Israel, Italia, Kenya, Malasia, Marruecos, Nicaragua, Nigeria, Noruega, República Checa, Rumania, Rwanda, Singapur, Sudáfrica, Tailandia, Túnez, Ucrania, Uganda, Venezuela y Viet Nam.

7. También asistieron a la reunión observadores de los siguientes organismos internacionales y otras instituciones: la Secretaría del Commonwealth; la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE); la Universidad Fairleigh Dickinson; la Asociación Internacional de Presidentes de Universidades; la Universidad Estatal de California en Sacramento; la Universidad Católica de Lovaina; la Universidad Metropolitana de Londres; la Asociación Mundial de ex Pasantes y Becarios de las Naciones Unidas; la Tax Justice Network; la Associação Comercial de São Paulo; Sheltons, International Tax Counsel; la Shacham Tax Law Office; Adachi, Henderson; Miyatake & Fujita; la Cámara de Comercio Internacional (París) y KPMG International.

8. La Secretaría dio apoyo al Grupo de Expertos, que también fue asistido por los siguientes asesores y especialistas en diferentes campos de la tributación internacional: el profesor Michael J. McIntyre (Facultad de Derecho de la Universidad Estatal de Wayne), el profesor Francisco Alfredo García Prats (Universidad de Valencia), el Sr. Jon E. Bischel (abogado tributario) y el Sr. David E. Spencer (abogado tributario). El Grupo de Expertos eligió Presidente al Sr. Antonio Hugo Figueroa (Argentina) y Relator al Sr. Mayer Gabay (Israel). El Sr. Abdel Hamid Bouab actuó como Secretario con la asistencia del Sr. Masakatsu Ohyama (Secretario Adjunto).

9. El programa de la 11ª reunión fue el siguiente:

1. Asistencia mutua para la recaudación de deudas y protocolo relativo al procedimiento de asistencia mutua.
2. El abuso de convenios fiscales y la búsqueda del convenio fiscal más favorable.
3. Interacción entre impuestos, comercio e inversiones.
4. Tributación financiera y desarrollo de los mercados de acciones.
5. Fijación de precios de transferencia:
 - a) Procedimientos simplificados relativos a los márgenes de tolerancia;
 - b) Mediación y arbitraje: la experiencia de la Unión Europea.
6. Tratamiento fiscal de los ingresos transfronterizos en concepto de intereses y fugas de capital: novedades.
7. El comercio electrónico y los países en desarrollo.

8. Revisión y actualización de la Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo.
9. Revisión y actualización del *Manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo*.
10. Marco institucional para fortalecer la cooperación internacional en cuestiones de tributación.

A continuación se resume el examen de los principales temas del programa.

II. Asistencia mutua para la recaudación de deudas y protocolo relativo al procedimiento de asistencia mutua

10. El Grupo de Expertos examinó los acuerdos y mecanismos de las Naciones Unidas, la OCDE y la Unión Europea para la asistencia mutua en cuestiones de tributación. La cuestión principal que se planteó fue si debía incluirse en la Convención modelo de las Naciones Unidas una disposición parecida a la del artículo 27 de la Convención modelo de la OCDE, relativa a la asistencia en la recaudación.

11. El Grupo de Expertos señaló que, tradicionalmente, la asistencia mutua en cuestiones de tributación se ha previsto en el artículo relativo al intercambio de información (artículo 26) de los tratados sobre el impuesto a la renta. La cuestión fundamental en todo sistema tributario es la recaudación de impuestos. Por consiguiente es natural considerar la cooperación en la recaudación.

12. Durante el debate se planteó la cuestión de si la asistencia mutua debía limitarse a los impuestos a que se refería la convención o extenderse a todos los impuestos de los Estados contratantes, incluidos los impuestos locales y la seguridad social. Un método sería aplazar las solicitudes de asistencia en la recaudación hasta que se hubieran agotado los recursos internos. En todo caso, las solicitudes de recaudación deben ir acompañadas de la documentación debida. Las medidas de precaución, como el embargo, no deben perturbar el funcionamiento normal de los negocios. Podría ser conveniente permitir la asistencia voluntaria en la recaudación antes que se hubieran agotado los recursos, cuando los costos administrativos de la asistencia fueran pequeños y los costos de agotar los recursos fueran grandes.

13. Se sugirió que la asistencia en la recaudación de impuestos podría estar limitada a los impuestos a que se refería la convención sobre tributación o extenderse a otros impuestos. Que un país aceptara una disposición sobre asistencia amplia en la recaudación de impuestos dependería en parte de su capacidad de prestar asistencia.

14. Se señaló que algunos países podían tener problemas constitucionales graves con respecto a la recaudación de deudas tributarias extranjeras. Por consiguiente, el proyecto de añadir la disposición del artículo 27 a la Convención modelo de las Naciones Unidas debía establecer claramente qué tipos de deuda podían cobrarse. En muchos casos habría que modificar la legislación interna para permitir la recaudación de deudas tributarias extranjeras. Otros miembros sugirieron que las cuestiones constitucionales en general se trataran durante las negociaciones sobre el convenio.

15. El Grupo de Expertos creó un grupo coordinador (formado por Bélgica, Chile, Francia y Marruecos) en la reunión para que preparara una recomendación con

respecto a la adopción de un artículo sobre la asistencia en la recaudación. El grupo coordinador preparó un proyecto de texto para la Convención modelo y para los comentarios. Se decidió que los miembros del Grupo de Expertos intercambiaran opiniones sobre el proyecto, con la expectativa de que la cuestión se examinara en la próxima reunión del Grupo de Expertos.

