



Naciones Unidas

Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en cuestiones de Tributación

**Informe sobre el segundo período de sesiones
(30 de octubre a 3 de noviembre de 2006)**

Consejo Económico y Social
Documentos Oficiales 2006
Suplemento No. 45

Consejo Económico y Social
Documentos Oficiales 2006
Suplemento No. 45

Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en cuestiones de Tributación

**Informe sobre el segundo período de sesiones
(30 de octubre a 3 de noviembre de 2006)**



Naciones Unidas • Nueva York, 2007

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 segundo 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 30 de octubre al 3 de noviembre de 2006. El Comité, establecido por el Consejo Económico y Social en su resolución 2004/69, está integrado por 25 expertos designados a título personal por un período de cuatro años. El Comité trató los siguientes temas sustantivos: a) utilización indebida de los convenios fiscales; b) asistencia mutua para la recaudación de impuestos; c) definición de establecimiento permanente; d) aplicación de impuestos a los proyectos de desarrollo; e) intercambio e información; f) revisión del Manual de las Naciones Unidas para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo; g) tratamiento de los instrumentos financieros islámicos y h) resolución de controversias.

Sobre la base de las deliberaciones relativas a los temas mencionados, el Comité también elaboró un conjunto de conclusiones y recomendaciones para someterlo al examen del 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	7–17	3
A. Apertura del período de sesiones por el Presidente del Comité	7	3
B. Aprobación del programa	8	3
C. Elección del Vicerrelator	9	3
D. Examen del reglamento y otras cuestiones de organización	10–14	3
E. Condición jurídica de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo	15–16	4
F. Proyecto de resolución que será presentado al Consejo Económico y Social para su aprobación	17	5
III. Debates sobre temas sustantivos relacionados con la cooperación internacional en cuestiones de tributación	18–60	6
A. Utilización indebida de los convenios fiscales (anteriormente “el abuso de los convenios fiscales”)	18–20	6
B. Asistencia mutua para la recaudación de impuestos.	21–23	6
C. Definición de establecimiento permanente	24–29	7
D. Aplicación de impuestos a los proyectos de desarrollo	30–35	8
E. Intercambio de información	36–46	9
F. Revisión del Manual de las Naciones Unidas para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo	47–50	11
G. Tratamiento de los instrumentos financieros islámicos (anteriormente “Definición del concepto de interés”)	51–56	11
H. Resolución de controversias.	57–60	12
IV. Fechas y programa del tercer período de sesiones del Comité.	61–66	14
V. Aprobación del informe del segundo período de sesiones para presentarlo al Consejo Económico y Social	67	16
VI. Conclusiones y recomendaciones sobre políticas	68–78	17
Anexo. Proyecto de resolución recomendado para que lo apruebe el Consejo Económico y Social.		19

Capítulo I

Introducción

1. Conforme a lo dispuesto en la resolución 2004/69 del Consejo Económico y Social, el segundo período de sesiones del Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación se celebró en Ginebra los días 30 de octubre a 3 de noviembre de 2006.

2. Al segundo período de sesiones del Comité de Expertos asistieron 22 expertos en asuntos tributarios y 109 observadores. Los siguientes miembros del Comité de Expertos asistieron al período de sesiones: 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), Paolo Ciocca (Italia), Andrew Dawson (Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte), Nahil L. Hirsh (Perú), Armando Lara Yaffar (México), Frank Mullen (Irlanda), Kyung Geun Lee (República de Corea), Tizhong Liao (China), Habiba Louati (Túnez), Ronald Peter van der Merwe (Sudáfrica), Dmitry Vladimirovich Nikolaev (Federación de Rusia), Pascal Saint-Amans (Francia), Serafin U. Salvador, Jr. (Filipinas), Erwin Silitonga (Indonesia), Stig Sollund (Noruega), Robert Waldburger (Suiza) y Eduardo Zaidensztat Capnikas (Uruguay).

3. Al período de sesiones asistieron también observadores de Albania, Alemania, Arabia Saudita, Australia, Azerbaiyán, Barbados, Bosnia y Herzegovina, Botswana, Brunei Darussalam, Camerún, Chile, Croacia, Dinamarca, España, los Estados Unidos de América, Indonesia, Irán (República Islámica del), Israel, Italia, Japón, Kuwait, Letonia, Liechtenstein, Malasia, Marruecos, Mónaco, Nicaragua, Noruega, Omán, Países Bajos, Pakistán, Qatar, República Checa, Rumania, Senegal, Serbia, Singapur, Sudán, Tailandia, Timor-Leste, Trinidad y Tabago, Turquía, Viet Nam y Yemen, así como observadores de las Islas Caimán (Territorio de Ultramar del Reino Unido) y de la Isla de Man (Dependencia de la Corona del Reino Unido).

4. Al período de sesiones asistieron asimismo observadores de las siguientes organizaciones intergubernamentales: la Secretaría del Commonwealth, la Comisión Europea, el Centro Interamericano de Administradores Tributarios, el Fondo Monetario Internacional (FMI) y la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE).

