



Naciones Unidas

Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación

**Informe sobre el primer período de sesiones
(5 a 9 de diciembre de 2005)**

Consejo Económico y Social
Documentos Oficiales 2005
Suplemento No. 25

Consejo Económico y Social
Documentos Oficiales 2005
Suplemento No. 25

Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación

**Informe sobre el primer período de sesiones
(5 a 9 de diciembre de 2005)**



Naciones Unidas • Nueva York, 2005

Nota

Las firmas de los documentos de las Naciones Unidas se componen de letras mayúsculas y cifras.

Resumen

El presente informe contiene las conclusiones y recomendaciones del primer período de sesiones del Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación, celebrado en la Oficina de las Naciones Unidas en Ginebra del 5 al 9 de diciembre de 2005. El Comité, establecido por el Consejo Económico y Social en su resolución 2004/69, se compone de 25 expertos designados a título personal por un período de cuatro años. El Comité trató los siguientes temas sustantivos: 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) arbitraje tributario internacional; d) la subcapitalización; e) la imposición de los ingresos derivados de la participación en proyectos de desarrollo; f) modificación de la definición de establecimiento permanente; g) la revisión de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo; y h) la revisión y aprobación del proyecto revisado del Manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo.

Sobre la base de las deliberaciones relativas a los temas mencionados, el Comité también elaboró un conjunto de conclusiones y recomendaciones para que lo examinara el Consejo Económico y Social, los Estados Miembros y la Secretaría de las Naciones Unidas.

Índice

<i>Capítulo</i>	<i>Párrafos</i>	<i>Página</i>
I. Introducción	1–6	1
II. Organización del período de sesiones	7–18	3
A. Apertura del período de sesiones por el Representante del Secretario General	7–8	3
B. Aprobación del programa	9	4
C. Elección del Presidente y el Relator	10–12	4
D. Examen del reglamento y otras cuestiones de organización	13–17	4
E. Designación y confirmación de un grupo directivo del Comité	18	5
III. Debates sobre temas sustantivos relacionados con la cooperación internacional en cuestiones de tributación	19–120	6
A. El abuso de convenios fiscales y la búsqueda del convenio fiscal más favorable	19–37	6
B. La asistencia mutua para la recaudación de las deudas	38–49	9
C. Arbitraje tributario internacional	50–56	11
D. Subcapitalización	57–61	12
E. Tributación de los ingresos derivados por los participantes en proyectos de desarrollo	62–69	13
F. Modificación de la definición de establecimiento permanente	70–85	14
G. Revisión de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo	86–116	17
H. Revisión y aprobación del proyecto revisado del Manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo	117–120	22
IV. Fechas y programa del segundo período de sesiones del Comité	121–124	24
V. Aprobación del informe del primer período de sesiones para presentarlo al Consejo Económico y Social	125	25
VI. Conclusiones y recomendaciones sobre políticas	126–140	26

Capítulo I

Introducción

1. Conforme a lo dispuesto en la resolución 2004/69 del Consejo Económico y Social, el primer período de sesiones del Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación se celebró en Ginebra los días 5 a 9 de diciembre de 2005.
2. Al primer período de sesiones del Comité de Expertos asistieron 22 expertos en asuntos tributarios y 64 observadores. Los siguientes miembros del Comité de Expertos asistieron al primer período sesiones del Comité: Moftah Jassim Al-Moftah (Qatar), Bernell L. Arrindell (Barbados), Noureddine Bensouda (Marruecos), Rowena G. Bethel (Bahamas), Patricia A. Brown (Estados Unidos de América), José Antonio Bustos Buiza (España), Danies Kawama Chisenda (Zambia), Andrew Dawson (Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte), Talmon de Paula Freitas (Brasil), Nahil L. Hirsh (Perú), Harry Msamire Kitillya (República Unida de Tanzania), Amando Lara Yaffar (México), Frank Mullen (Irlanda), Kyung Geun Lee (República de Corea), Habiba Louati (Túnez), Ronald Peter van der Merwe (Sudáfrica), Dmitry Vladimirovich Nikolaev (Federación de Rusia), Pascal Saint-Amans (Francia), Serafín U. Salvador, Jr. (Filipinas), Erwin Silitonga (Indonesia), Stig Sollund (Noruega) y Robert Waldburger (Suiza).
3. Al período de sesiones también asistieron observadores de Alemania, Australia, Austria, Azerbaiyán, Barbados, Bosnia y Herzegovina, Camboya, China, Costa Rica, Croacia, el Ecuador, España, la Federación de Rusia, Irán (República Islámica del), Israel, Italia, Liechtenstein, Marruecos, Mónaco, los Países Bajos, Panamá, el Perú, Polonia, Saint Kitts y Nevis, el Togo, Trinidad y Tabago, Turquía y Viet Nam. Además hubo un observador de las Islas Caimán (Territorio de Ultramar del Reino Unido).
4. Al período de sesiones asistieron asimismo observadores de las siguientes organizaciones intergubernamentales: la secretaría de la Comunidad del Caribe, la Comisión Europea, el Centro Interamericano de Administradores Tributarios (CIAT), la Oficina Internacional de Documentación Fiscal, el Fondo Monetario Internacional (FMI), la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), la Comunidad del África Meridional para el Desarrollo y la Comisión Económica para Europa.
5. Al período de sesiones también asistieron observadores de las entidades siguientes: Associação Commercial de São Paulo, Cámara de Comercio Internacional, International Union for Land-Value Taxation and Free Trade, Tax Justice Network y The Visiting International Faculty Program. Los participantes siguientes asistieron al período de sesiones a título personal: Philip Baker, Jon E. Bischel, Frank L. Brunetti, David Davies, Ghislain T. J. Joseph, Michael J. McIntyre, Toshio Miyatake, Hans Pijil, Francisco Alfredo García Prats, Dhaval Sanghave, Ned Shelton y David E. Spencer.
6. El programa enmendado del primer período de sesiones fue el siguiente:
 1. Apertura del período de sesiones por el representante del Secretario General (a puerta cerrada).
 2. Aprobación del programa (a puerta cerrada).

3. Elección del Presidente y el Relator del Comité de Expertos (a puerta cerrada).
4. Examen del reglamento y otras cuestiones de organización (a puerta cerrada).
5. Designación y confirmación de un grupo directivo del Comité (a puerta cerrada).
6. Debate sobre temas sustantivos relacionados con la cooperación internacional en cuestiones de tributación:
 - 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) Arbitraje tributario internacional;
 - d) Subcapitalización;
 - e) Imposición de los ingresos derivados de la participación en proyectos de desarrollo;
 - f) Modificación de la definición de establecimiento permanente.
7. Revisión de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo.
8. Revisión y aprobación del proyecto revisado del Manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo.
9. Fechas y programa del segundo período de sesiones del Comité.
10. Aprobación del informe del primer período de sesiones que se presentará al Consejo Económico y Social.

Capítulo II

Organización del período de sesiones

A. Apertura del período de sesiones por el representante del Secretario General

7. El 5 de diciembre de 2005 el Director de la Oficina de Financiación para el Desarrollo del Departamento de Asuntos Económicos y Sociales de las Naciones Unidas, en calidad de Secretario del Comité, inauguró en Ginebra, en nombre del Secretario General, la primera reunión del primer período de sesiones del Comité. Observando las diferencias entre el anterior Grupo ad hoc de Expertos y el actual Comité, destacó en particular que si bien no se había modificado esencialmente el estatuto jurídico dentro de las Naciones Unidas, en su resolución 2004/69 el Consejo Económico y Social había modificado la organización jerárquica, el mandato y la estructura orgánica, las modalidades de trabajo y la situación política general del Comité.

8. Dado que no se había modificado el estatuto jurídico del grupo para convertirlo en un órgano intergubernamental, no estaba sujeto a las normas de procedimiento oficiales que se aplican habitualmente a esos órganos. En consecuencia, para la realización de sus actividades el Comité tenía la posibilidad de seguir aplicando las disposiciones prácticas o de trabajo del antiguo Grupo ad hoc de Expertos o de establecer nuevas modalidades. Además, aunque son propuestos por sus gobiernos, los expertos son nombrados por el Secretario General y desempeñan funciones a título personal. El nuevo Comité depende directamente del Consejo Económico y Social y puede formular sugerencias y recomendaciones para la labor del Consejo en la esfera de la cooperación internacional en cuestiones tributarias. Por último, el mandato otorgado al Comité en la resolución 2004/69 exige que el Comité:

a) Examine y actualice cuando sea necesario la *Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo*¹ y el *Manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo*²;

b) Ofrezca un marco para el diálogo con miras a promover e intensificar la cooperación internacional en cuestiones de tributación entre las autoridades tributarias nacionales;

c) Estudie la forma en que las nuevas cuestiones que vayan surgiendo pueden afectar a la cooperación internacional en cuestiones de tributación y elabore evaluaciones, comentarios y las correspondientes recomendaciones;

d) Haga recomendaciones sobre la creación de capacidad y la prestación de asistencia técnica a los países en desarrollo y los países con economías en transición;

e) Preste especial atención a los países en desarrollo y los países con economías en transición al ocuparse de las cuestiones anteriores.