III. El abuso de convenios fiscales y la búsqueda del convenio fiscal más favorable

16. Ha habido muchas novedades internacionales importantes desde el último examen por el Grupo de Expertos de la cuestión del abuso de convenios fiscales y la búsqueda del convenio fiscal más favorable.

17. El Grupo examinó tres cuestiones principales. Primero, ¿qué se considera un abuso de convenio? A este respecto es necesario decidir quién determinará la existencia de abuso. Segundo, ¿cómo se establecen las normas para tratar el abuso de convenio? A este respecto podrían incluirse en el convenio las normas para determinar el abuso. Tercero, ¿es aceptable tratar el abuso de convenio con mecanismos internos contra el abuso? A este respecto, puede ser necesario tener en cuenta el carácter jurídico de los convenios y las obligaciones que dimanen del derecho internacional público de los tratados.

18. Algunos representantes observaron que no existía una definición precisa del término “abuso de convenio”, pero había acuerdo amplio en que los abusos de convenio existían y debían combatirse debidamente. La imposibilidad de llegar a una definición común de abuso de convenio se debe en parte a los mecanismos para hacer frente al abuso de convenios fiscales. Las personas incluidas en el ámbito de un convenio fiscal son sus beneficiarios últimos, a pesar de que el convenio ha sido firmado por los Estados contratantes y tiene por objeto promover los intereses de los Estados contratantes.

19. La existencia de abuso de convenio implica una infracción indirecta de la ley, contraria a los fines de ésta. Tal infracción sólo puede determinarse teniendo en cuenta las circunstancias particulares de un caso determinado. En general son las autoridades nacionales las que determinan el abuso, conforme al derecho interno y según su tradición jurídica. Por esta razón, el concepto de abuso de convenio tiende a variar de un Estado a otro. La cuestión del abuso de convenio es a menudo una cuestión de quiénes son los beneficiarios legítimos del convenio.

20. El término abuso de convenio designa normalmente situaciones en que el contribuyente trata de eludir la ley. Pero deben tenerse en cuenta los casos en que uno de los Estados contratantes se aprovecha de la buena fe del otro Estado contratante mediante una reforma de la ley o mediante prácticas administrativas que causan pérdidas considerables al otro Estado. Estas situaciones —el abuso por el contribuyente y el abuso por el Estado contratante— deben distinguirse al formular las reglas para determinar la existencia de abuso, al determinar los órganos que declararán la existencia del abuso y al establecer las consecuencias judiciales de la determinación de abuso.

21. No debe confundirse el abuso de convenio con la búsqueda del convenio más favorable. La búsqueda del convenio más favorable consiste en que la persona trata de beneficiarse del convenio sin tener derecho a ello. En cambio, el abuso de

convenio consiste en una operación contraria al convenio. Cuando se considere importante, la cuestión de la búsqueda del convenio más favorable debe ser tratada expresamente en el convenio, incluidas las medidas para combatirla. Sin embargo, en ciertas situaciones de búsqueda del convenio más favorable, podrían emplearse medidas generales contra el abuso incluso cuando no hubiera una disposición especial en el convenio.

22. Se señaló que había verdadera necesidad de nuevos instrumentos para hacer frente a la búsqueda del convenio más favorable, en vista de que algunos Estados estaban dispuestos a promoverla. En este sentido, los Estados deben examinar con cuidado las prácticas de esos Estados antes de firmar un convenio con ellos.

23. La OCDE ha intentado hacer frente al abuso de convenio modificando el comentario al artículo 1 de su Convención fiscal modelo sobre el ingreso y el capital (Convención modelo de la OCDE). En la reunión se presentó una propuesta de actualización de los comentarios al artículo 1 de la Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo (Convención modelo de las Naciones Unidas). En la propuesta se suponía que, en toda actualización del comentario al artículo 1 de la Convención modelo de las Naciones Unidas, debía tenerse en cuenta, como punto de partida, la actualización hecha por la OCDE en 2003 del comentario al artículo 1 de la Convención modelo de la OCDE. No obstante, se subrayó que era imposible adoptar y traducir automáticamente todas las modificaciones que la OCDE había introducido en su Convención modelo, porque ciertas cuestiones no se habían estudiado bastante en la reunión de las Naciones Unidas. El Grupo de Expertos adoptó la opinión de que el estudio de los cambios del comentario debía continuar y reanudarse en la próxima reunión del Grupo de Expertos.

24. Hubo acuerdo general en que la modificación del comentario al artículo 1 de la Convención modelo de las Naciones Unidas merecía más estudio y en que no debía adoptarse una decisión definitiva hasta la próxima reunión del Grupo de Expertos. Se decidió continuar el proceso de examen de los diferentes enfoques a fin de promover un consenso sobre los cambios sustantivos de los comentarios antes de la próxima reunión del Grupo de Expertos.

25. Sobre la base de las deliberaciones, el Grupo de Expertos recomendó que se examinara la cuestión de si las Naciones Unidas debían recomendar incluir en la Convención modelo un artículo sobre la limitación de los beneficios que respondiera a las necesidades de los países en desarrollo. En particular, muchos países en desarrollo tienen dificultad para negociar convenios con algunos países desarrollados porque los principales contribuyentes de estos países pueden obtener los beneficios de un convenio empleando el convenio que se ha negociado con otro país.

IV. Interacción entre impuestos, comercio e inversiones

26. La competencia fiscal entre países en desarrollo puede tener efectos perjudiciales y es una cuestión importante en el contexto de la cooperación internacional en cuestiones de tributación. Una manera de entender la competencia fiscal y la forma de abordar esta cuestión es evaluar la interacción entre los impuestos, el comercio y las inversiones tal como se contempla en la red de tratados fiscales bilaterales y en la Organización Mundial del Comercio.