5. Al período de sesiones asistieron además observadores de las entidades siguientes: la Cámara Internacional de Comercio, International Bureau of Fiscal Documentation, Tax Justice Network y The Visiting International Faculty Program. Los participantes siguientes asistieron al período de sesiones a título personal: Dan Badin, Jon E. Bischel, Frank L. Brunetti, Stephen R. Crow, David Davies, Ghislain T. J. Joseph, Bruno Gurtner, Woo Taik Kim, Michael J. McIntyre, Toshio Miyatake, Yoon Oh, Moo Seok Ok, Sol Picciotto, Prem Sikka, Hans Pijl y Ji Hyun Yoon.

6. A continuación figura el programa enmendado del segundo período de sesiones:

1. Apertura del período de sesiones por el Presidente del Comité.
2. Aprobación del programa y organización de los trabajos (E/C.18/2006/1/Rev.1).
3. Debate sobre temas sustantivos relacionados con la cooperación internacional en cuestiones de tributación:
 - a) Utilización indebida de los convenios fiscales (E/C.18/2006/2 y Add.1);
 - b) Asistencia mutua para la recaudación de impuestos (E/C.18/2006/3);
 - c) Definición de establecimiento permanente (E/C.18/2006/4);
 - d) Aplicación de impuestos a los proyectos de desarrollo (E/C.18/2006/5);
 - e) Intercambio de información (E/C.18/2006/6 y Add.1 a 3);
 - f) Revisión del Manual de las Naciones Unidas para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo (E/C.18/2006/7);
 - g) Resolución de controversias (E/C.18/2006/8); y
 - h) Definición del concepto de interés (E/C.18/2006/9).
4. Fechas y programa del tercer período de sesiones del Comité.
5. Aprobación del informe del Comité sobre su segundo período de sesiones.

Capítulo II

Organización del período de sesiones

A. Apertura del período de sesiones por el Presidente del Comité

7. El 30 de octubre de 2006, Nouredine Bensouda, Presidente del Comité, inauguró el segundo período de sesiones del Comité.

B. Aprobación del programa

8. Tras algunas deliberaciones, se aprobó por consenso el programa propuesto, reconociendo que se requeriría cierta flexibilidad. En el período de sesiones el tema “Definición del concepto de interés” (que pasó a denominarse “Tratamiento de los instrumentos financieros islámicos”, como se indicaba en el párrafo 54 *infra*) se examinó como tema g) y el relativo a “Resolución de controversias” como tema h), en orden inverso al previsto para su examen.

C. Elección del Vicerrelator

9. El Presidente pidió que se formularan propuestas para la designación de un Vicerrelator. El grupo eligió a Bernell Arrindell para esa función. De conformidad con la decisión adoptada en el último período de sesiones, Pascal Saint-Amans desempeñó las funciones de Relator durante el segundo período de sesiones. También se decidió que los informes que presentaba el Relator al inicio de cada jornada si bien debían ser concisos debían reflejar de forma adecuada las opiniones tanto mayoritarias como minoritarias.

D. Examen del reglamento y otras cuestiones de organización

10. La Secretaría (Oscar de Rojas) anunció el nombramiento de dos nuevos miembros: Nobuyuki Nakamura, del Japón, en sustitución de Yoshiki Takeuchi y Eduardo Zaidensztat Capnikas, del Uruguay, en sustitución de Talmon de Paula Freitas. Además, se anunciaron los nombramientos de Manuel F. Montes y Michael Lennard para su incorporación a la Secretaría.

11. El Sr. de Rojas también hizo referencia al establecimiento de un fondo fiduciario para mejorar la capacidad de la administración fiscal en los países en desarrollo. Todavía se estaba a la espera de recibir las contribuciones de los países miembros a ese fondo. El delegado del Pakistán indicó que su país estaba interesado en acoger un seminario de capacitación de las Naciones Unidas. Viet Nam recordó que ya se había ofrecido como anfitrión para un seminario de esa índole. En cuanto a las cuestiones presupuestarias en general se señaló que algunos de los subcomités tendrían que reunirse al menos una vez para resolver cuestiones de redacción, de forma prioritaria en el caso de los subcomités encargados de la definición de establecimiento permanente y de la utilización indebida de los convenios fiscales, y se señaló en especial la necesidad de que los países en desarrollo participaran en esas reuniones. Por consiguiente, se convino en que se precisaban fondos.

12. Se planteó la cuestión de la aplicación de la norma de “no objeción” respecto de la participación de observadores privados y de organizaciones no gubernamentales. Se decidió que esa norma se aplicaría al pie de la letra.

13. El Comité se reunió en sesiones privadas para examinar algunas cuestiones de procedimiento. Se decidió que la composición de los subcomités se determinaría caso por caso, teniendo presentes los principios generales indicados *infra*. Tras adoptar la decisión de establecer un subcomité, el Presidente pedirá a los miembros del Comité y a los observadores que presenten candidaturas. En una sesión privada, el Comité designará a un coordinador y posteriormente examinará las candidaturas tras pedir asesoramiento al coordinador. Las decisiones se ajustarán a los siguientes criterios:

a) El subcomité debe estar integrado por el número de participantes que garantice su eficacia, atribuyendo prioridad a los miembros del Comité;

b) Por otra parte, se reconoce que, para ejecutar sus mandatos con eficacia, los subcomités tendrán que contar con conocimientos técnicos más amplios de los que disponen los observadores;

c) Se tomará en consideración la necesidad de asegurar una representación equilibrada (respecto de la relación entre países desarrollados y países en desarrollo y entre miembros del Comité y observadores, así como del equilibrio geográfico).

