



Consejo Económico y Social

Distr. general
7 de agosto de 2009
Español
Original: inglés

Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación

Quinto período de sesiones

Ginebra, 19 a 23 de octubre de 2009

Tema 6 h) del programa provisional*

Cómo se elaboran los tratados: cuestiones prácticas

El proceso de elaboración de convenios fiscales para los países en desarrollo

Nota del Sr. Victor Thuronyi**

Resumen

En su cuarto período de sesiones, celebrado en 2008, el Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación examinó el programa de su quinto período de sesiones y aceptó el ofrecimiento del Sr. Victor Thuronyi de preparar el presente documento de antecedentes. En el documento se abordan algunas de las cuestiones que podrían revestir interés para el Comité en relación con el tema del programa titulado “Cómo se elaboran los tratados: cuestiones prácticas”

* E/C.18/2009/1.

** Consejero jurídico principal (Tributación) del Fondo Monetario Internacional. Las opiniones expresadas en el presente documento son las del autor y no deben atribuirse al FMI, a su Junta Ejecutiva o a su personal directivo. El autor da las gracias a Patricia Brown, Michael Keen, Lee Burns, Peter Harris, Geerten Michielse y Michael Lennard por sus útiles observaciones y a Sebastien Drevet por su ayuda en la preparación del presente documento.



I. Introducción: el proceso de elaboración de convenios fiscales y la creación de un subgrupo

1. En su cuarto período de sesiones, celebrado en 2008, el Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación examinó el programa de su quinto período de sesiones y aceptó el ofrecimiento del Sr. Victor Thuronyi de preparar el presente documento de antecedentes¹. En el documento se abordan algunas de las cuestiones que podrían revestir interés para el Comité en relación con el tema del programa titulado “Cómo se elaboran los tratados: cuestiones prácticas”.

2. En el documento se analiza el proceso de elaboración de convenios fiscales² entre países en desarrollo. Ese proceso guarda estrecha relación con la Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo, que tiene por objeto servir de guía a los países en desarrollo para la negociación de sus convenios. El texto del Modelo y de su comentario incluye los términos en que se redactan los convenios. El proceso de preparación se ocupa de la forma en que se utilizarán esos términos en la negociación del acuerdo. En el presente documento se examinan los distintos aspectos del proceso de elaboración de los acuerdos. Una de las ideas que se plantean es que sería conveniente que el Comité de Expertos creara un subgrupo permanente encargado de estudiar con detenimiento algunas de estas cuestiones. Por consiguiente, el análisis que se hace en el documento sólo tiene carácter preliminar y su objetivo no es necesariamente llegar a conclusiones, sino más bien plantear preguntas y describir algunos de los problemas que podría abordar el subgrupo. En general, éste podría ocuparse de los aspectos del proceso de elaboración de convenios fiscales que van más allá de la formulación de los términos concretos en que se redactarán los artículos del Modelo y del comentario.

II. La utilización del Modelo de las Naciones Unidas

3. En relación con el Modelo de las Naciones Unidas, es importante determinar en qué medida se utilizan sus disposiciones en los convenios que se negocian actualmente o que se han negociado recientemente. Para ello, sería interesante examinar los acuerdos negociados en fechas relativamente recientes para averiguar en qué medida y en qué contexto se utilizan determinadas disposiciones del Modelo de las Naciones Unidas³. Ese análisis podría sugerir las prioridades futuras del Comité y conducir a la eliminación de las disposiciones que no se utilizan, explicando mejor los efectos de determinadas disposiciones y analizando por qué se pueden elegir o no como opción, en particular en comparación con otras opciones que hubieran permitido obtener resultados normativos similares.

¹ Véase el informe sobre el cuarto período de sesiones, E/2008/45, párr. 82.

² Aunque muchos tipos de convenios guardan relación con la tributación, en aras de la simplicidad se utilizan en el presente documento los términos “convenio fiscal” o “convenio” para referirse a un convenio general sobre doble tributación similar a la Convención modelo de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) sobre el ingreso y el capital o la Convención modelo de las Naciones Unidas, salvo que el contexto exija otra cosa.

³ Esto lo propuso ya el Comité de Expertos en su cuarto período de sesiones anual. Véase el párrafo 71 del documento E/2008/45-E/C.18/2008/6.

4. Otro punto de interés es determinar si los acuerdos concluidos por países en desarrollo contienen disposiciones que no figuran en el Modelo de las Naciones Unidas ni en el de la OCDE. En tal caso, el Comité tal vez desee examinar esas disposiciones para establecer si procede brindar orientación:

a) Incluyendo alternativas en el Modelo o en el comentario que respondan realmente a las necesidades de ciertas relaciones y negociaciones;

b) Señalando algunas de las dificultades que podrían plantear las alternativas específicas observadas en la práctica actual de elaboración de convenios, especialmente por lo que respecta a los países en desarrollo;

c) Llegando a la conclusión de que algunos planteamientos alternativos que responden a las necesidades propias de determinados países no son necesariamente de interés más general y, por ende, no es necesario referirse a ellos en el Modelo o el comentario de las Naciones Unidas.