27. El objetivo de un comercio libre y equitativo no podrá conseguirse únicamente mediante acuerdos arancelarios, porque hay políticas no arancelarias como las relativas a los contingentes, el trato preferencial y las subvenciones, que también pueden tener un efecto restrictivo en el comercio. Un aspecto que preocupa especialmente son las estructuras de tributación directa e indirecta que pueden actuar como subvenciones implícitas a la producción y a la exportación. Así, los impuestos internos no deberían discriminar entre los bienes producidos en el propio país y los bienes importados, especialmente cuando se utilizan en un sector específico, ya que dicha utilización produce un efecto de subvención. Por último, la tributación de los ingresos procedentes de la inversión extranjera directa tanto en el Estado de origen como en el Estado de residencia puede constituir un obstáculo fiscal al comercio y a las corrientes de capital. Los problemas de doble tributación resultantes se pueden paliar mediante tratados fiscales bilaterales. Esos tratados fiscales deberían mantener una distribución equitativa de los ingresos entre ambos países, sin dejar de propiciar las corrientes de capital hacia los países en desarrollo.

28. Es posible que una empresa multinacional transfiera ingresos a filiales con sede en un país de fiscalidad baja a fin de aprovecharse de los tipos más bajos aplicados a los ingresos generados por la fabricación en el país de origen o para evitar la jurisdicción relacionada con la residencia. Debido a su carácter bilateral, los tratados fiscales no pueden hacer frente con eficacia a la competencia fiscal perjudicial. Tal vez se necesite un enfoque multilateral del problema de la competencia fiscal. No obstante, la comunidad internacional no está preparada para un acuerdo multilateral sobre la competencia fiscal.

29. Los países en desarrollo entran en competencia por obtener un capital que es limitado. Esto les crea un dilema, ya que la competencia puede llevarlos a ofrecer concesiones fiscales excesivamente generosas y, por lo tanto, aplicar incentivos fiscales que quizá no sean los más beneficiosos para ellos o que quizá no tengan el efecto deseado de atraer inversiones.

30. Los países en desarrollo que decidan utilizar incentivos fiscales deberían intentar seleccionar incentivos que redujeran al mínimo el costo que ello representa en forma de pérdida de ingresos fiscales y otros efectos perjudiciales.

V. Tributación financiera y desarrollo de los mercados de acciones

31. Los efectos que la estructura tributaria de un país puede tener en los mercados de acciones son inciertos. En principio, la estructura tributaria de un país puede afectar: a) el crecimiento económico; b) las entradas de capital; y c) el desarrollo de los mercados de acciones. Además, hay investigaciones empíricas que muestran que estos tres campos están vinculados entre sí. Las investigaciones tienen un alcance limitado, ya que hay numerosos factores no fiscales que afectan el crecimiento económico y el desarrollo de los mercados. Además, no está claro si se han introducido sesgos en la investigación, como incluir sólo los efectos de corto plazo o no establecer una distinción entre las concesiones fiscales perjudiciales, beneficiosas o neutrales.

32. Muchos participantes señalaron que la tributación es sólo uno de los muchos factores que afectan el desarrollo de los mercados de capital. Por lo tanto, no bastaría

con los incentivos tributarios para desarrollar los mercados de capital. Hay otros factores como el marco fiscal, la transparencia, las buenas infraestructuras, el crecimiento económico sostenido y la estabilidad política. Los tratados fiscales también serían importantes.

33. La Convención modelo de las Naciones Unidas no contempla un impuesto sobre las ganancias de capital de los no residentes, aunque permite la tributación de los ingresos por concepto de dividendos. Se señaló que la no tributación de las ganancias de capital en el país de origen probablemente producía en muchos casos una situación de no tributación doble.

34. Los impuestos sobre las ganancias de capital y sobre los ingresos por concepto de dividendos reciben un trato distinto en la Convención modelo de las Naciones Unidas y la Convención modelo de la OCDE. En muchos casos importantes, los dividendos pueden convertirse bastante fácilmente en ganancias de capital. La conversión de dividendos en ganancias de capital es un problema menor para las inversiones de cartera.

35. En la práctica, no es posible asimilar la tributación de las ganancias de capital a la de los dividendos. En gran medida, el impuesto sobre las ganancias de capital es un impuesto “secundario”, que se aplica después de que se han emitido las acciones en una oferta pública inicial. Por el contrario, un impuesto sobre los dividendos es un impuesto directo sobre los ingresos de una sociedad que se distribuyen a un accionista. Si la sociedad no paga dividendos, sus ingresos permanecen en la propia sociedad. Esta distinción puede constituir una base válida para dar un trato distinto a las ganancias de capital y a los dividendos, pero sólo si los dividendos no pueden convertirse en ganancias de capital, como sucede en muchos países.

36. En resumen, aunque los impuestos repercuten en los mercados de acciones, esta constatación no tiene ninguna utilidad independiente, porque intervienen otros factores y porque los mercados no son homogéneos. En algunos países en desarrollo, el intento de estimular el mercado de acciones con incentivos fiscales generosos no surtió efecto, mientras que en otros países se han obtenido resultados con estas políticas. Además, no es posible comparar mercados en diferentes etapas de desarrollo. Por otra parte, el factor tributario tal vez no sea tan importante en un mercado como lo sería en otro cuando dicho mercado crece con rapidez. Con todo, basándose en la experiencia adquirida, se consideró que en épocas de crisis fiscal no habría que introducir nuevas políticas tributarias para los mercados de valores.