14. En cuanto a otras cuestiones de procedimiento, se confirmó que el proceso de elaboración de documentos para someterlos al examen del Comité sería el siguiente:

a) Cada subcomité elaborará un informe bajo la responsabilidad del coordinador;

b) El coordinador pedirá a la Secretaría que facilite por medios electrónicos a todos los participantes en las reuniones del Comité el documento en el que se solicita que se envíen observaciones al coordinador dentro de un plazo que éste habrá fijado. La Secretaría facilitará también los documentos a otras partes interesadas que se indiquen en consulta con los países miembros;

c) El subcomité preparará un nuevo proyecto para el período de sesiones anual del Comité tras examinar las observaciones formuladas en el plazo pertinente, a fin de que se proceda a su examen o se adopte una decisión;

d) Los documentos se facilitarán a la Secretaría oportunamente para su traducción y distribución en su formato final;

e) La Secretaría comunicará a los coordinadores los plazos pertinentes.

E. Condición jurídica de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo

15. En respuesta a una cuestión que se planteó en varias ocasiones durante los debates, un representante de la Secretaría señaló que el Modelo de las Naciones Unidas no tenía una condición jurídica definida. Sin embargo, indicó que el Comité podía aprobarlo o remitirlo al Consejo Económico y Social con miras a que pasara a ser un instrumento intergubernamental.

16. El Comité decidió que la Convención Modelo debía seguir siendo un documento de orientación y reconoció que al Comité le incumbía la responsabilidad de actualizarlo.

F. Proyecto de resolución que será presentado al Consejo Económico y Social para su aprobación

17. El Comité examinó un proyecto de resolución que será presentado al Consejo Económico y Social para su aprobación y que contiene los resultados del período de sesiones del Comité. El texto del proyecto se adjunta como anexo al presente informe.

Capítulo III

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

A. Utilización indebida de los convenios fiscales (anteriormente “el abuso de los convenios fiscales”)

18. El Sr. Lee, coordinador de la entidad que en un principio se había constituido como subcomité sobre el abuso de los convenios fiscales, resumió la labor del subcomité en una exposición con PowerPoint a la que siguió un amplio debate. En el debate se decidió que ese tema se denominaría en adelante “la utilización indebida de los convenios fiscales” a fin de reflejar mejor su contenido, y que el nombre del subcomité, en consecuencia, pasaría a ser subcomité sobre la utilización indebida de los convenios fiscales.

19. **Se decidió que el subcomité prosiguiera su labor de conformidad con el siguiente mandato: redactar un nuevo Comentario sobre el artículo 1 de la Convención Modelo que incluiría tanto ejemplos prácticos como el posible texto de cláusulas contra el abuso, prestando particular atención a la utilización indebida por los contribuyentes. Se sugirió que al elegir los ejemplos señalaran en particular los casos de utilización indebida que afectaran a los países en desarrollo, así como las respuestas que serían viables en esos países. También debería prestarse atención a la relación existente entre los convenios fiscales y las normas nacionales contra el abuso. Para reflejar mejor su labor, el subcomité se denominaría en adelante subcomité sobre la utilización indebida de los convenios fiscales.**

20. **También se decidió que Bernell Arrindell se incorporara al subcomité.**

B. Asistencia mutua para la recaudación de impuestos

21. El Sr. Saint-Amans presentó una exposición sobre la labor del subcomité, que propuso agregar un nuevo artículo 27 a la Convención Modelo de las Naciones Unidas. Ese artículo limitaría la prestación de asistencia para la recaudación de impuestos a los residentes de Estados contratantes y a los impuestos incluidos en la Convención. A continuación se mantuvo un breve debate, en el que se decidió por consenso ampliar el alcance del artículo a todos los impuestos, no únicamente a los que incluía en general la Convención. Se invitó al coordinador a volver a redactar el artículo y su Comentario en consecuencia.

22. Se volvió a presentar al Comité un nuevo proyecto de artículo, con su Comentario, tomando en consideración las deliberaciones. El artículo es similar al artículo 27 de la OCDE, pero el Comentario da más detalles sobre cuestiones concretas que revisten interés para los países en desarrollo, en particular respecto de la financiación de los gastos.

23. **El Comité aprobó el artículo y su Comentario para su inclusión en la próxima versión de la Convención Modelo.**

C. Definición de establecimiento permanente

24. Stig Sollund y Hans Pijl presentaron una exposición sobre la labor del subcomité. Se mantuvo un minucioso debate sobre esta cuestión, considerada crítica. Los debates fueron amplios y no se circunscribieron estrictamente a la definición de “establecimiento permanente”.