5. Una medida inicial podría ser la preparación de un informe de antecedentes que resumiera la experiencia en materia de convenios, distinguiendo entre los que se han suscritos en los últimos años y los más antiguos que siguen en vigor. En este sentido, cabe tener presente que el Modelo de las Naciones Unidas debería mantener su función orientadora frente a convenios que no reflejan las políticas y prácticas de negociación más recientes, pero que siguen en vigor y deben ser administrados.

III. Orientación para las negociaciones

6. Una de las funciones del Modelo de las Naciones Unidas es servir de marco para la negociación de acuerdos entre países desarrollados y países en desarrollo o, dicho de otro modo, ofrecer orientación para la negociación de acuerdos. El Modelo lo hace, sobre todo, sugiriendo los términos en que debe redactarse el convenio, pero quizás este aspecto pueda mejorarse explícitamente asesorando a los negociadores no sólo en lo relativo al uso de un lenguaje específico.

7. En este orden de ideas, un aspecto importante de la política de negociación es la medida en que los países desarrollados deberían tratar de obtener una ventaja negociadora⁴. Probablemente, los países de la OCDE suelen hacer lo posible por proteger los intereses de los países en desarrollo con los que celebran acuerdos y eviten sacar máximo provecho de su posición. Sería interesante averiguar si esa moderación es significativa en las negociaciones y, en caso afirmativo, si puede ponerse más de relieve; concretamente, si podrían formularse directrices sobre la medida en que los países de la OCDE pueden conceder retenciones fiscales en la

⁴ Véase, en general, Kim Brooks, "Tax treaty treatment of royalty payments from low-income countries: a comparison of Canada and Australia's policies", *eJournal of Tax Research*, vol. 5, núm. 2, 2007, págs. 168 a 197. En muchos casos, el país asociado de la OCDE puede tener un interés general de política exterior para apoyar el desarrollo de un sistema sólido de generación de ingresos en un país que no es miembro de la organización. El país de la OCDE puede estar también proporcionando apoyo presupuestario directo al otro país. Así pues, desde la perspectiva de la relación global entre los países, muchas veces sucede que el país de la OCDE tiene interés en fortalecer, en lugar de mermar, el potencial de generación de ingresos del sistema fiscal del otro país. En este contexto, podría ser contraproducente negociar un convenio que haga esto último (un ejemplo extremo podría ser un convenio sin disposiciones que limiten los beneficios con una tasa de retención cero sobre los ingresos por concepto de intereses).

fuente a los países que no forman parte de la organización. Por ejemplo, ¿hay indicios en convenios específicos que apunten a que algunos países de la OCDE están negociando disposiciones que permiten a sus sociedades eludir los impuestos nacionales retenidos en la fuente (quizás eludiendo del todo la tributación) en determinados casos?⁵. En otras palabras, ¿en qué medida se utilizan los convenios entre los países de la OCDE y los países en desarrollo como instrumento para afianzar la posición competitiva de las sociedades radicadas en el país negociador de la OCDE, al dárseles la posibilidad de conseguir una doble exoneración de impuestos? ¿Es esto conveniente? Y, en caso negativo, ¿cómo podría conseguirse que esos casos fueran los menos?

8. Otro ámbito en el que sería útil asesorar a los países en desarrollo es la medida en que el Modelo de las Naciones Unidas es apropiado para los convenios entre un país en desarrollo y otro. Las negociaciones entre dos países en desarrollo pueden ser diferentes a las negociaciones entre un país en desarrollo y un país desarrollado porque las corrientes de capitales y el comercio pueden ser mucho más equilibrados entre dos países en desarrollo. Esto significa que un país en desarrollo podría estar mucho menos interesado en insistir en una jurisdicción basada en la fuente que cuando negocia con un país desarrollado. Sin embargo, el razonamiento contrario es que puede existir una razón estratégica para que los países en desarrollo adopten una política uniforme, independientemente del país con el que negocien, a fin de minimizar el recurso al acuerdo más favorable y evitar sentar un precedente para negociaciones futuras con otros países. Dicho de otro modo, cuando se negocie un acuerdo concreto, el país deberá ser consciente de las posibles consecuencias para su red de convenios en general. Estas son algunas de las cuestiones sobre las que el subgrupo podría elaborar directrices para los negociadores de convenios de los países en desarrollo que ayudaran a esos países a formular una estrategia para la negociación de tratados.

9. Otro aspecto de la estrategia que podría ser objeto de orientación es la renegociación de los convenios vigentes. ¿Qué criterios deberían utilizarse para decidir si se debe renegociar o rescindir un convenio vigente?

IV. Fortalecimiento de la capacidad de negociación

10. Al formular directrices para los países en desarrollo, podría ser útil estudiar varias cuestiones. ¿Cuántos países en desarrollo cuentan con equipos de negociación realmente capaces de negociar convenios? ¿Qué deberían hacer los países que no dispongan de ese tipo de equipos ante la perspectiva de negociar un convenio? ¿Tendría sentido que recurrieran, de manera habitual, a asesores externos con la experiencia y los conocimientos necesarios en el ámbito de la negociación? ¿Con qué frecuencia recurren los países a asesores externos? ¿Puede el Comité de Expertos brindar orientación o asesoramiento a este respecto?