B. Aprobación del programa

9. El Comité de Expertos aprobó un programa enmendado por consenso, con la adición de un tema sobre el arbitraje en cuestiones tributarias que será examinado sobre la base de un documento que presentará el Sr. Saint-Amans.

C. Elección del Presidente y el Relator

10. El Secretario del Comité señaló entonces las cuestiones de organización que se plantean al Comité, y pidió a los miembros que presentaran candidatos para Presidente. El Sr. Bensouda fue propuesto y resultó elegido por aclamación.

11. En aras de la continuidad, se decidió elegir un Relator y un Vicerrelator, cada uno con un mandato de un año de duración a partir del momento en que termine cada período de sesiones anual del Comité. Cada año el Vicerrelator sucedería en forma automática al Relator y se elegiría un nuevo Vicerrelator. Cada tres años el Vicerrelator nombrado al concluir el período de sesiones desempeñaría funciones únicamente durante el período de sesiones siguiente, a menos que vuelva a ser nombrado experto por otro período de cuatro años, en cuyo caso pasaría a ser en forma automática Relator del período de sesiones siguiente.

12. El Presidente pidió que se formularan propuestas para la designación de un Relator. El Sr. Arrindell fue propuesto y resultó elegido Relator por aclamación. El Sr. Saint-Amans fue propuesto y resultó elegido Vicerrelator por aclamación.

D. Examen del reglamento y otras cuestiones de organización

13. Tras extensas deliberaciones, los expertos decidieron crear una Mesa que estaría integrada por el Presidente, tres Vicepresidentes, un Relator y un Vicerrelator. Los Vicepresidentes desempeñarían la función de Presidente en ausencia del Presidente. Los expertos eligieron a la Sra. Brown Primera Vicepresidenta, al Sr. Lara Yaffar Segundo Vicepresidente y al Sr. Lee Tercer Vicepresidente, todos por aclamación. Se fijó en dos años el mandato de los Presidentes y Vicepresidentes, con posibilidad de ser reelegidos.

14. La Mesa se encargará de la coordinación y distribución de información al Comité cuando éste no se encuentre reunido y de establecer enlace con la secretaría respecto del programa de trabajo del Comité. Se encargará también de la supervisión general de la labor de los subcomités y la formulación de un proyecto de programa para cada período de sesiones, sobre la base de la labor de los subcomités y en consulta con todos los miembros del Comité. A diferencia del anterior Comité Directivo del Grupo ad hoc de Expertos, las decisiones de la Mesa deberán ser confirmadas por los miembros del Comité.

15. Los expertos convinieron en crear, según sea necesario, subcomités especiales compuestos por expertos y observadores que trabajarán durante todo el año con la orientación de la Mesa y con el apoyo de la secretaría en la preparación de los temas del programa y la determinación de la documentación de apoyo, incluidos los pedidos de documentos de expertos independientes, para su examen en el período ordinario de sesiones del Comité. Los subcomités trabajarán en principio sobre la base de comunicaciones electrónicas. No obstante, cuando la Mesa considere necesaria la

organización de reuniones de un subcomité para el funcionamiento eficiente del Comité, podrá solicitar a las Naciones Unidas que proporcione la financiación adicional que corresponda, y también podrá recabar la asistencia financiera y no financiera de los Estados Miembros.

16. También se convino en que si bien era conveniente adoptar decisiones sobre la base del consenso, era importante que se dejara plena constancia de las opiniones divergentes. Como norma de trabajo se decidió que en los casos en que fuera imposible lograr un consenso, los miembros del Comité de Expertos que no estuvieran de acuerdo con una decisión tendrían la oportunidad de hacer constar sus opiniones divergentes en el informe sobre las actuaciones del Comité.

17. El Comité abordó entonces la cuestión de los observadores. Se decidió permitir el acceso y la participación en las deliberaciones del Comité de observadores oficiales de los gobiernos y organizaciones intergubernamentales. Para otros observadores se decidió que éstos podían solicitar permiso para asistir a los períodos de sesiones del Comité y que tales pedidos serían aprobados de acuerdo con la “norma de no objeción” bajo los auspicios de la Mesa y la secretaría y con sujeción a las limitaciones de espacio. La lista actual de observadores fue aprobada con la condición de que en el próximo período de sesiones del Comité los observadores serían aceptados únicamente de acuerdo con los nuevos procedimientos. Aunque se permitirá que los observadores hagan uso de la palabra, se debería dar preferencia a los miembros del Comité. El Comité también reafirmó su derecho de optar por reunirse a puerta cerrada para tratar un tema determinado si los miembros lo consideraran conveniente.

E. Designación y confirmación de un grupo directivo del Comité

18. Habiendo decidido crear una Mesa, no se designó un grupo directivo.

Capítulo III

Debates sobre temas sustantivos relacionados con la cooperación internacional en cuestiones de tributación

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

19. El ponente, Sr. Sasseville, expuso los dos temas a considerar: si el Comité debe iniciar su labor con el tema que quedó pendiente en la 11ª reunión del Grupo ad hoc de Expertos, es decir, con el examen de la propuesta de revisar las partes pertinentes del Comentario sobre el artículo 1 de la Convención Modelo, o si debe estudiar métodos para combatir el abuso de los convenios fiscales. El ponente observó que la búsqueda del convenio fiscal más favorable, cuando podía ser considerada un abuso, era únicamente una forma de abuso de los convenios y no debía ser tratada como un tema independiente.

20. El ponente esbozó entonces las diversas maneras en que los países podrían hacer frente a los abusos y las cuestiones que planteaba cada caso. Una manera consistiría en incluir normas específicas para evitar los abusos en los convenios sobre tributación. Otra manera sería la de establecer normas concretas al respecto en la legislación interna. Una tercera manera sería remitirse a las normas legislativas generales de lucha contra los abusos de la legislación interna. Otra manera sería aplicar las doctrinas judiciales elaboradas en el proceso de interpretación de la legislación tributaria interna para combatir los abusos de la legislación interna. Otra manera sería aplicar los principios de interpretación de los convenios para impedir el abuso de las disposiciones de los convenios sobre tributación.

21. Respecto de la cuestión de la inclusión en el convenio de disposiciones contra el abuso, los expertos opinaron que la cuestión del abuso no está debidamente expuesta en el texto de la OCDE ni en la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

22. Muchos expertos opinaron que sería preferible luchar contra el abuso mediante normas concretas estipuladas en el convenio. Qué constituye un abuso es a menudo una cuestión subjetiva y suele ser difícil hallar criterios objetivos para determinar si se ha cometido o no un abuso.

23. Se observó que la cuestión del abuso de los convenios abarcaba mucho más que el propio convenio y la legislación interna; debía considerarse la legislación internacional y el cumplimiento de buena fe por parte de los Estados contratantes. Además debían atenderse las necesidades del comercio.

24. Los expertos observaron que la Convención Modelo de las Naciones Unidas no era prescriptiva sino que ayudaba a los Estados a adherirse a convenios bilaterales proporcionando ejemplos que podían ser adaptados a situaciones particulares. Así, el Modelo de la OCDE contenía disposiciones en su Comentario que trataban esa cuestión, el Comité tal vez desee recomendar disposiciones apropiadas que podrían añadirse al Modelo de las Naciones Unidas. No obstante, era necesario tratar la cuestión difícil de distinguir entre “optimización fiscal” y “abuso de convenios”.

25. Un observador, basándose en su experiencia como administrador tributario, proporcionó ejemplos de algunos posibles problemas planteados por la interpretación de la Convención Modelo:

a) El empleo de contratos divididos para soslayar el límite de tiempo para la existencia de un establecimiento permanente conforme a lo dispuesto en el párrafo 3 del artículo 5 del Modelo de las Naciones Unidas. Observó que los tribunales de la India habían elaborado una prueba disyuntiva para tratar el problema;

b) Los límites de participación del 10% y 25% estipulados en el párrafo 2 del artículo 10 del Modelo de las Naciones Unidas y el Modelo de la OCDE, respectivamente, para el impuesto de retención sobre los dividendos de los países de origen, que tal vez en la práctica se preste a que los contribuyentes cometan abuso al aumentar su porcentaje de participación antes de la distribución de dividendos a fin de poder beneficiarse con la reducción de la tasa del impuesto de retención;

c) El párrafo 4 del artículo 13 del Modelo de las Naciones Unidas que trata del límite del 50% para la determinación de si los bienes inmuebles son el activo principal de una entidad a los fines de determinar la retención en la fuente y la posible reducción del valor de tales bienes antes de la transferencia de un interés en la entidad a fin de evitar la retención en el país de origen;

d) El párrafo 5 del artículo 13 del Modelo de las Naciones Unidas relativo a un límite en la participación para la enajenación de las acciones; la realización de ventas escalonadas en el tiempo para evitar la retención en el país de origen; y si la “participación” debía ser directa o indirecta;

e) Los posibles “arreglos de conducto” para los ingresos pasivos. El observador señaló que además del párrafo 21.4 del Comentario del Modelo de la OCDE sobre el artículo 1, el tipo de disposiciones contra los “arreglos de conducto” usadas en los Estados Unidos eran muy valiosas y podrían incluirse en los comentarios del Modelo de las Naciones Unidas. Además, el comentario sobre la limitación de los beneficios del Modelo de la OCDE también podría incluirse en el Modelo de las Naciones Unidas.