25. Se aprobaron las conclusiones del subcomité respecto de la introducción de modificaciones en el Comentario.

26. A continuación se indican las principales cuestiones que se plantearon en el debate:

a) determinar si el artículo 14 (“Servicios personales por cuenta propia”) debía suprimirse tomando en cambio como base el artículo 5 y, en caso afirmativo, qué modificaciones habría que introducir en el Modelo. Se afirmó que la introducción de cualquiera de esas modificaciones requeriría especial atención, porque la Convención Modelo de las Naciones Unidas difería del Modelo de la OCDE, en particular respecto de los requisitos temporales;

b) determinar la forma de asegurar la tributación apropiada de los servicios en general. Se consideró que la cuestión de los honorarios por servicios técnicos —decidir si debían abordarse en el marco del artículo sobre cánones o regalías— formaba parte del tema en un sentido más amplio, aunque no se refería específicamente a la definición de establecimiento permanente; y

c) determinar si era necesario aclarar la base en función de la cual se calculaban los impuestos en el origen, a saber, cifras brutas o cifras netas. Se señaló que esta cuestión podría revestir importancia porque en el artículo 14 y en el artículo 7 no se indicaba la misma base imponible (en el primer caso eran los ingresos y en el segundo los beneficios) y, en consecuencia, podía obtenerse un resultado diferente en el marco de cada artículo. Algunos participantes expresaron la opinión de que esa cuestión no era pertinente y no debía seguir examinándose.

27. Como en el caso de algunos otros temas, tuvo lugar un debate general sobre la relación entre los Modelos de la OCDE y de las Naciones Unidas. En general se expresó la opinión de que el Comité debía aprovechar los conocimientos técnicos disponibles, con inclusión de la OCDE, sin vincularse a las conclusiones a las que se hubiera llegado en otras instancias. Se reconoció que ambos Modelos no estaban en competencia y que el Comité tenía libertad para apartarse de cualquiera de ellos, tomando en consideración la situación de los países en desarrollo.

28. Se invitó al subcomité a proseguir su labor. Habría que prestar particular atención a la tributación de los servicios relacionados con los artículos 14 y 5 (incluso considerar la posibilidad de suprimir el artículo 14 y adaptar el artículo 5 para mantener el adecuado equilibrio de derechos respecto de la tributación previsto actualmente en el artículo 14) así como a los honorarios por servicios técnicos. Como complemento de su labor, el subcomité examinaría también la cuestión de la tributación sobre la base de cifras brutas o netas, así como la posible necesidad de definir las expresiones “negocios” y “empresa”. Se encargó al subcomité que propusiera un proyecto de artículo y de Comentario que reflejara tanto la labor que realizaría como los elementos que se habían acordado durante el presente período de sesiones. Se pidió a la Secretaría que prestara asistencia al subcomité en su labor de redacción del Comentario. Se

decidió que Erwin Silitonga y Eduardo Zaidenzstat Capnikas se incorporaran al subcomité.

29. También se plantearon algunas otras cuestiones, como la tributación de las pesquerías y del comercio electrónico. En el futuro se profundizaría en el análisis de esas cuestiones.

D. Aplicación de impuestos a los proyectos de desarrollo

30. Victor Thuronyi presentó una exposición sobre este tema. Señaló que la labor se había visto facilitada por Diálogo Fiscal Internacional, una iniciativa del FMI, la OCDE, el Banco Mundial y el Banco Interamericano de Desarrollo, con la participación de las Naciones Unidas en calidad de observador, para alentar y promover los debates sobre cuestiones de tributación entre los funcionarios de los servicios fiscales nacionales y las organizaciones internacionales.

31. Durante los debates se expresó la firme opinión de que quienes prestaban asistencia debían estar dispuestos a cumplir las prescripciones del sistema fiscal. Por otra parte, se reconoció que los donantes solían insistir en que se hicieran exenciones para asegurar que la asistencia que prestaban no se dispersara, o no se tuviera esa percepción, en cuyo caso la cuestión pasaba a ser el carácter, la amplitud y la administración (incluso la transparencia) de tales exenciones.

32. En general se aceptó que para obtener respuestas coherentes habría que reconocer que las distintas opiniones a menudo reflejaban la función de los distintos participantes en el proceso de asistencia y no el hecho de que los objetivos finales fueran diferentes, y que era necesario llegar a un mejor entendimiento entre ambos, donantes y receptores, para asegurar el logro de los objetivos comunes de esa asistencia.

33. Muchos participantes señalaron que esas cuestiones se planteaban en muy diversas situaciones, y que las exenciones podrían variar según el caso. Por ejemplo, se señaló que resultaría apropiado hacer algunas exenciones en el caso del socorro de emergencia, mientras que no sería apropiado hacer exenciones similares en el caso del desarrollo de infraestructuras o de la entrada en los mercados financieros, debido a las distorsiones que podrían causar y a las posibles consecuencias en las empresas y los trabajadores nacionales de esos sectores.

34. En general se aceptó que el Comité de Expertos era el foro adecuado para abordar esa cuestión aunque también se expresó una opinión discrepante. Se consideró que era necesario seguir trabajando tanto sobre el fondo, en particular para ofrecer al Comité estudios de casos, como sobre los procedimientos. En cuanto al fondo, se reconoció que había diversas opciones. En cualquier caso, se acordó que esta cuestión entraba en el ámbito del mandato del Comité pero que no sería conveniente, al menos en esta etapa, informar al Consejo Económico y Social ni actuar de forma prescriptiva mientras no se tratara de una cuestión de normas sino de comportamiento.