⁵ Véase, por ejemplo, el análisis realizado por Rick Krever del convenio firmado entre el Canadá y Mongolia en Arthur J. Cockfield (ed.), University of Toronto Press, "Globalization and the impact of tax on international investments" (de próxima aparición).

V. Evaluación de la capacidad administrativa

11. ¿Cuántos países en desarrollo están en condiciones de administrar correctamente los convenios fiscales? Si carecen de la capacidad necesaria, ¿cuáles son las consecuencias para la medida en que es conveniente que celebren ese tipo de acuerdos? Si esa capacidad falta o necesita mejorar, ¿qué debería hacerse al respecto? ¿Procede intervenir?

VI. Formulación de una estrategia en materia de convenios

12. El número de convenios firmados por los países en desarrollo y los países desarrollados difiere considerablemente⁶. En este sentido, los Estados Miembros de las Naciones Unidas pueden clasificarse en tres grandes grupos. El grupo I, integrado por 66 países, está compuesto por los países miembros de la OCDE y otros países que han firmado al menos 34⁷ convenios. Los países del grupo I han concluido, en promedio, 59 convenios cada uno y los países del grupo II (entre 10 y 33 tratados) han firmado, en promedio, 19 cada uno. Por último, los países del grupo III, 89 de los cuales han concluido menos de diez convenios, tiene una media de apenas tres convenios cada uno (promedio bajo debido a que una treintena de países no han firmado ningún convenio)⁸.

13. Si bien muchos países en desarrollo participan activamente en la negociación de convenios y cuentan con amplias redes de convenios, evidentemente ése no es el caso para muchos otros países. Incluso la mayoría de los países del grupo II tienen un número bastante reducido de convenios y los países en desarrollo del grupo III tienen muy pocos o ninguno. El típico país en desarrollo cuenta con relativamente pocos convenios. ¿Es esto conveniente? ¿Cuántos convenios necesita concluir un país y con quiénes?

14. El subgrupo propuesto podría abordar estas cuestiones y, de manera más general, ofrecer orientación a los países en desarrollo para que decidan su estrategia en materia de convenios. Esta orientación podría incluir un examen de las consideraciones que los países en desarrollo podrían tener en cuenta a la hora de formular una estrategia para negociar un convenio fiscal. Dicho en otros términos, ¿cómo pueden utilizar los países en desarrollo sus escasos recursos de forma estratégica para negociar? Hasta cierto punto, puede que el personal técnico de los países en desarrollo conozca ya la respuesta a esta pregunta, pero si un organismo multilateral plantea explícitamente estas consideraciones, les estará dando una justificación, por ejemplo, para resistirse a la petición de su Ministerio de Relaciones Exteriores de que negocien un convenio con un país X si, desde el punto de vista de la política fiscal, el convenio es innecesario.

⁶ Véase Drevet y Thuronyi, "The tax treaty network of the U.N. Member States", *Tax Notes International*, pág. 783 (1º de junio de 2009). Los datos estadísticos proporcionados en este párrafo se basan en la situación a finales de 2008. Las cifras son estimaciones, únicamente.

⁷ Número de convenios que ha firmado el miembro de la OCDE que tiene menos convenios (Nueva Zelandia).

⁸ Otra posibilidad sería establecer un grupo IV integrado por los países que no han concluido ningún convenio, en cuyo caso el grupo III estaría formado por 53 países con una media de cuatro convenios cada uno.

15. Al parecer, la mayoría de los países podrían beneficiarse de convenios adicionales⁹. Sin embargo, los convenios no son gratuitos, ya que su negociación y administración entrañan costes de oportunidad tanto en términos de recursos humanos como de gastos. El hecho de que muchos países no se dediquen activamente a la negociación y firma de convenios podría significar que tienen prioridades más importantes que atender, que carecen de capacidad negociadora suficiente o que existen otros obstáculos al proceso de negociación.

16. Un obstáculo podría ser que el equipo de negociación del convenio de la posible contraparte esté ocupado negociando o renegociando otros convenios. La contraparte en potencia podría también ser reacia a negociar un convenio que no siga el modelo que prefiere, lo cual podría ser inaceptable para el país en cuestión.

17. También son importantes la duración de la negociación, la inversión asociada al establecimiento de una red de convenios en términos de tiempo, conocimientos y dinero, y la capacidad limitada de los países para la negociación de convenios. Así sucede incluso en el caso de países grandes. Por ejemplo, en los últimos años, el Canadá ha estado negociando convenios con unos tres países cada año¹⁰. El Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de América ha declarado que: “La principal limitación al tamaño de nuestra red de convenios fiscales podría ser la complejidad de las negociaciones. Asegurarse de que las diversas funciones que deben cumplir los convenios fiscales se tengan debidamente en cuenta hace que el proceso de negociación sea riguroso y lleve mucho tiempo” (declaración de Michael Mundaca, 10 de julio de 2008). En los últimos años, los Estados Unidos han firmado no más de media docena de tratados al año, en su mayoría enmiendas a los acuerdos vigentes¹¹ (véase el sitio web del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos), y muchos se concluyeron con países de la OCDE.