26. Un experto opinó que, a fin de evitar algunos casos de abusos, también debería incluirse en el párrafo 5 del artículo 13 el concepto de “propiedad efectiva” incluido en el párrafo 2 de los artículos 10, 11 y 12, en forma similar dado que las ganancias de capital procedentes de la enajenación de acciones pueden ser clasificadas como el mismo tipo de ingresos en concepto de inversiones como los dividendos, los intereses o las regalías.

27. En otros comentarios los observadores manifestaron su inquietud por el hecho de que la inclusión en un convenio de disposiciones amplias contra la evitación podría tener un efecto adverso para el comercio y las inversiones del exterior. Los observadores sugirieron un criterio más restringido.

28. Se observó que una forma de abuso ocurría cuando un contribuyente divide las funciones para evitar la creación de un establecimiento permanente. No obstante, podría abordarse esa cuestión adoptando una definición más precisa de “establecimiento permanente” ya que, tal como está formulada actualmente esa disposición, y junto con la legislación interna, es posible que un contribuyente obtenga una doble exención de la tributación o un beneficio doble en algunos casos.

29. Los expertos y los observadores expresaron su preocupación por el hecho de que, a diferencia de muchos países de la OCDE, en términos generales en los países en desarrollo no había legislación contra el abuso y, si existía, no se la aplicaba. Por consiguiente, era preciso redactar los convenios con mayor precisión.

30. Se observó que el objetivo de los convenios era evitar la doble tributación y la evasión, y no facilitar el abuso de los convenios. Por ejemplo, si se dividía una operación, quedaba frustrado el objetivo del convenio. Las disposiciones de los convenios en las que se estipulaba una cifra o un porcentaje precisos eran más difíciles de aplicar por las administraciones tributarias. El Comité debería considerar la posibilidad de adoptar una norma amplia contra el abuso en vez de una norma específica y en este contexto se hizo referencia al criterio aplicado por los Estados Unidos, por el cual se trata de determinar si el resultado de una operación se ajusta a las leyes.

31. Muchos expertos opinaron que los convenios deberían responder a: a) los agentes económicos; b) los asociados a los convenios; y c) los tribunales nacionales. El texto del convenio y el Comentario deben referirse a cada una de sus inquietudes.

32. Algunos expertos también declararon que era importante el punto de vista de cada país. Un convenio era un contrato entre dos Estados contratantes; si un convenio era incierto su objetivo quedaría menoscabado. En ese sentido, convendría emplear disposiciones concretas contra el abuso.

33. Un experto, citando su experiencia como administrador tributario, dijo que muchos inversores nacionales se inscribían en un país parte en un convenio a fin de beneficiarse con los incentivos tributarios de su propio país. Por consiguiente, deberían añadirse disposiciones concretas al convenio para impedir que los inversores nacionales que se hayan inscrito en un Estado miembro en el convenio obtengan tanto incentivos del convenio como incentivos internos para las inversiones extranjeras.

34. El ponente dijo que recurrir en forma exclusiva a normas concretas contra la evitación en los convenios era muy peligroso pues esas normas sólo podían referirse a los abusos tributarios que habían sido descubiertos y que añadir numerosas normas concretas creaba la expectativa de que los abusos sólo podrían ser corregidos mediante tales normas. También señaló que era importante, al considerar la cuestión del abuso de los convenios, lograr un equilibrio entre la necesidad de ofrecer seguridad a fin de atraer inversiones y la necesidad de que las administraciones tributarias impidan los abusos. También señaló que era importante que las administraciones tributarias pudieran abordar los abusos aun cuando en el convenio no hubiera disposiciones concretas al respecto que pudieran ser aplicadas en forma directa.

35. Muchos expertos opinaron que las disposiciones contra el abuso deberían ser incluidas en el Comentario, el cual también debía contener ejemplos para ilustrar situaciones en las cuales podría ocurrir un abuso del convenio, pues ello podría ser de utilidad para los futuros negociadores.

36. El Presidente concluyó diciendo que la Convención Modelo de las Naciones Unidas, con su Comentario, era simplemente un instrumento para las negociaciones sobre los convenios; por consiguiente el mejor lugar para examinar situaciones concretas de supresión de la evitación de impuestos era en el Comentario a la Convención Modelo.

37. **Se decidió que:**

a) **Era preciso tratar la cuestión del abuso de los convenios en el marco de la Convención Modelo de las Naciones Unidas y que esa cuestión también podría ser tratada en el Comentario así como en la propia Convención. El Comentario sobre el artículo 1 del Modelo de Convenio de la OCDE, que se refiere a los métodos de luchar contra el abuso de los convenios, sería de gran utilidad en ese sentido. No obstante, era importante asegurar que, al considerar la cuestión del abuso, hubiera un equilibrio entre la necesidad de ofrecer seguridad a los inversores y la necesidad de las administraciones tributarias de luchar contra tal abuso;**

b) **Era preciso considerar con más detenimiento los métodos que podrían utilizarse para luchar contra determinados abusos. Se designó un subcomité, que será coordinado por el Sr. Lee e incluirá al Sr. Silitonga, el Sr. Lara Yaffar, el Sr. Zhang, el Sr. García Prats y el Sr. Sasseville.**

B. La asistencia mutua para la recaudación de las deudas

38. La cuestión de la asistencia mutua para la recaudación de las deudas ya había sido objeto de deliberaciones en la última (11ª) reunión del Grupo ad hoc de Expertos sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación. Un grupo de debate formado en esa reunión había elaborado una recomendación para un artículo sobre asistencia para la recaudación que habría de ser incluido como artículo 27 de la Convención Modelo. Ese borrador de artículo fue presentado nuevamente al nuevo Comité de Expertos por el ponente, Sr. Sasseville, junto con una consulta respecto de si el Comité deseaba examinar el artículo tal cual había sido redactado o si por el contrario debía adoptarse el texto del Modelo de la OCDE. El ponente observó que la única diferencia entre el borrador de artículo y el artículo del Modelo de la OCDE era que el primero disponía que únicamente los “impuestos mencionados en este Convenio” estarían sujetos a las disposiciones sobre asistencia para la recaudación, en tanto el Modelo de la OCDE incluía a los “impuestos de todo tipo y descripción”. Opinó que a los países en desarrollo les convendría adoptar la formulación más amplia pues dependían en mucha mayor medida de los impuestos a los que no se referían las disposiciones de los convenios tributarios, como el impuesto sobre el valor añadido (IVA).

39. Si bien los expertos y observadores convinieron en que un artículo de tal índole debería ser incluido en el Convenio Modelo, muchos observaron que tal artículo podría ser incompatible con sus constituciones nacionales o la legislación interna. Se sugirió que podría superarse ese escollo señalando en el Comentario que no todos los países podrían estar en condiciones de incluir el artículo en sus convenios negociados por esas razones.

40. Además, muchos expertos y observadores de países en desarrollo expresaron su preocupación respecto del costo para el Estado contratante de prestar asistencia en la recaudación de impuestos y, en el caso de algunos países en desarrollo, de la capacidad de prestar tal asistencia. Un experto observó que de acuerdo con su experiencia el problema de los contribuyentes que salían de la jurisdicción sin pagar los impuestos adeudados se ha paliado desde que su país comenzó a incluir en sus convenios disposiciones relativas a la asistencia para la recaudación.

41. Muchos otros expertos y observadores señalaron que las cuestiones de costo, aunque reales, no debían obstaculizar la recaudación de impuestos. Debe existir un equilibrio entre el costo y la necesidad de luchar contra la evasión de impuestos. Esas cuestiones pueden ser tratadas en negociaciones bilaterales entre los países.

42. Muchos expertos observaron que en realidad una disposición sobre la asistencia para la recaudación podría constituir un escollo e imponer una carga desproporcionada a una de las partes contratantes. Por ejemplo, los Estados Unidos reciben muchas consultas relativas a la imposición del IVA de los países, no obstante los Estados Unidos no aplican el IVA. Por otra parte, algunos expertos consideraron que este tipo de disposición ha sido ventajosa para sus países, en particular en los países en desarrollo. No obstante, también se observó que debe distribuirse equitativamente la responsabilidad de la recaudación impositiva entre los países partes en el convenio, en particular entre los países desarrollados y los países en desarrollo.

43. En las deliberaciones acerca de los impuestos que han de ser contemplados hubo dos pareceres. De acuerdo con el primero, se recomendó que se incluyera el mayor número posible y por consiguiente se adoptara el texto de la OCDE, con una nota de pie de página en que se señalara que no todos los países podrían abarcarlos a todos. Otra opinión, que recibió el apoyo de muchos países en desarrollo, recomendó la aprobación del borrador actual del artículo 27, con una anotación o Comentario en que se señalara que los países que lo desearan, y pudieran hacerlo, podrían ampliar la lista para incluir otros impuestos distintos a los contemplados en el convenio. Se observó que era conveniente adoptar ese grado de flexibilidad dado que una ampliación del proyecto de párrafo 2 del artículo 27 podría resultar particularmente onerosa para los pequeños Estados en desarrollo.

44. El ponente sugirió que en los casos en que no hubiera diferencias sustanciales, el Comité debería adoptar un texto similar o idéntico al Modelo de la OCDE a fin de eliminar posibles ambigüedades en la interpretación y señaló la necesidad de lograr la coherencia entre las disposiciones del Convenio relativas a la asistencia para la recaudación y el intercambio de información.