35. El Comité tomó nota del documento e invitó a Diálogo Fiscal Internacional a proseguir su labor, mediante un proceso que permitiera la participación de los organismos donantes. Se invitó a Victor Thuronyi a preparar un informe al respecto. Ese informe incluiría un análisis más a fondo y estudios de casos que pudieran poner de relieve las consecuencias de las exenciones fiscales en

diferentes situaciones. Se invitó a los países a presentar estudios de casos al Sr. Thuronyi.

E. Intercambio de información

36. José Antonio Bustos Buiza presentó los documentos preparados por el subcomité. También se refirió a un proyecto de código de conducta preparado por Michael McIntyre. Todos los participantes reconocieron la calidad de la labor realizada sobre el intercambio de información y se mantuvo un amplio debate sobre las propuestas formuladas para enmendar el artículo 26 del Modelo de las Naciones Unidas.

37. Muchos observadores, de países desarrollados y de países en desarrollo, expresaron la opinión de que la intensificación del intercambio de información era una política pertinente y, por consiguiente, acogieron con satisfacción la propuesta. Se convino en que el alcance del artículo no debía circunscribirse a los residentes de los Estados contratantes ni a los impuestos incluidos en la Convención. Algunos participantes también expresaron la opinión de que debía estipularse de forma explícita que el intercambio de información tenía que llevarse a cabo independientemente de lo dispuesto en el párrafo 3 del artículo 26 del Modelo existente.

38. Los debates se centraron en el texto propuesto del artículo. Se examinaron tres cuestiones importantes:

a) En general se acogió favorablemente la expresión propuesta “que pueda ser pertinente”, aunque se apartaba del texto de la OCDE. Algunos participantes expresaron su preferencia por la expresión “que pueda considerarse pertinente” ya que su alcance parecía ser más amplio, pero se acordó que la expresión “que pueda ser pertinente” permitiría el intercambio efectivo de información. Hubo consenso en torno a la importancia del Comentario sobre esta cuestión. Se sugirió que el proyecto de Comentario podría basarse en el texto del informe sobre el intercambio automático de información (es decir, los párrafos 30 y 31 podrían sustituir el texto de los párrafos 72 y 73 del Comentario propuesto);

b) En cuanto a la puesta a disposición de los órganos encargados de la supervisión algunos participantes lamentaron la restricción que se proponía en el informe. Se afirmó que si esos órganos formaban parte del Estado era probable que estuvieran sujetos a las mismas obligaciones que las autoridades fiscales en cuanto a la confidencialidad. Otros participantes expresaron una opinión diferente porque en algunos países en desarrollo los órganos encargados de la supervisión no estaban sujetos al mismo grado de confidencialidad. Se propuso que esta cuestión se abordara en el Comentario, que debería aclarar el concepto y ofrecer un texto alternativo a los países que prefirieran un enfoque más limitado debido a dificultades internas;

c) En cuanto al requisito de la doble incriminación que figura en el texto del párrafo 6 propuesto para el proyecto de artículo 26, se expresaron diferentes opiniones. Algunos participantes afirmaron que esa cláusula no era necesaria a menos que el intercambio de información se circunscribiera a los delitos fiscales. Incluso podría menoscabar la eficiencia del artículo en su conjunto. Otros participantes no compartieron esa opinión y apoyaron la inclusión de la disposición

en cualquier caso. Independientemente de la solución que se adoptara, la alternativa debería exponerse en el Comentario.

39. Algunos participantes expresaron su preocupación con respecto a la inclusión en el artículo de la expresión “y luchar contra la elusión fiscal”, alegando que la expresión elusión fiscal denota una conducta lícita, distinta de la evasión fiscal. No obstante, el texto propuesto recibió un amplio apoyo.

40. Se expresó la opinión de que la cuestión del privilegio de los profesionales del derecho debía exponerse con mayor detalle en el Comentario.

41. Se reconoció por consenso la necesidad de actualizar el Modelo de las Naciones Unidas para darle un alcance muy amplio al intercambio de información. Algunos participantes señalaron a la atención del Comité la repercusión positiva que esa modificación en el modelo podría tener para cambiar la legislación y la práctica en los países, así como para mejorar la cooperación entre las autoridades fiscales. También se sugirió que la labor podría hacerse extensiva a amplios acuerdos dedicados exclusivamente al intercambio de información.

42. Se reconoció que debería prestarse atención a la *efectividad* del intercambio de información, tomando en consideración las cuestiones administrativas pertinentes, por ejemplo, la capacidad administrativa y los costos, así como a la necesidad de armonizar las normas vigentes para el intercambio de información. Algunos participantes de países en desarrollo señalaron la actual falta de recursos, incluso de conocimientos técnicos, y, en consecuencia, la necesidad de asistencia técnica. También suscitaron inquietud las demoras que se solían producir al facilitar información, a menudo por motivos puramente administrativos. También se mencionó que había que tener presente el legítimo interés de los contribuyentes a este respecto.

43. El Sr. McIntyre expuso la labor que había realizado sobre un posible código de conducta. En general se convino en el principio de ese código, que sería un instrumento útil para alentar un mayor grado de cumplimiento de las obligaciones por los contribuyentes y de cooperación en cuestiones fiscales.