VI. Fijación de precios de transferencia

A. Procedimientos simplificados relativos a los márgenes de tolerancia

37. Un margen de tolerancia para la fijación de precios de transferencia puede beneficiar al gobierno o al contribuyente. Por desgracia, nadie parece haber podido formular unas normas eficaces sobre los márgenes de tolerancia que sean satisfactorias para ambos. Un criterio consistiría en repartir los beneficios de una empresa mediante algún tipo de fórmula. Un enfoque de este tipo es el que se basa en la presentación combinada de los resultados financieros de la empresa en todo el mundo aplicando una fórmula determinada para la distribución. Varios estados de los Es-

tados Unidos de América han aplicado con éxito este método, y la Unión Europea está explorando utilizar algún tipo de método de distribución, debido a los problemas que representa aplicar un método basado en la fijación de precios de las transacciones a las empresas que operan en la Unión Europea.

38. La fijación de precios de transferencia es un problema de alcance mundial. Todos los países han experimentado dificultades para encontrar transacciones comparables y empresas comparables de conformidad con la norma de la independencia. La frustración con los aspectos prácticos del principio de la independencia ha hecho que algunos países prefieran utilizar un método basado en los márgenes de tolerancia. El problema puede surgir a la hora de reconciliar las normas relativas a los márgenes de tolerancia con los tratados, debido a que estas normas pueden apartarse del principio de la independencia. Lamentablemente, los márgenes de tolerancia no son una panacea. Aunque el sistema de la independencia funciona razonablemente bien para las ventas de bienes tangibles, cuando intervienen bienes intangibles el sistema de fijación de precios de transferencia es menos práctico, porque no es fácil ubicar el origen de los ingresos por concepto de propiedad intelectual y en esos casos los precios son muy difíciles de determinar. Esto lleva consigo una tendencia a utilizar el método de la división de los beneficios cuando éstos son generados en gran parte por bienes intangibles.

39. Tal vez un primer paso para abordar las cuestiones relacionadas con la fijación de precios de transferencia sería llegar a un acuerdo internacional sobre las normas de contabilidad y sobre los tipos de documentos contables que el contribuyente estaría obligado a divulgar a las autoridades fiscales de determinados países. En los últimos años la Unión Europea ha avanzado mucho en la elaboración de normas de contabilidad uniformes. Con unas normas de contabilidad uniformes, los problemas de valoración podrían reducirse considerablemente si las empresas multinacionales estuvieran obligadas a divulgar las transacciones entre grupos. Los grupos filiales deberían tener la obligación de presentar cuentas no consolidadas. Las administraciones tributarias podrían utilizar esta información para localizar las aberraciones en la distribución de los beneficios de las empresas multinacionales entre empresas filiales.

40. Un posible método para hacer frente a los problemas de la fijación de precios de transferencia, que cada vez es más habitual en los países desarrollados, es adoptar lo que la OCDE denomina acuerdos de fijación anticipada de precios, con arreglo a los cuales se invita a las empresas multinacionales a llegar a un acuerdo con la oficina tributaria acerca de sus metodologías de fijación de precios para futuras transacciones. A menudo se negocia también un acuerdo de este tipo con otros firmantes de un tratado mediante un procedimiento de acuerdo mutuo. Para obtener un acuerdo de fijación anticipada de precios, la empresa multinacional debe presentar pruebas del precio aplicable con arreglo a la norma de la independencia. Este proceso tiende a generar un régimen de derecho que se caracteriza por el secreto, ya que no está sometido al escrutinio público normal. Es posible que muchos países en desarrollo no puedan administrar un programa de este tipo por carecer de la capacidad técnica necesaria para hacerlo. También es posible que algunos países en desarrollo estén preocupados por la corrupción que puede generar la administración de un programa de este tipo.

41. Aunque el principio de la independencia debería tener como resultado la fijación de precios realistas, en la práctica a menudo se queda corto. En vez de concentrarse en

unas normas excesivamente generales, tal vez sea más útil abordar algunos aspectos que preocupan especialmente. Por ejemplo, un país podría elaborar diferentes normas sobre la fijación de precios de transferencia para sectores como los productos básicos, los intangibles y los productos de valor añadido. Debería ser posible avanzar por lo menos en algunos de esos aspectos. En muchos casos lo que falta es la competencia técnica necesaria. La OCDE celebra reuniones de inspectores encargados de la fijación de precios de transferencia para plantear cuestiones que los administradores fiscales siguen elaborando en el Grupo de Expertos.

B. Mediación y arbitraje: la experiencia de la Unión Europea

42. Diversos grupos empresariales, entre los que figura la Cámara de Comercio Internacional, han promovido la inclusión de una cláusula sobre arbitraje en los tratados fiscales. Afirman que dicha cláusula garantizaría que las controversias sobre cuestiones fiscales se resolvieran de manera oportuna. Una cláusula sobre arbitraje puede ser obligatoria o discrecional. La comunidad empresarial ha tendido a preferir el arbitraje obligatorio, mientras que muchos gobiernos se han mostrado reacios a ceder sus atribuciones en materia de establecimiento de normas fiscales a una autoridad exterior. La experiencia de la Unión Europea es que casi nunca se invoca la cláusula sobre arbitraje de los tratados fiscales. Con todo, se afirma que la existencia de una cláusula de este tipo suele promover soluciones rápidas. No se disponía de datos que demostraran que se llegara más rápidamente a una solución gracias a la existencia de una cláusula sobre arbitraje o que las decisiones adoptadas bajo la amenaza de recurrir al arbitraje fueran apropiadas.