45. Muchos expertos observaron que el Comité no debería atenerse al Modelo de la OCDE y que uno de los objetivos del Comité era tener en cuenta las necesidades de los países en desarrollo, que no podrían ser consignadas forzosamente en el Modelo de la OCDE.

46. Se formularon diversas observaciones respecto de la necesidad de adoptar el proyecto de párrafo 6 del artículo 27. Una de las preocupaciones era la imposibilidad de un Estado contratante de poner en tela de juicio la existencia o la validez de la reclamación del otro Estado contratante. Un experto observó que una vez que el país solicitante hubiera verificado la existencia de la obligación tributaria no debería haber fundamento alguno sobre el cual impugnar su validez jurídica ni la necesidad de recaudar en el otro Estado contratante.

47. Se convino en que el borrador propuesto para el artículo 27 debería ser aprobado en su forma actual y que el Comentario debería contener ejemplos concretos de situaciones en que los países podrían decidir ampliar su aplicación.

48. En el Comentario se deberían recoger las inquietudes planteadas por los países en desarrollo respecto de diversas cuestiones, como la capacidad y las dificultades constitucionales y jurídicas en relación con el proyecto de artículo.

49. **El Comité convino en nombrar un subcomité encargado de elaborar propuestas para la actualización del artículo 27 del Convenio Modelo de las Naciones Unidas. El subcomité, integrado por el Sr. Saint-Amans, coordinador, y la Sra. Hirsh, el Sr. Kitilya, el Sr. Salvador, el Sr. Kharbouch y el Sr. Roccatagliata, elaborará propuestas para el próximo período de sesiones.**

C. Arbitraje tributario internacional

50. El ponente, Sr. Saint-Amans, señaló que estaba ya en vigor el tratado de la Unión Europea sobre arbitraje multilateral, que vincula a los Estados miembros a las normas tradicionales del derecho multilateral. En el tratado se actualizan las disposiciones sobre procedimientos no jurídicos y se dispone que el arbitraje pasará a ser automático de no alcanzarse un acuerdo para eliminar la doble tributación al cabo de dos años. La Comisión tiene un período de seis meses para emitir su opinión. Los dos Estados contratantes pueden optar por una solución alternativa dentro de un período de seis meses, después de lo cual pasará a ser vinculante la decisión del arbitraje, a menos que se halle otra solución.

51. El ponente sugirió que el Comité tomase una decisión sobre la manera de tratar esta cuestión por medio de la creación de un grupo de trabajo que prepare un informe de situación para su examen en el próximo período de sesiones. También señaló la preocupación de que los países en desarrollo carezcan de los recursos y conocimientos especializados de que disponen los países desarrollados, creando así desequilibrios en el proceso de arbitraje. Es necesario que tenga lugar un verdadero debate de la cuestión en el seno de las Naciones Unidas. El ponente sugirió que ya existía apoyo para la idea de incluir disposiciones sobre arbitraje en los convenios fiscales y que esas disposiciones podrían ofrecer una alternativa conveniente al recurso a los tribunales si pudieran aplicarse a bajo costo y facilitar la solución rápida y justa de las controversias.

52. Algunos expertos y observadores señalaron que el arbitraje era sólo uno de los elementos que conforman el proceso de solución de controversias y debía usarse como último recurso. Existen métodos alternativos para la solución de controversias, como la mediación, y se sugirió que se procediera a su análisis.

53. Algunos expertos expresaron su apoyo a la sugerencia de que se cree un grupo de trabajo, al tiempo que otros señalaron que no ha habido tiempo suficiente para reflexionar y que sería más apropiado reunir nueva información y aplazar hasta el próximo año la decisión de crear un grupo de trabajo que presente un informe al Comité en 2006.

54. Uno de los observadores señaló que se había debatido la cuestión en la 10ª reunión del Grupo ad hoc de Expertos y que se había decidido examinarla con más detenimiento.

55. Varios participantes señalaron la necesidad de analizar la cuestión en el marco de los acuerdos sobre precios de transferencia y de acuerdos previos sobre fijación de precios.

56. **Se decidió que el Sr. Waldburger, con la asistencia del Sr. Dang Minh y del Sr. Saint-Amans, reuniera todos los datos disponibles sobre métodos alternativos para evitar y solucionar controversias y que presentara un resumen de las conclusiones en el segundo período de sesiones del Comité.**

D. Subcapitalización

57. La ponente, Sra. Brown, señaló que los intereses y otros pagos se habían considerado aceptables a condición de que se mantuvieran independientes y se ajustaran al artículo 9 del Modelo de la OCDE. Desde sus primeros documentos sobre el tema, la OCDE ha venido cuestionando si el artículo 9 se aplica a asuntos relacionados con las capitalizaciones débiles. Como la OCDE no ha llegado a una conclusión en relación con la cuestión de la subcapitalización, la ponente ofreció un análisis de una cuestión conexas: el tratamiento de instrumentos tradicionales de cobertura, como contratos a término y canjes en acuerdos sobre doble tributación. La ponente sugirió que en los casos en que esos acuerdos se celebren en relación con una actividad empresarial conexas, el pago resultante debía considerarse como una utilidad de la empresa (en el supuesto de que no exista un establecimiento permanente) y debía gravarse en el Estado del residente. Asimismo, señaló que cualquier ingreso recibido por la institución financiera que actúe como intermediario o agente en las transacciones debía recibir un tratamiento similar.

58. La ponente señaló los cuatro primeros ejemplos que figuran en su documento como demostración de esos principios. A renglón seguido, se refirió al análisis de la conversión del ingreso total en capital social (ejemplo 5) como excepción a ese principio. Teniendo en cuenta que esa inversión no guardaba relación con ninguna actividad empresarial del propietario del contrato, su ingreso no debía considerarse como ingreso proveniente de actividades comerciales. Los pagos anuales no cumplían los criterios de la definición de ingreso proveniente de acciones que figura en el artículo y, por lo tanto, la alternativa podría ser incluirlos en la categoría de otros ingresos según el artículo 21 de la Convención Modelo, junto con la liquidación final del contrato derivada de las ganancias o pérdidas de capital sobre las acciones.

59. El Sr. Waldburger convino con el principio según el cual los ingresos provenientes del uso de derivados para proteger ingresos en concepto de actividades comerciales debían clasificarse como ingresos comerciales, tal como lo corroboran los cuatro primeros ejemplos del documento. No obstante, expresó sus dudas acerca de que el ejemplo 5 constituyera una excepción a dicho principio, ya que se refería a los ingresos que recibe el agente de valores por concepto de prestación de servicios financieros. El orador admitió que la conversión del ingreso total en capital social era causa de las mayores dificultades. Ello dependerá de la manera en que se haya elaborado el contrato y de si la institución financiera haya comprado las acciones y recibido beneficios en forma de intereses derivados de las acciones compradas y nombre del inversionista. También es posible que la institución no haya sino pagado una suma equivalente a los dividendos recibidos por el inversionista. De acuerdo con el Modelo de las Naciones Unidas, el país de origen podría retener impuestos sobre los ingresos, mientras que si éstos se incluyeran en la categoría de otros ingresos, en virtud del artículo 21 del Modelo de la OCDE, no se produciría tributación en el país de origen. De ahí que los ingresos del agente de ventas deban considerarse ingresos derivados de actividades comerciales, de lo contrario la cuestión se torna demasiado compleja. A juicio del orador, sería preferible apoyarse en la legislación nacional o en las normas formuladas de manera explícita en el Convenio.

60. Los expertos señalaron que resultaba difícil formular normas generales que se ajustaran a todas las situaciones. Asimismo, se señaló que no existía uniformidad en la legislación nacional en cuanto a la definición del concepto de interés. Sería útil que, en su Comentario, el Comité de Expertos pudiese proporcionar ejemplos y

analizar las consecuencias de esas variaciones. Deben examinarse también los problemas que se derivan de las definiciones nacionales de derechos garantizados y de interés en el derecho islámico. Se sugirió que sería útil para el Comité que se elaborase un documento sobre la definición general del concepto de interés y de la función del interés en la sharia islámica.

61. **La ponente señaló que había muchas formas de abordar las cuestiones planteadas en el ejemplo 5 del documento sin llegar a una conclusión. Basándose en las deliberaciones, el Presidente pidió a la ponente que pusiera al día su documento para los expertos. El Comité invitó también al Sr. Al-Moftah a que preparase un documento sobre la función del interés en la sharia islámica.**

E. Tributación de los ingresos derivados por los participantes en proyectos de desarrollo

62. El ponente, Sr. Thuronyi, señaló la gran variedad de modalidades de tributación de los proyectos de desarrollo. A menudo las transacciones realizadas para llevar a cabo esos proyectos quedaban exentas del pago de diversos tipos de impuestos directos e indirectos, si bien la medida de la exención presentaba variaciones significativas según el país receptor y los requisitos de los donantes. Mientras en algunos países las exenciones habían quedado, en su mayor parte, consagradas en leyes de aplicación general, en otros eran regidas por acuerdos que tal vez no habían sido aprobados por los respectivos ministerios de finanzas y cuya condición jurídica era, en algunos casos, dudosa. Se hizo hincapié en la importancia de que la ampliación de las exenciones se asentara sobre una base jurídica sólida.