44. Se reconoció que todavía quedaban pendientes algunas cuestiones de procedimiento, como la condición jurídica de ese código y su relación con otras iniciativas en curso, en particular en la esfera del blanqueo de capitales. Se convino en que era preciso proseguir la labor sobre esos aspectos antes de iniciar la labor sustantiva sobre la cuestión.

45. Además, se acordó invitar al Sr. McIntyre a que prosiguiera su labor y aportara más detalles sobre el contenido de ese código de conducta. Se autorizó a la Secretaría a prestar asistencia en relación con los procedimientos pertinentes de las Naciones Unidas.

46. El Comité invitó al subcomité a trabajar para ultimar el artículo y el Comentario propuestos sobre el intercambio de información, a la luz de los debates, para que el Comité pueda estar en condiciones de aprobar las modificaciones propuestas en el próximo período de sesiones. El Comité decidió que Paolo Ciocca se incorporara al subcomité. El Comité también invitó al Sr. McIntyre a ampliar su labor facilitando más detalles sobre el posible contenido de un código de conducta.

F. Revisión del Manual de las Naciones Unidas para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo

47. Frank Brunetti y Jon Bischel hicieron una exposición con PowerPoint sobre la labor del grupo de trabajo. Se sugirió que se reorganizara la estructura del Manual de las Naciones Unidas a fin de ofrecer tanta asistencia práctica como fuera posible. Se propuso eliminar los resúmenes históricos, que podrían desplazarse a un anexo. El Manual revisado proporcionaría a los negociadores de acuerdos con interpretaciones, orientación sobre la aplicación y sugerencias respecto de los distintos artículos.

48. El Manual tendría la siguiente estructura: un examen de la doble tributación internacional, las convenciones fiscales bilaterales Modelo de la OCDE y las Naciones Unidas, un capítulo sobre la evasión y la elusión fiscal en el ámbito internacional y otro sobre aspectos procesales relativos al procedimiento de acuerdo mutuo, además se adjuntarían algunos acuerdos en un anexo.

49. Se plantearon algunas cuestiones en torno al método utilizado para seleccionar acuerdos a fin de incluirlos en el anexo. Se sugirió que cabría agregar un acuerdo referente a un país europeo que aplicara exenciones. Algunos participantes señalaron a la atención del Comité la necesidad de mantener de todos modos una referencia histórica sobre la evolución de los acuerdos fiscales. También se dijo que el Manual debería abarcar las posibles lagunas existentes en la aplicación de acuerdos.

50. **El Comité reconoció la necesidad de actualizar el Manual de las Naciones Unidas, tomando en consideración las modificaciones introducidas en el Modelo y en su Comentario. Se subrayó que la claridad y la utilidad eran necesarias para los negociadores de acuerdos. Se convino en atribuir prioridad a la inclusión de ejemplos prácticos de acuerdos entre países, tanto desarrollados como en desarrollo, algunos de los cuales podrían tomarse del Comentario. Por consiguiente, se invitó al grupo de trabajo a colaborar estrechamente con los demás grupos de trabajo y subcomités encargados de la actualización del Modelo, con miras a presentar al Comité un Manual revisado al término de su mandato. Se acordó ampliar la composición del grupo de trabajo, y se decidió incorporar a Bernell Arrindell, Rowena G. Bethel y al observador de Alemania (Wolfgang Lasars).**

G. Tratamiento de los instrumentos financieros islámicos (anteriormente “Definición del concepto de interés”)

51. Moftah Jassim Al-Moftah y Salah Gueydi expusieron el tratamiento de los instrumentos financieros islámicos en el marco del Modelo de las Naciones Unidas. Indicaron que en los últimos años el sistema financiero islámico había experimentado un extraordinario desarrollo. Las principales características de esos instrumentos son la prohibición de intereses (*riba*), la prohibición de la incertidumbre o riesgo (*gharar*) y la prohibición de apuestas (*maysir*). Por consiguiente el sistema financiero islámico se centraba en la participación en los beneficios y en la vinculación del rendimiento financiero a la productividad.

52. Como conclusión, los ponentes afirmaron que los ingresos derivados de los instrumentos financieros islámicos en principio deberían considerarse ingresos provenientes de actividades comerciales, dividendos o ingresos derivados de bienes inmuebles, en función del tipo de contrato y del activo subyacente. También se señaló que algunos países, por ejemplo Malasia y el Reino Unido, consideraban esos pagos como intereses a los efectos de la Convención.

53. En respuesta a una pregunta sobre la utilización del artículo relativo a los intereses entre países islámicos, el Sr. Al-Moftah respondió que actualmente coexistían los sistemas bancarios tradicionales e islámicos. Por tanto, el artículo 11 era necesario.

54. Se sugirió que para esta tarea resultaría útil recibir más observaciones de países islámicos. Durante el debate también se decidió que el tema se denominaría en adelante “Tratamiento de los instrumentos financieros islámicos” para reflejar mejor su contenido, y que se constituiría un grupo de trabajo sobre el tratamiento de los instrumentos financieros islámicos para examinar estas cuestiones.

55. También se señaló que esta cuestión relativa al tratamiento en el marco del Modelo de las Naciones Unidas estaba vinculada a la cuestión clásica de la definición de los ingresos en el marco de los acuerdos fiscales.