43. Muchos países desarrollados y en desarrollo se muestran escépticos acerca del valor que puede tener incluir una cláusula sobre arbitraje en la Convención modelo de las Naciones Unidas. Se señaló que el Grupo de Expertos tenía asuntos más apremiantes de que tratar. Se manifestó inquietud por la posibilidad de que un país en desarrollo estuviera en desventaja en un procedimiento de arbitraje debido a que sus recursos y su competencia técnica serían muy inferiores a los que podría utilizar un país desarrollado enfrentado al primero en un proceso de arbitraje. Se estimó que un caso de arbitraje costaría 50.000 euros, que es una suma muy considerable para las oficinas tributarias de muchos países.

44. El arbitraje podría ser una opción atractiva si pudiera aplicarse a bajo costo y produjera decisiones rápidas y justas. No sería conveniente si impusiera unos costos elevados o si la amenaza de recurrir al arbitraje produjera soluciones apresuradas y poco meditadas. Quienes propugnan el arbitraje dan por supuesto que los árbitros serían neutrales y competentes y que sería posible proporcionar los servicios de un árbitro cuando un país no contara con los recursos para contratarlos. No está nada claro que esas suposiciones estén justificadas.

VII. Tratamiento fiscal de los ingresos transfronterizos en concepto de intereses y fugas de capital

45. Las fugas de capital son un problema cada vez mayor para muchos países en desarrollo. Los capitales pueden salir hacia otros países en desarrollo o hacia países desarrollados, y hacia centros financieros tanto extraterritoriales como sujetos a la reglamentación nacional. Aunque no se dispone de cifras exactas sobre el volumen

total que supone la fuga de capitales de países desarrollados y de países en desarrollo, los montos son muy considerables y podrían llegar a varios billones de dólares. Se desconoce cuál es el volumen de las fugas de capital de los países en desarrollo. Las fugas de capital representan en parte, aunque exclusivamente, un intento de evasión de impuestos.

46. En los últimos años, los intentos de luchar contra las fugas de capital se han concentrado en la cooperación fiscal internacional y en el intercambio de información fiscal. La fuga de capital es incentivada por los regímenes de secreto bancario y por el trato libre de impuestos que reciben los intereses devengados por los depósitos bancarios en importantes centros financieros. Los gobiernos de los principales centros financieros, tanto extraterritoriales como sujetos a la reglamentación nacional, afirman que no pueden reducir las fugas de capital adoptando medidas rigurosas porque el capital que acude a su país se desviaría hacia un país que ofreciera mejores condiciones. Por lo tanto, se considera en general que se necesitan iniciativas multilaterales para hacer frente al problema de la fuga de capital y a la evasión fiscal que pueda resultar de ella.

47. La Unión Europea ha adoptado algunas medidas importantes contra las fugas de capital, una de las cuales fue la promulgación de la directiva 2003/48/EC sobre fiscalidad del ahorro. Esa directiva ha establecido el principio de que los pagos transfronterizos de intereses dentro de la Unión Europea a personas residentes en la Unión debían estar sujetos a tributación. El mecanismo para aplicar esa tributación es o bien: a) el intercambio automático de información entre los países de la Unión Europea; o b) un impuesto retenido en el país en que se encuentra quien paga los intereses. Sin embargo, la directiva mencionada no se aplica a los intereses pagados desde países de la Unión Europea a residentes de terceros países. Por tanto, la directiva no tendrá repercusiones directas en la fuga de capitales de residentes de terceros países hacia la Unión Europea, especialmente la fuga de capitales hacia los centros financieros de la Unión.

48. Un segundo acontecimiento importante es el intento de la OCDE y de su Comité de Asuntos Fiscales de poner coto a la utilización de paraísos fiscales y de limitar las fugas de capital de países de la OCDE hacia esos paraísos fiscales. En 1998, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE publicó un informe titulado "Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue". Después del informe de 1998, la OCDE siguió publicando informes adicionales sobre el tema, así como un Acuerdo Modelo de intercambio de información sobre cuestiones fiscales. El efecto inmediato de las propuestas de la OCDE es limitar las fugas de capital de países de la OCDE a países de fiscalidad baja y limitar la evasión de impuestos en la OCDE. Sin embargo, esas propuestas no intentan limitar la fuga de capitales de terceros países hacia los países o centros financieros de la OCDE.

VIII. El comercio electrónico y los países en desarrollo

49. Es posible que las normas vigentes sobre el reparto de ingresos entre varias jurisdicciones hayan dejado de ser válidas en la era digital. Para promover la neutralidad tributaria, las Naciones Unidas tal vez consideren la posibilidad de revisar su Convención modelo de forma que se permita una tributación más completa en el país de origen de los ingresos obtenidos con el comercio electrónico.

50. Las normas fiscales internacionales vigentes establecen claras distinciones entre el trato fiscal de los ingresos procedentes del capital, el trabajo, la propiedad y los servicios. Esas distinciones son cada vez menos válidas en la era digital. La aparición del comercio electrónico ha hecho que se diluyera el concepto tradicional de establecimiento permanente. Es posible vender bienes tangibles por la Internet de la misma manera que se venden en un negocio tradicional. Por otra parte, la tributación de los servicios resulta difícil porque es posible prestar servicios valiosos e importantes en todo el mundo sin que haya un contacto físico con el lugar donde se use dicho servicio. Por ejemplo, el apoyo técnico relacionado con el equipo informático puede prestarse a través de la Internet.

51. Para permitir la tributación efectiva de los ingresos procedentes del comercio electrónico en el Estado de origen, podría modificarse el artículo 7 (Beneficios de las empresas de la Convención modelo de las Naciones Unidas, de manera que permitiera que el país de origen impusiera retenciones fiscales a todos los pagos hechos a un proveedor electrónico no residente en general o, a elección del contribuyente, a los pagos a un proveedor electrónico no residente de una empresa nacional que pueda deducir el pago. Además, podría modificarse el párrafo 4 del artículo 7 para permitir que el país de origen adopte una fórmula de reparto si un proveedor electrónico tiene un establecimiento permanente en ese país o las ventas de un proveedor electrónico en ese país exceden una suma determinada.