63. El Sr. Sollund subrayó la necesidad de que los países receptores desarrollen sistemas fiscales eficaces sobre la base de políticas fiscales sólidas y orientadas por principios. El orador destacó que los donantes debían alentar y apoyar el desarrollo y mantenimiento de sistemas fiscales adecuados en los países receptores, en vez de socavarlos con el reclamo de exenciones fiscales.

64. Los expertos reconocieron que en determinadas circunstancias resultaban apropiadas las exenciones fiscales. Se puso como ejemplo los impuestos indirectos sobre bienes que se emplean para prestar asistencia humanitaria a personas damnificadas. En otros casos, como los proyectos de construcción, no quedaba claro si las exenciones serían necesariamente adecuadas. Esos proyectos tienen más en común con las actividades empresariales dentro del país y se señaló que se debe suponer que en esos casos se aplicarán las normas fiscales habituales.

65. En general se convino en que correspondía al donante especificar si la exención constituía un requisito para prestar la ayuda en cuestión. Los expertos opinaron, sin embargo, que bajo ciertas condiciones se podría persuadir a los donantes de que no exigieran ningún tipo de exención si se les advertía acerca de las consecuencias negativas de las exenciones fiscales y se propusieran alternativas a dichas exenciones.

66. Se debatió la alternativa de incluir en el presupuesto nacional fondos destinados a reembolsar los gastos fiscales. Se consideró que la misma constituía un enfoque más conveniente en situaciones en las que los donantes no estuviesen dispuestos a aceptar la plena imposición sin recibir reembolso.

67. Los expertos señalaron el cambio producido en 2004 en la política del Banco Mundial en relación con la financiación de los impuestos como parte de sus préstamos. También señalaron que en la conferencia celebrada en marzo de 2005 en el marco del diálogo sobre tributación internacional se había debatido el tema de las exenciones del pago del IVA. Estos acontecimientos sugieren que tal vez sea beneficioso continuar investigando la cuestión, con miras a someter a la consideración del Consejo Económico y Social recomendaciones más específicas.

68. Se señaló como lo más probable que cualquiera de esas recomendaciones supondrá una amplia gama de opciones para los donantes pero que, aun así, deberá establecerse como principio rector la necesidad de minimizar los efectos negativos que sobre los sistemas fiscales de los países donantes puedan tener los requisitos de los donantes. Los expertos señalaron que ello plantearía la necesidad de: a) elaborar disposiciones bien formuladas y apoyadas sobre una sólida base jurídica; b) minimizar las posibilidades de que se cometan abusos; c) reducir al mínimo la carga administrativa que pesa sobre todas las partes interesadas (los funcionarios donantes, los encargados de ejecutar los proyectos de ayuda y los funcionarios de los países receptores); y d) minimizar las distorsiones en la economía. Podría ser de utilidad trabajar aun más en los aspectos técnicos de la cuestión, a fin de formular directrices relativas a las condiciones bajo las cuales los donantes estarían más dispuestos a limitar sus solicitudes de exenciones, a los términos en que podrían formularse las exenciones y a los mecanismos alternativos a la exención (por ejemplo, un sistema de bonos).

69. Se decidió que se debía considerar con más detenimiento el régimen fiscal que se aplicaba a los proyectos de desarrollo patrocinados por los donantes, con miras a hacer recomendaciones al Consejo Económico y Social. Se solicitó al representante del Fondo Monetario Internacional que, luego de celebrar consultas en el marco del diálogo sobre tributación internacional, presentara un informe al Comité.

F. Modificación de la definición de establecimiento permanente

70. El ponente, Sr. Pijl, abordó la cuestión general de la condición jurídica de los comentarios adjuntos a un convenio fiscal, refiriéndose en particular al Comentario sobre el artículo 5 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas. El Sr. Pijl señaló que el Comentario en cuestión, así como varias interpretaciones, podrían pasar a ser concomitantes con el Convenio. No obstante, el comentario no forma parte de un convenio y su único propósito es facilitar la interpretación de éste. Con todo, hay jueces que toman en consideración las interpretaciones de los comentarios y en los casos en que una interpretación es desacreditada por una decisión judicial puede verse menoscabada la validez del comentario en cuestión. Si se quiere que los comentarios sean de mayor utilidad, deberá tomarse en cuenta la función de los jueces.

71. El ponente señaló que, tras una ardua labor, la OCDE había puesto al día en 2003 el Comentario sobre el artículo 5, enriqueciéndolo con ejemplos que amplían el concepto de establecimiento permanente. El orador sugirió que el Comité se cerciorase de no incluir en su revisión del Comentario sobre el artículo 5 ninguna afirmación que sea tan drástica que los tribunales nacionales puedan rechazarla fácilmente.

72. El ponente señaló también a la atención de los participantes el Comentario de la OCDE sobre el párrafo 3 del artículo 5, en cuyo párrafo 19 se afirma que, si un contratista general subcontrata partes de un proyecto, a la hora de determinar la cantidad de tiempo empleado por el contratista general en una obra se debía tomar en cuenta el tiempo trabajado por los subcontratistas. Basándose en ese ejemplo, el orador concluyó que en el caso en que se subcontratase un proyecto en su totalidad, no se consideraría que el contratista general posee un establecimiento permanente. A juicio del ponente, semejante conclusión carecía de lógica. Uno de los observadores opinó que la formulación actual de la OCDE, tal como la interpretaba el ponente, era de hecho lógica. Otros calificaron de incorrecta la interpretación del ponente. En vista de lo anterior, no se pudo llegar a ninguna conclusión durante el debate.

73. En la cuarta oración del párrafo 33 del Comentario de la OCDE se hace referencia a la negociación por un agente de “todos los elementos y detalles” de los acuerdos. Ello plantea la cuestión de si la negociación por un agente solamente de los elementos esenciales podría dar lugar a la creación de un establecimiento permanente. Como tal podría propiciar el abuso, dos países que no son miembros de la OCDE han manifestado en sus observaciones sobre el Comentario de la OCDE su criterio de que es posible hablar de establecimiento permanente en el caso en que un agente negocie solamente partes esenciales de un contrato.

74. En lo que se refiere a la “fragmentación”, el ponente dijo que un contribuyente podría dividir sus actividades de una manera que permita la no inclusión de éstas en la definición de establecimiento permanente del inciso f) del párrafo 4 del artículo 5.

75. Si bien ni el Sr. Pijl ni el Sr. Nikolaev propusieron que se revisara la Convención Modelo de las Naciones Unidas, el ponente sugirió que, si el Comité decidiera que se requería un comentario adicional del artículo 5, él sería partidario de que se usase como punto de partida el Comentario de la OCDE.

76. El Sr. Nikolaev expresó su apoyo a la posición del ponente y señaló que, según su experiencia, como los jueces tienden a ser conservadores, resultaba apropiado que se recomendase actuar con cautela a la hora de enmendar la Convención Modelo y estuvo de acuerdo en que un buen punto de partida sería el Comentario de la OCDE. En cuanto al concepto de agencia planteado por el ponente, se necesita seguir trabajando en la cuestión. Señaló, además, que la Convención Modelo de las Naciones Unidas tenía un alcance más amplio, incluyendo el párrafo 6 del artículo 5, relativo a las primas de seguro, y el párrafo 7 del artículo 5, relativo a los agentes independientes. Asimismo, se planteó la necesidad de examinar el artículo 7, relativo a las utilidades de las empresas, en relación con cualquier modificación de la definición de establecimiento permanente.

77. Uno de los observadores rebatió esa opinión diciendo que el artículo 5 contenía demasiados errores y que debía reescribirse, ya que las “correcciones” hechas al Comentario tenían un efecto jurídico limitado. Dado que existían pocas probabilidades de que se hiciera una revisión del artículo relativo a la definición de establecimiento permanente, se presentó una propuesta para que se combinaran los acuerdos fiscales con las leyes nacionales y se incorporaran en éstas las disposiciones formuladas en el Comentario, por cuanto la posibilidad de “interpretar” un convenio está siempre al alcance de cualquier cuerpo legislativo. Si lo que se espera es que los tribunales nacionales interpreten el artículo 5 de conformidad con el Comentario, el país de que se trate deberá garantizar ese resultado mediante la inclusión de la interpretación en la legislación nacional. Uno de los puntos débiles del artículo 5 es la

imposibilidad de gravar las actividades pesqueras dentro de aguas territoriales y, en algunos casos, las actividades de extracción de recursos naturales, debido a la aplicación incorrecta del concepto de establecimiento permanente.

78. Algunos expertos y observadores expresaron su desacuerdo con la opinión de que la formulación del artículo 5 era fundamentalmente errónea y señalaron que la misma databa de hacía más de 75 años. En consecuencia había un cierto grado de apoyo jurídico y práctico. Vista desde ese ángulo, no podía decirse que la formulación del artículo fuese errónea sino que era posible mejorarla. Al revisar su Modelo, la OCDE llegó a la conclusión de que si bien la definición actual no era perfecta, seguía siendo mejor que las alternativas que se habían sugerido.