56. Se decidió que era preciso proseguir la labor para entender mejor las cuestiones pertinentes. Se consideró que habría que ofrecer directrices sobre esas cuestiones en el marco del Modelo o del Manual. Esto se determinaría cuando los resultados de la futura labor se presentaran al Comité. El nuevo grupo de trabajo contaría en particular con la asistencia de Andrew Dawson, de los observadores de Qatar (Salah Gueydi), el Sudán (Gabir Saad El Din), Malasia (Khodijah Abdullah), la OCDE (Jacques Sasseville) y el FMI (Víctor T. Thuronyi), con la coordinación del Sr. Al-Moftah. El grupo se denominaría grupo de trabajo sobre el tratamiento de los instrumentos financieros islámicos.

H. Resolución de controversias

57. El Sr. Robert Waldburger expuso las actividades en relación con la cuestión del arbitraje que se estaban realizando en distintos foros, por ejemplo la OCDE y la Unión Europea.

58. La mayoría de los participantes convinieron en que prosiguiera la labor con miras a agregar una disposición en el Modelo, ofrecer directrices para mejorar los procedimientos de acuerdo mutuo y proponer métodos alternativos de resolución de controversias. Se sugirieron como posibles alternativas las resoluciones anticipadas, el arbitraje o la mediación. Se reconoció que revestían particular interés los aspectos prácticos de esos procedimientos.

59. Aunque se expresó una opinión discrepante, en general se apoyó que prosiguiera la labor sobre la mejora de la resolución de controversias. Esa labor sería muy útil porque permitiría dar orientaciones prácticas para tramitar los procedimientos de acuerdo mutuo y otras formas de resolución de controversias. Se consideró que el arbitraje era un incentivo para resolver cuestiones de forma efectiva. Muchos participantes se refirieron a las actividades realizadas en otros foros, como la Unión Europea, la OCDE y la Organización Mundial del Comercio.

60. Se decidió establecer un nuevo subcomité sobre la resolución de controversias para abordar esta cuestión, en lugar del actual grupo de trabajo. Se invitó al subcomité a elaborar un informe. Se prestaría atención tanto a la forma de mejorar la resolución de controversias como a la aportación de orientaciones prácticas para conseguir que los procedimientos de acuerdo mutuo en el marco de convenios existentes tuvieran la mayor eficacia posible. Se nombró coordinador al Sr. Waldburger. El subcomité estaría también integrado por Habiba Louati, Frank Mullen, Pascal Saint-Amans, Serafin U. Salvador Jr., así como por observadores de Australia (Paul McBride), Viet Nam (Dang Ngoc Minh), y la Oficina Internacional de Documentación Fiscal (Hubertus Bierlaagh).

Capítulo IV

Fechas y programa del tercer período de sesiones del Comité

61. El Comité mantuvo un debate general sobre posibles nuevos temas para el programa del tercer período de sesiones. Se presentaron distintas propuestas:

- a) Asociaciones;
- b) Opciones sobre acciones;
- c) Empresas con dos residencias;
- d) Profesores visitantes;
- e) Revisión de los Comentarios;
- f) Tributación de las pensiones;
- g) No discriminación.

Entre esas propuestas, los temas e) y f) fueron los que recibieron más apoyo con miras a su examen en el tercer período de sesiones, y se acordó que la revisión de los Comentarios se agregaría al programa de ese período de sesiones, mientras que la tributación de las pensiones se examinaría si quedaba tiempo disponible.

62. Se mantuvo un debate general sobre el programa de trabajo del Comité hasta el término de su mandato.

63. Tras el debate, el Comité decidió que el proyecto de programa para el tercer período de sesiones sería el siguiente:

1. Utilización indebida de los convenios fiscales (5 horas).
2. Definición de establecimiento permanente (5 horas).
3. Aplicación de impuestos a los proyectos de desarrollo (1 hora).
4. Intercambio de información, con inclusión del código de conducta (4 horas).
5. Revisión del Manual (0,5 horas).
6. Resolución de controversias (4 horas).
7. Revisión de los Comentarios (4,5 horas).
8. Tratamiento de los instrumentos financieros islámicos (3 horas).
9. Aprobación del informe (3 horas).

64. **En cuanto a la actualización de los Comentarios, se acordó que todos los expertos leerían los Comentarios para finales de año y señalarían las modificaciones que era preciso introducir, por ejemplo, errores, incoherencias, elementos que han perdido actualidad y cuestiones similares. También se prestaría atención al estilo y a la pertinencia de algunas afirmaciones, por ejemplo, las relativas a las distintas opiniones de los países desarrollados y en desarrollo. Los expertos enviarían por correo electrónico sus listas de modificaciones propuestas al coordinador nombrado a esos efectos. También se**

invitó a los observadores a que hicieran aportaciones. Este tema requeriría asimismo la coordinación entre la Secretaría y la Secretaría de la OCDE en cuanto a la forma de incorporar el texto de los Comentarios de la OCDE en los Comentarios del Modelo de las Naciones Unidas.

65. El Comité nombró a la observadora de Chile (Lise-Lott Kana) coordinadora de las posibles modificaciones de los Comentarios y al observador de Marruecos (Mustapha Kharbouch) para prestar asistencia al respecto.