52. Otra manera de abordar los nuevos problemas creados por el comercio electrónico sería modificar el concepto de establecimiento permanente sólo en la medida en que se aplica a las actividades de comercio electrónico. Una norma que se ha sugerido contemplaría que los ingresos procedentes del comercio electrónico estuvieran sujetos a tributación en el Estado que constituye el mercado de esos servicios si los ingresos brutos procedentes del comercio electrónico en un país excedieran una suma mínima. Una segunda norma que se ha sugerido entrañaría tratar las regalías, los ingresos por concepto de servicios y los ingresos por concepto de ventas como ingresos empresariales activos, sujetos a tributación al amparo de lo dispuesto en el artículo 7, con la condición de que los ingresos procedentes del comercio electrónico estarían sujetos a tributación si excedieran la suma mínima mencionada en la primera norma. Con arreglo a una tercera norma propuesta, se utilizaría algún tipo de fórmula para el reparto de beneficios a nivel mundial a fin de determinar el volumen de ingresos procedentes del comercio electrónico que cada país podría someter a tributación.

53. Es necesario tratar distintas cuestiones a fin de lograr una tributación eficaz del comercio electrónico. Entre esas cuestiones figuran las siguientes: a) identificar a los participantes en una transacción de comercio electrónico (o una serie de transacciones); b) identificar la ubicación del negocio; c) obtener documentación y pruebas de la transacción; d) identificar las características económicas específicas de comercio electrónico; y e) recaudar los impuestos adeudados.

54. Actualmente la mayor parte del comercio electrónico se produce de empresa a empresa, y no de empresa a cliente. La tributación de los ingresos procedentes del comercio electrónico de empresa a empresa resulta más fácil que la tributación del comercio de empresa a cliente. Por ejemplo, es difícil hacer tributar los ingresos por concepto de servicios digitales, como el suministro de acceso a bases de datos de información, y los ingresos por ventas de productos intangibles, como la música digital y los juegos digitales. Por el momento, las proyecciones del volumen del

comercio electrónico se han exagerado, especialmente con respecto al comercio de empresa a cliente. También se ha exagerado la facilidad de establecer operaciones extraterritoriales de comercio electrónico. No obstante, todo hace pensar que el comercio electrónico seguirá creciendo y que la tributación de los ingresos procedentes de ese comercio llegará a convertirse en una cuestión importante en los países en desarrollo.

55. La definición vigente de establecimiento permanente ha supuesto dificultades para muchos países en desarrollo, particularmente el requisito de una ubicación “fija” cuando se utilizan múltiples establecimientos permanentes para actividades comerciales conexas. Sobre la base de las deliberaciones, el Grupo de Expertos recomendó que las Naciones Unidas tal vez desearan estudiar si su Convención modelo podría modificarse de distintas formas para responder a los problemas prácticos que ha planteado la definición vigente.

IX. Revisión de la Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo y del *Manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo*

56. En su 10ª reunión, el Grupo de Expertos decidió que el *Manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo*, publicado en 1979, era un instrumento importante para los países en desarrollo y los países con economías en transición, y que procedía actualizarlo. En su 11ª reunión se presentó al Grupo de Expertos un proyecto revisado, en el que no se cambiaba la estructura básica del manual original. Sin embargo, surgió un consenso general de que la estructura original del manual se había vuelto obsoleta y de que era necesario modificarla radicalmente.

57. El Grupo de Expertos reiteró la necesidad de realizar revisiones y actualizaciones periódicas de la Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo. Destacó la importancia de esa labor, particularmente en vista del carácter dinámico de la tributación y de la necesidad de que las Naciones Unidas siguieran desempeñando un papel rector en ese ámbito. Por consiguiente, el Grupo de Expertos convino en que los artículos y los comentarios deberían revisarse por lo menos una vez cada dos años.

58. El manual original se había publicado antes de la publicación de la Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo y de los comentarios. Por consiguiente, en dicho manual se había incluido material que posteriormente se incluyó en los comentarios. En el manual original también se había incluido un extenso examen de la historia de los acuerdos fiscales y del papel desempeñado por la Sociedad de las Naciones y las Naciones Unidas en la promoción de las convenciones modelo. Es posible que ya no proceda seguir incluyendo ese material en el manual.

59. Se propuso introducir varios cambios importantes en el manual. El manual revisado debería proporcionar a los negociadores directrices prácticas que los ayudaran a negociar acuerdos fiscales que respondieran a los intereses nacionales. Se propuso introducir los cambios siguientes en el manual para que fuera más útil para los

negociadores: a) agregar un glosario de términos fiscales internacionales; b) indicar claramente la fecha de la revisión vigente; c) ilustrar determinados conceptos con más ejemplos que deberían presentarse en párrafos sangrados para señalarlos a la atención del lector y separarlos del cuerpo del texto; y d) simplificar la introducción.

60. Se propuso que el manual se publicara en Internet e incluyera hipervínculos con material de antecedentes, acuerdos fiscales y otras referencias. También se podría incluir estudios de casos reales. Se podría agregar al manual un examen de algunos otros temas, como la fuga de capitales y diversas medidas legislativas contra la evitación de impuestos.