18. Resulta bastante evidente que el ritmo de negociación de convenios es tan lento que se requerirían varias décadas para que muchos de los países de la OCDE ampliasen su red de convenios de modo que abarcasen incluso a la mayoría de los países que no son miembros de la OCDE. Por lo tanto, aun cuando los países

⁹ Al parecer, la actitud del Grupo de Expertos es que convendría firmar más convenios; por ejemplo, en el párrafo 46 del Comentario al Modelo de las Naciones Unidas (2001) se señala que cabe esperar que la Convención Modelo de las Naciones Unidas contribuya a que se concluya un mayor número de convenios fiscales bilaterales, no sólo entre países desarrollados y países en desarrollo, sino también entre países en desarrollo. Sin embargo, las ventajas y los efectos de los convenios no están claros en absoluto. Véase Ronald Davies, “Tax treaties and foreign direct investment: potential versus performance”, *International Tax and Public Finance*, vol. 11, núm. 6 (2004), págs. 775 a 802; Tsilly Dagan, “The tax treaties myth 32”, N.Y.U. J., *Journal of International Law and Politics*, vol. 32, núm. 939 (2000) (sostiene que no se necesitan convenios para eliminar la doble tributación y que puede que, a la postre, no beneficien a los países en desarrollo). Eric Neumayer, “Do double taxation treaties increase foreign direct investment to developing countries?”, *Journal of Development Studies*, vol. 43, núm. 8 (2007), págs. 1501 a 1519, responde afirmativamente a la pregunta, pero sólo para países en desarrollo con mayores ingresos.

¹⁰ Véase el sitio web del Departamento de Finanzas del Canadá: http://www.fin.gc.ca/treaties-conventions/treatystatus_-eng.asp.

¹¹ En un informe de 2007, el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos explica que se necesita un proceso continuo de enmienda de los convenios vigentes para protegerse contra los abusos de la red existente de convenios, en respuesta a la “naturaleza evolutiva de la planificación tributaria”. Véase Departamento del Tesoro de los Estados Unidos, *Report to the Congress on Earnings Stripping, Transfer Pricing, and U.S. Income Tax Treaties*, pág. 87 (2007).

decidieran que sería bueno ampliar sustancialmente la red existente de convenios, ello no sería factible a corto plazo.

19. Cada país debería formular una estrategia en materia de convenios en la que se tuvieran en cuenta los factores mencionados más arriba. Para decidir si conviene iniciar negociaciones sobre un convenio concreto con una determinada contraparte, un país podría preguntarse lo siguiente:

a) ¿Qué problemas existen en relación con ese país que deban resolverse mediante un convenio? ¿Existe otro medio para resolverlos?

b) ¿Es el nivel de comercio, inversión u otras transacciones pertinentes entre ambos países lo suficientemente elevado para que se planteen problemas considerables?

c) ¿Están justificados los costos asociados a la negociación del convenio para resolver los problemas? ¿Existen otras prioridades más urgentes? ¿Existen obstáculos relacionados con la contraparte potencial en el convenio que talvez no llegue a concertarse un convenio?

20. Un subgrupo podría desarrollar de manera apropiada esas consideraciones para ayudar a los países en desarrollo a formular una estrategia que les permita utilizar estratégicamente sus limitadas aptitudes de negociación.

21. Además, la cuestión de la negociación de nuevos convenios se puede examinar desde una perspectiva más global. En este contexto, sería razonable suponer lo siguiente:

a) La mayoría de los países en desarrollo (muchos de los países del grupo II y la mayoría de los del grupo III) carece de capacidad para negociar un número sustancial de convenios;

b) En su conjunto, la capacidad de muchos países en desarrollo para gestionar convenios es insuficiente. Sus administraciones tributarias tienen, por lo general, escasez de recursos humanos, hasta el punto en que, aunque dispusieran de personal capaz de negociar y administrar debidamente los convenios, sería poco probable que esas actividades constituyeran el mejor empleo del tiempo de trabajo del personal;

c) En muchos países en desarrollo, la negociación de un número considerable de convenios llevaría años;

d) Si aplicamos los criterios reseñados más arriba, la mayoría de los países en desarrollo probablemente no tengan una necesidad apremiante de concluir convenios de gran alcance con la mayoría de los demás países.

22. Una de las conclusiones de todo lo expuesto es que tiene poco sentido querer ampliar considerablemente las redes de convenios de la mayoría de los países en desarrollo. Si se acepta esta premisa, surge la pregunta de si existen otras medidas que permitan alcanzar los objetivos de los convenios, esto es, la eliminación de la doble tributación y la prevención de la evasión fiscal.