79. Otra excepción a la posición expresada por el ponente fue considerar incorrecto el uso del término “vinculante” en relación con el reconocimiento de que eran objeto los comentarios. Cuanto más claro sea el comentario, tanta más fuerza tendrá. No obstante, un comentario no puede tener más que un carácter persuasivo. Cuando entre los países hay divergencias en cuanto a la interpretación de un comentario, corresponde únicamente a los tribunales tomar una decisión al respecto. En algunos países, los jueces se guían solamente por lo que dice el estatuto.

80. En lo que respecta a la revisión de la Convención, los expertos señalaron que por lo general los convenios se mantienen vigentes por períodos de 30 a 40 años y, como resultado, son fuente de estabilidad y previsibilidad. Sin embargo, con el paso del tiempo, puede darse el caso de que tengan que renegociarse, por lo que el problema que tiene ante sí el Comité es el de la necesidad de hallar un equilibrio. El Comité podría poner al día el Modelo de las Naciones Unidas y enmendar el Comentario.

81. Numerosos expertos y observadores, basándose en la experiencia de sus respectivos países, arguyeron que en los comentarios cuya redacción se modifique se incluyan ejemplos que faciliten una mejor comprensión de la definición de establecimiento permanente. Muchos convinieron en que un buen punto de partida serían los comentarios de la OCDE modificados recientemente a fin de que, en opinión de los propios expertos, se orientasen mejor a las fuentes. Es posible no sólo ofrecer ejemplos, sino también esclarecer cuestiones como el examen de la duración del tiempo; por ejemplo, meses contra días. De ser posible, se deberían aclarar términos como “habitual” y “empresa”. Asimismo, se mencionó la importancia del principio de la fuente de pago. Al respecto se señaló que el *Manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo*² alguna vez contuvo tales ejemplos.

82. Uno de los expertos señaló que la eliminación del artículo 14 del Modelo de la OCDE podría ser causa de confusión y que la Convención de las Naciones Unidas debía mantener sus diferencias con la de la OCDE, a fin de reflejar las preocupaciones de los países en desarrollo.

83. En respuesta a lo anterior, se sugirió que la eliminación del artículo 14 de la Convención Modelo de la OCDE ha servido, en la práctica, para aclarar la cuestión. También se sugirió que se debía aprovechar el trabajo de revisión realizado por la OCDE en relación con su Comentario, siempre que haga falta y se preste debida atención a las principales diferencias existentes entre los dos modelos.

84. Asimismo, se señaló que tal vez no sea conveniente que se describa demasiado en detalle el concepto de establecimiento permanente, pues cuanto más estrictamente se defina un concepto, tanto más fácil resultará para los contribuyentes obviarlo. De igual modo, la inclusión de ejemplos en el Comentario presenta desventajas, ya que los contribuyentes podrían argüir que si su caso difiere ligeramente de aquello a lo que se refiere el ejemplo, no podrá hablarse entonces de establecimiento permanente. Muchos expertos y observadores hicieron comentarios sobre los ejemplos dados por el ponente. Se sugirió que se recopilasen todas las instancias en que los convenios bilaterales vigentes se apartaran de la Convención Modelo.

85. **Se decidió que:**

a) **Se considere con más detenimiento esta importante cuestión. Se nombró un subcomité de cuya coordinación estará encargado el Sr. Sollund y que estará integrado por el Sr. Dawson, la Sra. Louati, el Sr. van der Merwe, el Sr. Pijl, el Sr. Levy y el Sr. Lasars;**

b) **El subcomité formule propuestas para introducir mejoras en el Comentario sobre el artículo 5 del Modelo, tomando en consideración los comentarios de la OCDE. Se hará hincapié en los ejemplos que sean útiles y en las necesidades específicas de los países en desarrollo.**

G. Revisión de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo

1. Propuesta de modificación del artículo 26 (Intercambio de información)

86. Tras haber analizado la revisión realizada por la OCDE del artículo 26 de su Modelo de Convenio, el ponente, Sr. Spencer, sugirió que se debía modificar también el artículo 26 de la Convención Modelo para incluir “otros impuestos” aparte de los impuestos que son objeto de los acuerdos de doble tributación. Señaló que de ese modo se incluiría el IVA, que es una fuente de ingresos cada vez más importante para los países en desarrollo.

87. El ponente señaló también que el término “necesaria”, que figuraba en el párrafo 1 del artículo 26 del Modelo de la OCDE, se había sustituido por la expresión “que pueda considerarse pertinente” tras la revisión realizada en 2005. En el Comentario de la OCDE relativo a este cambio se indica que el criterio de que la información “pueda considerarse pertinente” tiene por objeto facilitar el mayor intercambio posible de información sobre cuestiones fiscales y, al mismo tiempo, aclarar que los Estados contratantes no están facultados para emprender búsquedas indiscriminadas de información ni para solicitar datos que probablemente sean irrelevantes para los asuntos fiscales de un determinado contribuyente. Por otro lado, en el párrafo 1 del artículo 26, se había añadido la frase “para la administración o la aplicación” antes de las palabras “de la legislación interna”. El ponente sugirió que se realizara el mismo cambio en el párrafo 1 del artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas a fin de ampliar el alcance de ese artículo.

88. El ponente hizo referencia a la preocupación de que, como consecuencia de esa enmienda, la información estaría a disposición de los órganos de control que supervisaban a las autoridades encargadas de la administración y ejecución del

régimen tributario, como por ejemplo los parlamentos. Sugirió que se añadiera un párrafo al artículo 26 en el que se dispusiera que la información intercambiada se consideraría secreta y que el Estado receptor la utilizaría exclusivamente para la aplicación o recaudación de impuestos. El ponente señaló además que, para que la obligación de intercambiar información sea lo más amplia posible, no debería estar supeditada a que dicha información tuviera interés fiscal desde el punto de vista interno y sugirió que se añadiera al artículo 26 un párrafo en ese sentido. Por último, el ponente se refirió a las excepciones al secreto bancario y a otras leyes relativas a la confidencialidad en el Estado transmisor, la exclusión del requisito de doble incriminación y al tipo de información que facilitaría la comunicación automática.

89. El ponente destacó la importancia del intercambio “efectivo” de información para llevar a la práctica las enmiendas de la Convención Modelo. La OCDE había prestado una gran atención a ese concepto en su decisión de enmendar el artículo 26 y se sugirió que se lo mencionara explícitamente en el Comentario.

90. También indicó que el intercambio “efectivo” de información se podía analizar en relación con tres tipos de intercambio de información: previa solicitud, automático y espontáneo. También señaló a la atención del Comité el problema de lo que caracterizó como secreto bancario de facto en aquellos casos en que el Estado transmisor no reúne la información solicitada o lo hace con un considerable retraso. Para cumplir la condición del intercambio “efectivo” de información, los países deberían contar con un sistema nacional de reunión automática de información, lo que haría posible el intercambio automático.

91. El Sr. Silitonga señaló que los objetivos de la Convención Modelo eran combatir la evitación y la evasión de impuestos y reducir el número de prácticas fiscales nocivas. Observó que las deliberaciones se podían ampliar para tratar la cuestión del abuso de los tratados, ya que la búsqueda del acuerdo más favorable podía ser considerada como evitación de impuestos o evasión de impuestos. Coincidió en que el intercambio efectivo de información era esencial para afrontar la evasión de impuestos y la fuga de capitales y propuso que la referencia a los medios técnicos para el intercambio de información se trasladara del Comentario al artículo propiamente dicho.

92. El Sr. Bustos Buiza dijo que en la Convención Modelo de las Naciones Unidas se debían incluir los principios establecidos por la OCDE en el artículo 26 enmendado. También señaló que la introducción de una disposición sobre la doble incriminación, sugerida por el ponente, podía acarrear problemas. Destacó también la importancia de la relación entre las modificaciones del artículo 26 y el Acuerdo modelo de intercambio de información sobre cuestiones fiscales de la OCDE. También señaló que, dado que en general estaban de acuerdo en cuanto al principio del intercambio de información, los expertos debían centrar su atención sobre los problemas prácticos de la ejecución. Era importante admitir que se carecía de mucha información. La información sobre los procedimientos existentes en diferentes países sería beneficiosa para lograr una mayor armonización. Las dificultades que habría que superar serían similares a las enfrentadas recientemente por la Unión Europea en relación con la Directiva sobre la imposición de los rendimientos del ahorro.

93. Los expertos estuvieron de acuerdo en que había que encontrar soluciones para promover el intercambio de información. El intercambio automático de información era un factor importante. También era esencial la armonización de los procedimientos para el intercambio de información.

94. Varios expertos y observadores dijeron que la labor realizada por el Foro Mundial sobre Tributación de la OCDE en relación con la igualación de las condiciones entre los países (en particular los trabajos para elaborar una plantilla con los diferentes marcos jurídicos para el intercambio de información sobre impuestos) era un buen punto de referencia para examinar la cuestión más amplia del intercambio de información. Se señaló que en marzo de 2006 se publicaría un informe en el que se resumiría la información reunida para la elaboración de la plantilla.