61. Hubo acuerdo general de que el manual debería publicarse en un formato más práctico y útil.

62. **Tras debatir el tema, el Grupo de Expertos recomendó que se revisara la Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo y, en particular, los artículos 1 (Personas comprendidas), 5 (Establecimiento permanente) y 26 (Intercambio de información), y que se agregara un nuevo artículo 27 (Asistencia en la recaudación fiscal). El Grupo de Expertos recomendó también que la revisión del *Manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo* se centrara en la preparación de un documento que pudiera utilizarse como glosario en materia de tributación internacional, para la Convención modelo de las Naciones Unidas y diversos acuerdos fiscales, en negociaciones y en actividades de capacitación.**

X. Marco institucional para fortalecer la cooperación internacional en cuestiones de tributación

63. Como ya se ha señalado, un tema importante en el programa de trabajo del Grupo de Expertos fue la recomendación formulada en el informe del Secretario General sobre la aplicación y el seguimiento de los compromisos y acuerdos alcanzados en la Conferencia Internacional sobre la Financiación para el Desarrollo¹ de fortalecer el marco institucional para la cooperación internacional en cuestiones de tributación, convirtiendo al Grupo de Expertos en un órgano intergubernamental, subsidiario del Consejo Económico y Social. Esa recomendación se formuló en el contexto de la aplicación del llamamiento hecho en el Consenso de Monterrey de que se fortaleciese la cooperación internacional en cuestiones de tributación en apoyo del desarrollo, 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. Posteriormente, en su resolución 58/230 sobre la aplicación y el seguimiento de los compromisos y acuerdos alcanzados en la Conferencia Internacional sobre la Financiación para el Desarrollo, la Asamblea General pidió al Consejo Económico y Social que, cuando examinara el informe del Grupo ad hoc de Expertos sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación en su período de sesiones sustantivo de 2004, tuviera presente el marco institucional para la cooperación internacional en cuestiones de tributación.

64. El Grupo de Expertos estudió la posibilidad de elevar el rango del Grupo ad hoc de Expertos sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación al de un órgano intergubernamental, convirtiéndolo en un comité de expertos

gubernamentales o en una nueva comisión especial, como órgano subsidiario del Consejo Económico y Social. El Grupo de Expertos opinó que los integrantes de semejante órgano provendrían de países desarrollados, en desarrollo y con economías en transición, como sucedía con el propio Grupo.

65. Se propuso que ese órgano reforzado tuviera una pequeña secretaría técnica que apoyara sus actividades y que podría establecerse mediante la redistribución de personal existente en las Naciones Unidas. Ese grupo podría comprender especialistas en tributación provenientes de los ámbitos de la política fiscal, la administración tributaria, las cuestiones tributarias internacionales, la contabilidad, el derecho y las ciencias económicas. Si bien la secretaría técnica podría hacer las veces de centro de información y distribución de material sobre cuestiones tributarias de interés para los Estados Miembros y organizar talleres para prestar asistencia técnica en cuestiones tributarias internacionales, no debería duplicar funciones desempeñadas actualmente por otros órganos internacionales.

66. El órgano podría tomar como ejemplo al Comité Fiscal de la Sociedad de las Naciones, que tuvo una actuación eficaz y redactó varios de los primeros proyectos de convenio fiscal modelo. El objetivo sería brindar a los Estados Miembros mayores oportunidades para cooperar en el establecimiento de normas fiscales internacionales de aceptación universal, sobre la base de la labor y la experiencia del Grupo de Expertos.

67. Formularon observaciones numerosos miembros y observadores: muchos expresaron su enérgico apoyo a la propuesta, algunos plantearon cuestiones que era necesario examinar en más detalle o aclarar, otros expresaron diversas reservas, y unos pocos indicaron que preferían mantener el statu quo. El apoyo más vivo fue expresado por los representantes de países en desarrollo, la sociedad civil, las organizaciones profesionales y el mundo académico, mientras que las reservas o preocupaciones fueron expresadas principalmente, aunque no de manera exclusiva, por los representantes de diversos países desarrollados. Los representantes de las organizaciones regionales e internacionales expresaron opiniones encontradas. Sin embargo, hubo un apoyo casi universal al objetivo de fortalecer la capacidad de las Naciones Unidas para ejercer liderazgo y prestar asistencia en materia de cooperación internacional en cuestiones de tributación.

68. Hubo consenso sobre lo siguiente: a) debería fortalecerse la labor del Grupo de Expertos; b) los países en desarrollo y los países con economías en transición deberían tener un foro eficaz que les permitiera expresar sus opiniones sobre cuestiones internacionales de tributación; c) todo mecanismo institucional nuevo revisado debería basarse en la labor del actual Grupo de Expertos y cooperar con las demás actividades internacionales a fin de aumentar la cooperación en cuestiones de tributación; d) un foro reforzado debería reunirse más frecuentemente que una vez cada dos años; e) todo nuevo mecanismo institucional debería tener un número limitado de miembros que le permitiera funcionar eficazmente; f) el mecanismo debería estar integrado por representantes de países desarrollados, en desarrollo y con economías en transición; y g) los gobiernos deberían estar representados por funcionarios fiscales altamente cualificados.

69. Se esgrimieron los siguientes argumentos en apoyo de la propuesta: a) las Naciones Unidas eran la principal organización internacional en el marco de la cual posible establecer normas universales de cooperación internacional en cuestiones de tributación, y un foro reforzado otorgaría mayor legitimidad a las propuestas que

emanaran de él; b) si se elevara el rango del foro en la jerarquía de las Naciones Unidas se le permitiría responder más rápidamente a los continuos cambios en la situación internacional en materia de tributación; c) el foro permitiría promover una mayor divulgación de los registros fiscales de “conciliación”, que indicaban las transferencias entre empresas, y ello facilitaría muchísimo las auditorías y alentaría un trato coherente y equitativo de los contribuyentes en las diversas jurisdicciones nacionales; d) un mecanismo reforzado y una secretaría de apoyo permitirían a las Naciones Unidas hacer una contribución más eficaz a las iniciativas y actividades tributarias en los planos internacional y regional; e) la necesidad de un órgano reforzado de composición universal que se ocupara de la cooperación internacional en cuestiones de tributación era evidente y crítica en un mundo en vías de globalización, y semejante órgano se crearía tarde o temprano. Lo único que había que decidir era si el Grupo ad hoc de Expertos participaría en ese proceso inevitable y ayudaría a hacerlo realidad.