VII. Medidas unilaterales

23. La doble tributación puede eliminarse en gran medida unilateralmente a través de la legislación interna de cada país. De hecho, la mayoría de los países han adoptado ya medidas unilaterales con ese propósito, aunque probablemente haya que introducir algunos ajustes. Un subgrupo podría preparar directrices útiles sobre este punto.

24. Así pues, cada país podría conceder créditos por pago de impuestos en el extranjero (con las limitaciones que proceda) o excluir algunos o todos los impuestos sobre los ingresos procedentes del extranjero (prácticamente todos los países en desarrollo disponen de ese tipo de normas unilaterales: muy pocos aplican impuestos a los ingresos procedentes del extranjero sin conceder un crédito por pago de impuestos en el extranjero).

25. En cuanto a la tributación de las personas no residentes, cada país podría disponer que los no residentes estarán sujetos a impuestos sobre los ingresos que perciban por sus actividades comerciales en el país solamente si tienen un establecimiento permanente en él (prácticamente todos los países cuentan ya con normas de este tipo). La principal dificultad residiría en definir el concepto de establecimiento permanente. Podrían proporcionarse directrices y opciones a ese efecto (incluso referencias a ejemplos reales de los países), lo que supondría, más que nada incorporar las disposiciones del Modelo de las Naciones Unidas a la legislación interna, por lo que no tendría que resultar excesivamente difícil.

26. Normalmente, los países aplican impuestos a los no residentes sobre las rentas que perciben por bienes inmuebles situados en su jurisdicción y, en este caso, no se requerirían disposiciones especiales porque los convenios generalmente atribuyen jurisdicción para aplicar impuestos en el país de la fuente.

27. En cuanto a los dividendos, los intereses y las regalías, el principal papel de los convenios es limitar las tasas de retención. Los países pueden conseguir los mismos resultados de manera unilateral adoptando un enfoque moderado al fijar la tasa de retención de impuestos, que podrían considerar una opción interesante para atraer capitales internacionales. Ello podría indicar la necesidad de aplicar un enfoque coordinado para establecer los límites a los que se podrían avenir los países en desarrollo. Un límite coordinado a nivel internacional sería, en principio, una recomendación y no tendría carácter vinculante. El límite coordinado funcionaría, en la práctica, más como una base que como un tope. Dicho de otro modo, la existencia de una tasa impositiva coordinada podría alentar a los países a aplicar impuestos hasta por ese monto. No habría necesidad de definir intereses, dividendos o regalías a los efectos de esa limitación, ya que la definición se establecería en el derecho interno.

28. En cuanto a las ganancias de capital, las disposiciones unilaterales sobre tributación de personas no residentes podrían seguir el Modelo de las Naciones Unidas. Ello permitiría gravar las ganancias obtenidas de la enajenación de bienes pertenecientes a una empresa local, los intereses procedentes de bienes inmuebles situados en la jurisdicción, los intereses indirectos de esas propiedades (por ejemplo, las sociedades tenedoras de bienes inmuebles) y las acciones en sociedades residentes. Otras ganancias de capital de las personas no residentes estarían exoneradas. Una vez más, los detalles de sobre el modo de definir esas ganancias

(por ejemplo, la definición de intereses indirectos) formarían parte de la legislación local y no de un convenio.

29. Por lo que se refiere a los ingresos procedentes del empleo, podría existir una medida unilateral similar a la del párrafo 2 del artículo 15 del Modelo de las Naciones Unidas, que exonere los ingresos del empleado que se encuentra en la jurisdicción durante menos de la mitad del año, cuando la remuneración sea pagada por una persona o sociedad no residente (y no sea deducida por un residente). Análogamente, podría incluirse en la legislación interna una exención unilateral del pago por servicios oficiales similar al artículo 19 del Modelo de las Naciones Unidas.

30. Algunos países afirman de forma bastante categórica su jurisdicción como fuente, pues estiman que los convenios abarcarán a sus socios comerciales importantes y que la retención de impuestos resultante se producirá principalmente con respecto a los pagos a países que no son partes en el convenio. Este enfoque puede ser especialmente eficaz para los países con una red amplia de convenios. Los países que quieran adoptar ese tipo de enfoque podrán hacerlo aunque carezcan de una red de convenios, determinando en su derecho interno los países a los que se aplicarían ciertas disposiciones. Por ejemplo, es bastante común que se apliquen las normas relativas a sociedades extranjeras controladas a filiales situadas en jurisdicciones con un nivel bajo de imposición. Dicho de otro modo, los países pueden crear listas o grupos de países de forma unilateral, independientemente de la situación que prevalezca en relación con los convenios con los países.

31. Otro ámbito en el que podría impartirse orientación sería la formulación de normas apropiadas sobre la fuente, con miras a evitar la superposición jurisdiccional. Por ejemplo, si un país quiere aplicar una retención en la fuente sobre los intereses abonados en el extranjero, ¿cuál debería ser el ámbito de aplicación? (Normalmente se diría que la retención en la fuente se aplicaría a los intereses que se puedan deducir como gastos de explotación en el país de la fuente.)