95. Un observador señaló que el CIAT había elaborado un Acuerdo modelo de intercambio de información sobre cuestiones fiscales para ayudar a los países miembros a combatir la evitación y evasión de impuestos y el fraude. Ese Acuerdo modelo es una fuente de información importante y puede servir de referencia para la actualización del artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

96. Otro observador acogió favorablemente la atención que el Comité prestaba al intercambio efectivo de información y destacó su importancia para combatir la evasión de impuestos y los abusos. Señaló cuatro requisitos para lograr un intercambio efectivo de información:

- a) Buen acceso a la información a nivel nacional;
- b) Instrumentos jurídicos adecuados, como convenios conjuntos sobre asistencia mutua, la revisión del artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas y otros documentos normativos;
- c) Reconocimiento de las barreras existentes en la práctica, como las diferencias de idioma, las diferencias entre husos horarios y los diferentes procedimientos;
- d) Capacidad para utilizar la información solicitada una vez recibida, por ejemplo, la capacidad para relacionar a los contribuyentes con sus números de identificación fiscal.

97. Ese observador indicó que, si bien era importante minimizar las diferencias entre ambos modelos, el Modelo de las Naciones Unidas debía reflejar las necesidades específicas de los países en desarrollo. A ese respecto era muy importante la revisión del Comentario y en ella se debía reconocer la necesidad de que fuera compatible con otras labores de armonización, como las medidas para combatir el blanqueo de dinero.

98. Un experto señaló que en su país las normas sobre confidencialidad eran muy estrictas y que ello dificultaba el intercambio de información. No obstante, su país contaba con leyes muy estrictas y amplias que regulaban las retenciones fiscales y que eran una buena fuente de información que se podía intercambiar.

99. Otro experto indicó que muchos sistemas tributarios estaban basados en la autoevaluación y el cumplimiento voluntario y que era importante conocer los efectos que la enmienda del artículo 26 tendría en el comportamiento de los contribuyentes. El intercambio automático de información tal vez no ayude a maximizar el cumplimiento voluntario.

100. Un observador manifestó su preocupación por los derechos de los contribuyentes y la relación entre el artículo 26 y la legislación nacional sobre privacidad e intercambio de información y dijo que sería conveniente que se notificara a los

contribuyentes siempre que se recibiera una solicitud de información sobre sus asuntos tributarios.

101. Varios expertos mencionaron la necesidad de contar con acuerdos sobre el intercambio de información al margen de los convenios, ya que, por ejemplo, si el país solicitante de información no era parte en un convenio tributario bilateral, no habría un conducto para facilitar esa información.

102. Un experto procedente de un país que no recaudaba impuestos sobre la renta indicó que la cuestión del intercambio de información abarcaba mucho más que la información tributaria y que se debía tratar de un modo diferente a los acuerdos sobre la doble tributación. Un instrumento diferente, por ejemplo, un acuerdo multilateral, sería más apropiado, ya que se aplicaría en todos los países independientemente de las prácticas de cada uno de ellos en cuestiones tributarias. Algunos expertos y observadores apoyaron esa posición pero otros indicaron que una red de tratados bilaterales que incluyera a todos los países sería lo mismo que un tratado multilateral y sería más fácil de lograr debido a las enormes dificultades existentes para la negociación y aplicación de acuerdos multilaterales.

103. Varios expertos dijeron que, independientemente de su importancia, sería difícil negociar un acuerdo multilateral sin haber modificado antes la Convención Modelo. Por ello era importante establecer prioridades. En primer lugar, había que enmendar la Convención Modelo y después negociar un acuerdo multilateral. También era necesario ocuparse de cómo conseguir que ambos fueran eficaces en la práctica. Este último aspecto puede que no fuera competencia del Comité sino de quienes tuvieran experiencia real en la recaudación de impuestos.

104. Un observador dijo que esos acuerdos no eran una panacea y que había que prestar atención a la capacidad de los países que utilizaban la información.

105. El Presidente hizo un resumen de las esferas a las que había que prestar más atención:

- a) Intercambio efectivo de información útil y necesaria;
- b) Importancia de la capacidad nacional para utilizar la información recibida y de la capacidad para satisfacer los intereses de todos los afectados;
- c) Reunión de la información y efectos sobre la opinión pública —hay que evitar un enfoque inquisitorial;
- d) Reconocimiento de los progresos logrados por la OCDE y de su experiencia, que el Comité quizá desee emular en los aspectos operacionales;
- e) Un enfoque equilibrado y simétrico del intercambio de información y reconocimiento de problemas prácticos, como la uniformización.

2. Informe sobre la reunión del Grupo ad hoc de Expertos sobre el intercambio de información

106. En la apertura de la continuación del debate sobre el intercambio de información el ponente, Sr. McIntyre, formuló dos observaciones generales: a) que la Convención Modelo de las Naciones Unidas se había quedado rezagada respecto del Modelo de la OCDE en ciertos aspectos importantes y que se debía modificar para situarla al mismo nivel o por delante del Modelo de Convenio de la OCDE; b) que, además de enmendar el artículo 26 de la Convención Modelo de las

Naciones Unidas, el Comité debía estudiar la adopción de un código de conducta de las Naciones Unidas para establecer unos principios generales que todos los gobiernos deberían acatar. Señaló que una de las competencias del Comité era asesorar al Consejo Económico y Social sobre ese tema.

107. Aparte de las cuestiones generales, el ponente hizo un repaso de cada uno de los cambios que la OCDE había aplicado al artículo 26 de su Modelo de Convenio y expresó su apoyo por la mayoría de las propuestas. Dijo que un grupo especial de expertos invitados por la secretaría, que se había reunido en Nueva York a finales de octubre de 2005, había realizado dos observaciones técnicas importantes. En primer lugar, ese grupo sugirió que había que modificar la redacción del párrafo 1 del artículo 26 para dejar claro que se intercambiará toda la información que el Estado solicitante considere pertinente. En segundo lugar, sugirió que la ampliación del intercambio de información a todos los impuestos podría crear problemas para algunos países en desarrollo. El principal problema era si se debía intercambiar información para prevenir la evitación y evasión de impuestos con respecto al IVA. El ponente recomendó incluir una referencia específica al IVA en los artículos 26 y 27 o bien facilitar asesoramiento sobre la cuestión en el Comentario.

108. La exposición fue acogida favorablemente por varios expertos y observadores mientras que otros hicieron hincapié en que había que tener en cuenta que no todas las jurisdicciones tributarias tenían los mismos intereses. Las deliberaciones posteriores se centraron en dos tipos de cuestiones: las cuestiones técnicas, como la redacción del texto del artículo, y las cuestiones de carácter más amplio, como las dificultades prácticas para el intercambio de información y la importancia de establecer un código de conducta.

109. En cuanto a la redacción, hubo diferentes opiniones sobre si la expresión “que pueda considerarse pertinente” era mejor que la expresión “que sea pertinente”. Se informó de que un país había optado por la expresión “que sea pertinente”, mientras que otro, tras algunas dudas, había decidido ajustarse al texto revisado de la OCDE. Había que prestar más atención a la redacción y dejar claro el texto antes de adoptar una decisión sobre la modificación del artículo 26.

110. También se examinó a fondo la cuestión de la ampliación del artículo 26 para incluir los impuestos no mencionados explícitamente en el artículo 2 de la Convención Modelo. Muchos expertos y observadores dijeron que era necesaria esa ampliación. El IVA se ha convertido en una de las fuentes de ingresos más importantes para los Estados. Por consiguiente, la red actual de convenios fiscales sobre la renta se debía utilizar para intercambiar información sobre ese tipo de impuestos. Algunos expertos y observadores criticaron ese enfoque y otros se preguntaron si no sería mejor enumerar los impuestos afectados (como sugirió el ponente) o incluir una referencia en el artículo 2 al artículo 26 o bien utilizar el mismo texto que la OCDE.

111. Respecto de la doble incriminación, un experto señaló que no era necesario incluir ninguna referencia en los convenios fiscales a menos que el intercambio de información estuviera limitado a casos de fraude. También se indicó que era posible llegar a un acuerdo bilateral para intercambiar información sin tener que acordar un convenio fiscal completo (se aportaron ejemplos de ello).

112. Los expertos y observadores plantearon algunas cuestiones prácticas como el problema de los costos, especialmente para los países en desarrollo, el problema del formato real para el intercambio de información y la cuestión de la prescripción.

113. Por último, se celebró un debate más general sobre los objetivos y sobre la labor que el Comité podía llevar a cabo en esa esfera. Tras la exposición, algunos observadores dijeron que el grupo de las Naciones Unidas era el foro pertinente para abordar esa cuestión. De ese modo se podía hacer hincapié en las cuestiones relativas a la creación de condiciones de igualdad para poder adoptar un código de conducta. También se dijo que el Comité podía alcanzar objetivos ambiciosos que complementaran la labor realizada por la OCDE y el CIAT. Algunos expertos y observadores dijeron que el Comité debía tener en cuenta todos los puntos de vista y que su labor debía reflejar los distintos intereses.

114. Algunos observadores resaltaron la necesidad de cooperación en esa esfera. Otros defendieron la necesidad de tener en cuenta los derechos de los contribuyentes.