70. Se formularon las siguientes reservas u objeciones a la propuesta de elevar el rango del Grupo de Expertos: a) un mecanismo institucional revisado, cuyos miembros se desempeñaran en representación de sus gobiernos, podría no funcionar con la misma eficiencia y eficacia del mecanismo actual, si el cambio “politizaba” el foro; b) el foro sería ingobernable si estuviera integrado por los representantes de los 191 Estados Miembros de la Organización; al mismo tiempo, si se limitaba el número de los miembros, los países que no estuvieran representados podrían no estar dispuestos a que otros países “decidieran” sobre cuestiones que afectarían sus políticas tributarias; c) el Grupo podría mejorar la eficacia de su labor en el marco del mecanismo institucional actual centrando su programa de trabajo en los problemas propios de los países en desarrollo; y d) no era deseable crear una nueva “burocracia” y el Grupo debería aprovechar mejor sus recursos existentes y tratar de complementar su labor con otras iniciativas internacionales de cooperación en cuestiones de tributación.

71. Para atender las reservas y objeciones mencionadas, se propusieron varias medidas que podrían adoptarse a fin de crear un foro eficaz y mejorado de cooperación internacional en cuestiones de tributación. Por ejemplo, para asegurar un funcionamiento eficaz y sin tropiezos, el foro podría establecer procedimientos internos que redujeran al mínimo las formalidades y facilitarían la libertad de expresión, ya que la experiencia demostraba que muchos órganos internacionales integrados por profesionales actuaban de manera colegiada en la mayoría de sus actividades y sólo en ciertos casos muy delicados era necesario que sus miembros se desempeñaran como “representantes de sus respectivos gobiernos”. Con respecto a la “representatividad” del foro, como sucedía con los demás órganos subsidiarios de las Naciones Unidas, toda política que recomendara el foro debería ser aprobada por los órganos superiores de las Naciones Unidas, en este caso el Consejo Económico y Social y la Asamblea General. Por consiguiente, debería ser posible lograr un foro legítimo y bastante representativo, y limitar su tamaño para que pudiera funcionar de manera eficaz y económica. Además, durante el período de transición el foro podría mantener su composición actual. Se señaló además que el Grupo de Expertos había invitado periódicamente a observadores para que asistieran a sus reuniones y participaran en sus trabajos y que los observadores habían hecho aportaciones valiosas y seguirían haciéndolo en el marco del foro propuesto.

72. En vista de lo antedicho, y de conformidad con lo dispuesto por la Asamblea General en su resolución 58/230, el Consejo Económico y Social, al examinar el

marco institucional para la cooperación internacional en cuestiones de tributación, tal vez desee considerar la adopción del enfoque siguiente en relación con un posible foro intergubernamental reforzado:

a) *Tamaño y composición.* En líneas generales, el tamaño y la composición del foro reforzado podrían seguir siendo los del Grupo de Expertos actual. Como medida de transición, la composición actual del Grupo de Expertos podría mantenerse para la reunión de 2005, tras lo cual se adoptarían disposiciones para la elección o rotación de los miembros con arreglo a las prácticas establecidas por el Consejo Económico y Social para otros órganos intergubernamentales subsidiarios similares;

b) *Mandato y funcionamiento.* El foro haría recomendaciones al Consejo Económico y Social sobre cuestiones internacionales de tributación, en particular respecto de la formulación de normas y la promoción de políticas y prácticas de cooperación, así como la prestación de servicios de asesoramiento y asistencia técnica en esa esfera. El foro seguiría siendo el custodio de la Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo y de los comentarios a la Convención, revisaría la Convención modelo y los comentarios, según procediera, y cooperaría en materia de cuestiones internacionales de tributación con otras organizaciones internacionales y regionales. El foro se reuniría por lo menos una vez por año y procuraría celebrar reuniones técnicas sobre temas concretos a intervalos más frecuentes;

c) *Apoyo técnico.* El foro necesitaría una secretaría pequeña, competente y eficaz. Los recursos necesarios para la secretaría podrían obtenerse mediante la reasignación de recursos existentes en las Naciones Unidas, que seguirían siendo parte del Departamento de Asuntos Económicos y Sociales. El personal de la secretaría, entre otras cosas, podría organizar proyectos de asistencia técnica sobre cuestiones internacionales de tributación, y reunir y ayudar a diseminar información sobre políticas y prácticas fiscales, en colaboración con otras entidades internacionales pertinentes.

XI. Programa, fecha y lugar de la próxima reunión

73. Se propone el siguiente programa para la 12ª reunión del Grupo ad hoc de Expertos sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación (o para la primera reunión de un órgano reforzado):

- a) El abuso de convenios fiscales y la búsqueda del convenio fiscal más favorable;
- b) La asistencia mutua para la recaudación de las deudas;
- c) Subcapitalización;
- d) Modificación de la definición de establecimiento permanente;
- e) Imposición de los ingresos derivados de la participación en proyectos de desarrollo;
- f) Revisión de la Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo;

- g) Revisión y aprobación del proyecto revisado del *Manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo*.

74. La 12ª reunión del Grupo ad hoc de Expertos sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación (o la primera reunión de un órgano reforzado) se celebrará en Ginebra el cuarto trimestre de 2005.

Notas

¹ A/58/216, párr. 167.