32. Otro de los ámbitos en que el subgrupo propuesto podría impartir orientación sería el del ejercicio unilateral de la jurisdicción tributaria por los países en desarrollo. La orientación no tendría que traducirse necesariamente en recomendar posiciones; el subgrupo podría, más bien, servir de foro para realizar un análisis técnico de las diversas cuestiones y examinar la práctica de los países, de manera que cada país dispusiera de información para tomar una decisión al respecto.

VIII. Convenios “simplificados”

33. Algunas cuestiones no pueden abordarse de manera unilateral. Podría ser instructivo que el subgrupo examinase la utilidad de establecer un convenio más limitado que pudiera ser suscrito por muchos países. En teoría, habría que confeccionar el convenio “simplificado” en forma tal que no fuera necesario ahondar en los detalles del sistema fiscal de cada país.

34. Lo ideal sería que el convenio simplificado fuera multilateral (y universal —un conjunto de convenios multilaterales regionales podría resultar útil en cierta medida, pero no tanto como un convenio único que englobara a la mayoría de los países o, aunque menos conveniente, una serie de convenios bilaterales). Dado que tendría carácter general y, como tal, su propósito no sería coordinar todos los aspectos de

los sistemas fiscales de las partes en el convenio, no habría ninguna ventaja particular en estructurarlo como un conjunto de convenios bilaterales. En la práctica, sin embargo, se han celebrado sólo unos pocos convenios multilaterales en el ámbito de la tributación, siendo bilaterales la mayoría de los convenios fiscales. Si, por alguna razón, se considerase demasiado difícil, desde el punto de vista diplomático, negociar un convenio multilateral con muchos países, podría recurrirse a una serie de convenios bilaterales como solución técnicamente viable. Otra posibilidad sería que varios convenios bilaterales coexistieran con uno o más convenios multilaterales celebrados con un número limitado de partes, como sucede actualmente con varios convenios fiscales multilaterales regionales.

35. Uno de los riesgos de negociar un convenio bilateral simplificado es que los negociadores podrían distraerse al sentirse tentados a abordar temas en el convenio que no forman parte de las disposiciones fundamentales habituales. Las negociaciones podrían prolongarse también como consecuencia de la tentación de afinar excesivamente la redacción del convenio. En ambos casos, las diferencias en los términos de los convenios darían origen a una complejidad considerable, ya que cada vez que tuviera que aplicarse un convenio, habría que estudiar su redacción. La utilización de un formato bilateral requeriría un nivel de moderación que tal vez no sea realista esperar. Si no se actúa con moderación, las negociaciones podrían escaparse de las manos o prolongarse excesivamente.

36. Un convenio multilateral reduciría al máximo este riesgo (aunque los países podrían seguir incluyendo protocolos bilaterales). Además, un convenio multilateral podría ser firmado por un grupo más pequeño o por grupos de países, por ejemplo a nivel regional.

37. En un convenio multilateral simplificado se abordarían tal vez sólo unos cuantos temas, como:

- a) El intercambio de información;
- b) La cooperación administrativa para la recaudación tributaria (ejecución de sentencias en materia de tributación pronunciadas por tribunales de otros países);
- c) La no discriminación (artículo 24 del Modelo de las Naciones Unidas);
- d) El criterio para la determinación de la residencia;
- e) Un procedimiento de acuerdo mutuo.

38. En un convenio multilateral, los tres primeros elementos podrían ser similares a lo previsto en los modelos actuales de la OCDE o de las Naciones Unidas (o en los acuerdos de intercambio de información tributaria¹²) y, por consiguiente, no es necesario examinarlos detenidamente en el presente documento. El criterio para la determinación de la residencia y el procedimiento de acuerdo mutuo diferirían en cierta medida de lo que se prevé actualmente en el Modelo para los convenios bilaterales.

39. En un convenio multilateral, el criterio para la determinación de la residencia podría formularse de modo que se excluyera la doble residencia a efectos tributarios, al menos por lo que respecta a los países que estén dispuestos a aplicar

¹² Véase OCDE, Agreement on Exchange of Information on Tax Matters (2002) (en forma de acuerdo bilateral y de acuerdo multilateral) disponible en el sitio web de la OCDE: <http://www.oecd.org/dataoecd/15/43/2082215.pdf>.

ese criterio entre ellos. Esa disposición resultaría especialmente útil en los casos de triangulación. Sin embargo, si no todos los países convinieran en aplicar el criterio para la determinación de la residencia a todos los demás países parte en el convenio, podrían darse casos de doble residencia (quizás principalmente teóricos). Por ejemplo, si el país A aceptara eliminar la doble residencia con un grupo de países que incluyera al país C, y el país B aceptara eliminar la doble residencia con un grupo de países que incluyera al país C (pero no al país A), todavía podría ocurrir que una persona tuviera doble residencia en los países A y B (aunque, en la práctica, sería muy raro). Esta situación podría producirse cuando se considera residente a una persona considerada residente en virtud de las leyes internas de A, B y C. En el marco de un convenio multilateral, si al aplicar el convenio entre A y C la residencia se asignase al país A, y si al aplicar el convenio entre los países B y C la residencia se asignase al país B, el resultado sería que la persona quedaría sujeta a tributación tanto en A como en B en calidad de residente¹³. Aunque esto no es muy elegante, es el resultado del hecho de que los países A y B (por el motivo que sea) han decidido no incluirse mutuamente en el grupo de países con los cuales convendrían en aplicar el criterio para la determinación de la residencia¹⁴. En principio, en esa situación la doble imposición podría eliminarse mediante un procedimiento de acuerdo mutuo si fuera necesario¹⁵.