115. **Se acordó que el Comité debía crear un subcomité que se encargara de dos cuestiones:**

a) **Proponer una redacción alternativa para actualizar el artículo 26 de la Convención Modelo y su Comentario;**

b) **Informar sobre la marcha de los trabajos relativos a las cuestiones prácticas de aplicación realizados en esa esfera por otras organizaciones internacionales y hacer propuestas sobre medidas de seguimiento.**

116. **El Comité acordó crear un subcomité, coordinado por el Sr. Bustos Buiza e integrado por la Sra. Bethel, la Sra. Brown, el Sr. Waldburger, el Sr. Al-Moftah, el Sr. Nikolaev y el Sr. McIntyre. Al igual que para el resto de los subcomités, se solicitará a las organizaciones internacionales la ayuda que sea necesaria. Se pidió a la OCDE, la Unión Europea y el CIAT que facilitaran ayuda y conocimientos para apoyar al subcomité.**

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

117. El ponente, Sr. Brunetti, revisó la composición del borrador actual del Manual, así como su origen, estructura y objetivo. El ponente dijo que, aunque el Manual contenía información útil, su introducción era demasiado compleja y había que abreviarla. El resumen histórico era demasiado detallado y había que revisarlo. Si se mantenían las observaciones que figuraban en la segunda parte del Manual, había que actualizarlas y evitar que fueran una repetición del Comentario. Los anexos contenían referencias que había que actualizar. El ponente hizo otras sugerencias, por ejemplo añadir un glosario y diferenciar con números y fechas cada versión.

118. El ponente propuso que en el Manual se incluyeran ejemplos, ilustraciones y estudios de casos para ayudar a las negociaciones de convenios. Se sugirió que se publicara en la Internet.

119. Un observador señaló que el Manual actual era demasiado complicado y que iba a ser muy difícil simplificarlo y que siguiera siendo apropiado. También expresó sus dudas sobre el “carácter oficial” del Manual.

120. El Presidente propuso que el Sr. Brunetti, en consultas con el Sr. Lara Yaffar, la Sra. Ayala y el Sr. Liao, preparara una versión revisada y más breve del Manual para el próximo período de sesiones. Una vez recibido el documento revisado, el Comité decidiría cómo proceder.

Capítulo IV

Fechas y programa del segundo período de sesiones del Comité

121. Antes de continuar con el programa, se acordó examinar los procedimientos y las normas para determinar el programa del segundo período de sesiones del Comité, que se celebrará en 2006.

122. La Mesa dio comienzo a las deliberaciones y propuso el siguiente programa provisional preparado y presentado por la Sra. Brown:

1. Los abusos de los convenios mutuos (4 horas).
2. La asistencia para la recaudación de impuestos (2 horas).
3. Definición de establecimiento permanente (6 horas).
4. Aplicación de impuestos a los proyectos de desarrollo (1 hora).
5. Intercambio de información (6 horas).
6. Revisión del *Manual de las Naciones Unidas para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo* (1/2 hora).
7. Resolución de controversias (2 horas).
8. Definición de interés (1 hora).
9. Aprobación del informe (4 horas).

123. Los expertos y observadores propusieron otros temas, entre ellos:

- a) La situación jurídica de la Convención Modelo de las Naciones Unidas teniendo en cuenta que, en la actualidad, el Comité depende del Consejo Económico y Social;
- b) Decisiones que hay que tomar respecto de la actualización de la Convención Modelo;
- c) Acontecimientos recientes;
- d) Regla para la adopción de decisiones sobre la cuestión de la residencia de las empresas;
- e) Artículo sobre profesores visitantes.

124. La Mesa elaborará el programa definitivo del segundo período de sesiones sobre la base de las propuestas realizadas por los miembros del Comité durante el primer período de sesiones y de cualquier otra propuesta que los miembros comuniquen a la secretaría antes de finales de febrero de 2006.

Capítulo V

Aprobación del informe del primer período de sesiones para presentarlo al Consejo Económico y Social

125. El Comité aprobó y adoptó el presente informe para su presentación al Consejo Económico y Social.

Capítulo VI

Conclusiones y recomendaciones sobre políticas

Abuso de las convenciones o los convenios

126. La cuestión del abuso de los convenios se debe tratar en la Convención Modelo de las Naciones Unidas y puede abordarse bien en el Comentario o bien en la Convención propiamente dicha. A ese respecto, puede resultar útil el Comentario sobre el artículo 1 del Modelo de Convenio de la OCDE que trata sobre los métodos para combatir el abuso de los convenios. No obstante, es importante asegurar que, al examinar la cuestión del abuso de los convenios, se mantenga un equilibrio entre la necesidad de ofrecer seguridad a los inversores y la necesidad de combatir esos abusos por las administraciones tributarias.

127. Hay que seguir estudiando los métodos que pueden servir para combatir aspectos concretos del abuso de los convenios. Se nombró un subcomité, coordinado por el Sr. Lee e integrado por el Sr. Silitonga, el Sr. Lara Yaffar, el Sr. Zhang, el Sr. García Prats y el Sr. Sasseville.

Asistencia mutua para la recaudación de deudas tributarias

128. Un subcomité, coordinado por el Sr. Saint-Amans e integrado por la Sra. Hirsh, el Sr. Kitillya, el Sr. Salvador, Jr., el Sr. Kharbouch, y el Sr. Roccatagliata, se encargará de elaborar propuestas para la actualización del artículo 27 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas que se examinará en el segundo período de sesiones.

Resolución de controversias

129. El Sr. Waldburger, con la ayuda del Sr. Dang Minh y el Sr. Saint-Amans, reunirá toda la información disponible sobre métodos alternativos para evitar o resolver controversias y presentará un resumen sobre sus conclusiones en el segundo período de sesiones del Comité.

Aplicación de impuestos a los proyectos de desarrollo

130. Se debe prestar más atención al régimen impositivo que se aplica a los proyectos de desarrollo patrocinados por donantes. Se pidió al representante del Fondo Monetario Internacional que presentara un informe al Comité tras haber celebrado consultas en el marco del diálogo sobre tributación internacional.

Definición de establecimiento permanente

131. Se debe seguir estudiando esa importante cuestión. Un subcomité, coordinado por el Sr. Sollund e integrado por el Sr. Dawson, la Sra. Louati, el Sr. van der Merwe, el Sr. Pijl, el Sr. Levy y el Sr. Lasars, propondrá mejoras en el Comentario sobre el artículo 5 de la Convención Modelo, teniendo en cuenta los comentarios de la OCDE. Se hará hincapié en los ejemplos prácticos y en las necesidades específicas de los países en desarrollo.

Intercambio de información

132. Un subcomité, coordinado por el Sr. Bustos Buiza e integrado por la Sra. Bethel, la Sra. Brown, el Sr. Waldburger, el Sr. Al-Moftah, el Sr. Nikolaev y el Sr. McIntyre, preparará un informe en el que se propondrá un texto para actualizar el artículo 26 de la Convención Modelo y su Comentario, se presentará un análisis de la labor realizada al respecto por otras organizaciones internacionales y se propondrán medidas de seguimiento. Al igual que en los otros subcomités, se solicitará a las organizaciones internacionales la asistencia que sea necesaria.

Revisión del Manual

133. El Sr. Brunetti, en consultas con el Sr. Lara Yaffar, la Sra. Ayala y el Sr. Liao, preparará una versión revisada y más breve del Manual para el próximo período de sesiones. Una vez recibido el documento revisado, el Comité decidirá cómo proceder.

Asistencia y consultas

134. Se debe pedir a las organizaciones internacionales pertinentes que aporten su experiencia y conocimientos para apoyar la labor del Comité y sus subcomités.

135. Los subcomités deben enviar sus proyectos de documentos a la secretaría antes de finales de septiembre de 2006. La secretaría se encargará de distribuirlos a los miembros del Comité para consultas. El Comité decidirá sobre la distribución posterior de esos documentos.

136. La Mesa elaborará el programa definitivo del siguiente período de sesiones sobre la base de las propuestas realizadas por los miembros del Comité durante el período de sesiones y de cualquier otra propuesta que los miembros comuniquen a la secretaría antes de finales de febrero de 2006.

137. El segundo período de sesiones del Comité se celebrará en Ginebra del 4 al 8 de diciembre de 2006.

Financiación del Comité y los subcomités

138. A fin de ocuparse de las cuestiones relativas al programa de modo permanente, los subcomités deberán utilizar, siempre que sea posible, medios de comunicación electrónicos. No obstante, para asegurar el funcionamiento eficiente de esos subcomités es posible que tengan que celebrar algunas reuniones en persona. Por consiguiente, el Comité solicita que se incluya la financiación de esas reuniones en el próximo presupuesto para las actividades del Comité.

139. En la medida que lo permitan los recursos, el Comité seguirá organizando seminarios de capacitación para los países en desarrollo como parte de su labor, en cumplimiento de su mandato de fomentar la capacidad y ofrecer asistencia técnica. Varios miembros han solicitado seminarios y Viet Nam se ha ofrecido como anfitrión de un seminario en 2006. Para realizar esas labores, es posible que se necesiten consignaciones adicionales en el presupuesto del Comité.

140. A fin de complementar los recursos del presupuesto ordinario, el Comité solicitará a las Naciones Unidas que establezcan un fondo fiduciario para recibir contribuciones de los Estados Miembros y de otras instituciones interesadas en aportar recursos financieros para las actividades del Comité de apoyo a la cooperación internacional en cuestiones tributarias.

Notas

¹ Publicación de las Naciones Unidas, número de venta: S.01.XVI.2.

² ST/ESA/PAD/SER.E/37.