40. El criterio para la determinación de la residencia permitiría eliminar la doble tributación siempre y cuando los países se abstuvieran unilateralmente de ejercer una jurisdicción amplia sobre los no residentes. Por ejemplo, supongamos que una persona es residente de los países A y B en virtud de su legislación interna respectiva, pero sólo es residente del país B según el criterio para la determinación de la residencia. Supongamos, además, que la persona no tiene un establecimiento permanente en el país B. Nada impediría que el Estado B gravara las rentas obtenidas por la persona a través de sus actividades comerciales en el Estado B, pero si B adopta unilateralmente el principio de que una persona que no sea

¹³ Supongamos que X, nacional de A, es residente en los países A, B y C en virtud de la legislación tributaria interna de esos países. X lleva a cabo actividades comerciales en los tres países. La gestión de sus negocios exigen que pase largos períodos de tiempo en cada uno de ellos. En esos períodos, X, junto con su esposa y un hijo de corta edad, reside en domicilios permanentes de su propiedad en cada uno de los países. Dado que su familia siempre lo acompaña y que tiene inversiones en los tres países, supongamos que no puede determinarse el centro de intereses vitales de X. Éste tiene una residencia secundaria en B que se consideraría una residencia habitual. Según el acuerdo entre A y B, X es residente de A porque es el país de su nacionalidad. En virtud del párrafo 3 del artículo 4 del Modelo de las Naciones Unidas, dado que tiene domicilio permanente en ambos países, no puede determinarse su centro de intereses vitales y como tiene residencias habituales en ambos países o en ninguno se considera que es residente del país de su nacionalidad. Según el acuerdo entre B y C, X es residente de B porque reside habitualmente en B. Si A y B no han firmado un convenio, X será residente tanto de A como de B.

¹⁴ No todos los países llegan siempre a un acuerdo con respecto al criterio de establecimiento de la residencia. Por ejemplo, el Modelo de los Estados Unidos (United States Model Income Tax Convention, de 15 de noviembre de 2006) no contiene un criterio de establecimiento de la residencia para las sociedades y el criterio de establecimiento de la residencia para particulares que figura en los tratados estadounidenses sólo tiene una aplicación limitada. Véase el párrafo 4 del artículo 1 del documento *Technical explanation of the Model*, del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos.

¹⁵ Según el párrafo 8.2 del comentario del artículo 4 del Modelo de la OCDE (revisado en 2008), surgiría el mismo problema si no existiera un acuerdo entre A y B: la persona sería tratada como residente de A y de B (pero no de C).

residente y no tenga un establecimiento permanente no estará sujeta a tributación en el país, entonces esa persona sólo pagará impuestos en A.

41. Las disposiciones relativas a un procedimiento de acuerdo mutuo en un convenio simplificado podrían ser similares a las del párrafo 3 del artículo 25¹⁶ de los modelos de la OCDE y de las Naciones Unidas. El procedimiento podría aplicarse no sólo para resolver cualquier tipo de “dificultades o dudas” que pudieran surgir en la aplicación del convenio, sino también para evitar la doble tributación en “casos no previstos” en el convenio¹⁷. Sin embargo, la expresión “en casos no previstos en la Convención” podría tener una función más amplia que en los acuerdos vigentes¹⁸ en los que suele utilizarse en relación con situaciones que son compatibles con el espíritu del tratado aunque no hayan sido cubiertas específicamente. En cambio, en un convenio simplificado, la expresión podría referirse a cualquier caso de doble tributación que no se hayan previsto en el convenio. Dado que un convenio simplificado tendría muy pocas disposiciones sustantivas, el número de casos que podrían someterse al procedimiento de acuerdo mutuo sería, en principio, mucho mayor. Por ejemplo, un caso claro de posible doble tributación en un convenio básico serían los precios de transferencia. La idea de un procedimiento de acuerdo mutuo consistiría en facultar a las autoridades competentes para resolver las incoherencias en la determinación de los precios de transferencia. Sin embargo, ningún país estaría obligado a hacer concesiones en contra de su voluntad en virtud de un procedimiento de acuerdo mutuo (un convenio simplificado posiblemente no incluiría una disposición sobre arbitraje).

42. Dado que el convenio simplificado que se ha sugerido contendría disposiciones sobre el intercambio de información, podría suplir la necesidad de acuerdos de intercambio de información tributaria. Es decir, si dos países convinieran en un acuerdo simplificado, no tendrían necesidad de negociar un acuerdo de intercambio de información tributaria entre ellos. La negociación de un convenio multilateral con disposiciones sobre el intercambio de información podría ser una manera de proceder mucho más satisfactoria que la celebración de acuerdos bilaterales de intercambio de información tributaria, en parte debido al tiempo que se requeriría para crear una red de convenios para el intercambio de información fiscal. Actualmente, existen pocos convenios vigentes en materia de intercambio de información tributaria. Aunque los que se han firmado después de 2002 siguen la

¹⁶ En el párrafo 3 del artículo 25 de las convenciones modelo de la OCDE y las Naciones Unidas se dispone que: “Las autoridades competentes de los Estados contratantes procurarán resolver de común acuerdo cualquier dificultad o duda que surja acerca de la interpretación o aplicación de la Convención. También podrán celebrar consultas entre sí para eliminar la doble tributación en casos no previstos en la Convención”.

¹⁷ Diversos convenios contienen la segunda oración del párrafo 3 del artículo 25 de las convenciones modelo de la OCDE y las Naciones Unidas (véanse, por ejemplo, los acuerdos entre los Estados Unidos y el Japón, los Estados Unidos y el Reino Unido, los Estados Unidos y Alemania, Austria y Alemania, el Canadá y Dinamarca, el Canadá y los Estados Unidos).

¹⁸ Véase, por ejemplo, el acuerdo entre los Estados Unidos y el Japón: en sus explicaciones técnicas del artículo 25 de dicho acuerdo, el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos indica que la disposición que “puede también consultarse con miras a la eliminación de la doble tributación en los casos no previstos en la Convención” “permite a las autoridades competentes abordar los casos que son compatibles con el espíritu de las disposiciones pero que no se han previsto específicamente”. Véase, asimismo, la explicación técnica emitida por el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos acerca del artículo 26 del acuerdo entre los Estados Unidos y el Reino Unido.

estructura del modelo de la OCDE, la redacción de cada uno es diferente. La creación de una red amplia de acuerdos bilaterales de intercambio de información tributaria consumiría gran cantidad de tiempo en negociaciones y se utilizarían recursos que podrían asignarse a otros fines. También podría dar lugar a una serie compleja de acuerdos con ligeras diferencias de redacción, lo que suscitaría problemas de interpretación y complicaría la aplicación de los acuerdos. Sería preferible negociar un acuerdo universal único con un formato uniforme y un significado único.

43. Es posible que los países en desarrollo quieran comprobar los beneficios de los convenios simplificados antes de participar en uno. Como hemos explicado anteriormente, la mayoría de los problemas de doble tributación pueden abordarse unilateralmente, por lo que la función de un convenio simplificado sería limitada. Ese convenio podría sentar la base jurídica para evitar la doble tributación, incluyendo un criterio para la determinación de la residencia y el procedimiento de acuerdo mutuo. Además, podría crear un marco para que los países en desarrollo recibieran asistencia de los países desarrollados, al facilitar a) el intercambio de información y b) la ejecución de créditos fiscales. Los países desarrollados podrían brindar una asistencia considerable en estos ámbitos. Las personas y sociedades más pudientes de los países en desarrollo suelen poseer cuentas bancarias y otros activos en los países desarrollados y, en muchos casos, no siempre revelan toda la información sobre su patrimonio a sus propios gobiernos. Si pudieran resolverse los problemas prácticos del intercambio de información, los países desarrollados estarían en mejores condiciones para proporcionar información útil a los países en desarrollo. Análogamente, si un país en desarrollo trata de recaudar impuestos de una persona cuyos bienes se encuentran en el extranjero, tratará de obtener ayuda de la jurisdicción donde se encuentren los bienes.

44. Podría preocupar a los países en desarrollo el hecho de que un acuerdo sobre intercambio de información representase una carga para su administración tributaria. Una solución sería disponer el reembolso de los costes asociados a las solicitudes de información. Además, la carga administrativa podría aligerarse si las instituciones financieras suministraran información de manera automática (la directiva de la Unión Europea sobre rendimientos del ahorro prevé que la información relativa a la tenencia de cuentas bancarias y a los pagos recibidos a través de éstas se comunique mediante un formato estándar). El suministro automático de información podría beneficiar considerablemente a los países en desarrollo, ya que obtendrían información incluso sin necesidad de indagar.

45. Deben elaborarse procedimientos para que los países en desarrollo puedan recopilar e intercambiar información. Con ese fin, sin embargo, habría que establecer primero un marco jurídico mediante, por ejemplo, un convenio multilateral simplificado.

46. La celebración de un convenio multilateral simplificado permitiría a los negociadores de convenios de los países en desarrollo concentrar sus esfuerzos en lo que es quizás un número reducido de países con los que se considera importante firmar un convenio bilateral de gran alcance. Un convenio simplificado no sustituiría a un convenio general entre, por ejemplo, países vecinos con un comercio transfronterizo intenso u otros asociados comerciales importantes.

IX. Conclusión

47. Como sugiere el análisis realizado en la presente nota, existiría un programa de trabajo potencial bastante amplio para un subgrupo encargado del proceso de elaboración de convenios fiscales.