66. El Comité decidió celebrar el tercer período de sesiones del 29 de octubre al 2 de noviembre de 2007.

Capítulo V

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

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

Capítulo VI

Conclusiones y recomendaciones sobre políticas

68. A continuación se enumeran las conclusiones correspondientes a cada uno de los temas del programa que figuran en la parte principal del presente informe:

Utilización indebida de los convenios fiscales

69. Se decidió que el subcomité prosiguiera su labor de conformidad con el siguiente mandato: redactar un nuevo Comentario sobre el artículo 1 de la Convención Modelo que incluiría tanto ejemplos prácticos como el posible texto de cláusulas contra el abuso, prestando particular atención a la utilización indebida por los contribuyentes. Se sugirió que al elegir los ejemplos se señalaran en particular los casos de utilización indebida que afectaran a los países en desarrollo, así como las respuestas que serían viables en esos países. También debería prestarse atención a la relación existente entre los convenios fiscales y las normas nacionales contra el abuso. Para reflejar mejor su labor, el subcomité se denominaría en adelante subcomité sobre la utilización indebida de los convenios fiscales.

70. También se decidió que Bernell Arrindell se incorporara al subcomité.

Asistencia mutua para la recaudación de impuestos

71. El Comité aprobó el artículo y su Comentario para su inclusión en la próxima versión del Modelo.

Definición de establecimiento permanente

72. Se invitó al subcomité a proseguir su labor. Habría que prestar particular atención a la tributación de los servicios relacionados con los artículos 14 y 5 (incluso considerar la posibilidad de suprimir el artículo 14 y adaptar el artículo 5 para mantener el adecuado equilibrio de derechos respecto de la tributación que prevé actualmente el artículo 14) así como a los honorarios por servicios técnicos. Como complemento de su labor, el subcomité examinará también la cuestión de la tributación sobre la base de cifras brutas o netas, así como la posible necesidad de definir las expresiones “negocio” y “empresa”. Se encargó al subcomité que propusiera un proyecto de artículo y de Comentario que reflejara tanto la labor que realizaría como los elementos que se habían acordado durante el presente período de sesiones. Se pidió a la Secretaría que prestara asistencia al subcomité en su labor de redacción del Comentario. Se decidió que Erwin Silitonga y Eduardo Zaidenzstat Capnikas se incorporaran al subcomité.

73. También se plantearon algunas otras cuestiones, como la tributación de las pesquerías y del comercio electrónico. En el futuro se profundizaría en el análisis de esas cuestiones.

Aplicación de impuestos a los proyectos de desarrollo

74. El Comité tomó nota del documento e invitó a Diálogo Fiscal Internacional a proseguir su labor, mediante un proceso que permitiera la participación de los organismos donantes. Se invitó al Sr. Thuronyi a preparar un informe al respecto. Ese informe incluiría un análisis más a fondo y estudios de casos que pudieran

poner de relieve las consecuencias de las exenciones fiscales en diferentes situaciones. Se invitó a los países a presentar estudios de casos al Sr. Thuronyi.

Intercambio de información

75. El Comité invitó al subcomité a trabajar para ultimar el artículo y el Comentario propuestos sobre el intercambio de información, a la luz de los debates, para que el Comité pueda estar en condiciones de aprobar las modificaciones propuestas en el próximo período de sesiones. El Comité decidió que el Sr. Ciocca se incorporara al subcomité. El Comité también invitó al Sr. McIntyre a ampliar su labor facilitando más detalles sobre el posible contenido de un código de conducta.

Revisión del Manual de las Naciones Unidas para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo

76. El Comité reconoció la necesidad de actualizar el Manual, tomando en consideración las modificaciones introducidas en el Modelo y su Comentario. Se subrayó que la claridad y la utilidad eran necesarias para los negociadores de acuerdos. Se convino en atribuir prioridad a la inclusión de ejemplos prácticos de acuerdos entre países, tanto desarrollados como en desarrollo, algunos de los cuales podrían tomarse del Comentario. Por consiguiente, se invitó al grupo de trabajo a colaborar estrechamente con los demás grupos de trabajo y subcomités encargados de la actualización del Modelo, con miras a presentar al Comité un Manual revisado al término de su mandato. Se acordó ampliar la composición del grupo de trabajo, y se decidió incorporar a Bernell Arrindell, Rowena G. Bethel y al observador de Alemania (Wolfgang Lasars).

Tratamiento de los instrumentos financieros islámicos

77. Se decidió que era preciso proseguir la labor para entender mejor las cuestiones pertinentes. Se consideró que habría que ofrecer directrices sobre esas cuestiones en el marco del Modelo o del Manual. Esto se determinaría cuando los resultados de la futura labor se presentaran al Comité. El nuevo grupo de trabajo contaría en particular con la asistencia de Andrew Dawson, de los observadores de Qatar (Salah Gueydi), el Sudán (Gabir Saad El Din), Malasia (Khodijah Abdullah), la OCDE (Jacques Sasseville) y el FMI (Victor T. Thuronyi), con la coordinación del Sr. Al-Moftah. El grupo se denominaría grupo de trabajo sobre el tratamiento de los instrumentos financieros islámicos.

Resolución de controversias

78. Se decidió establecer un nuevo subcomité sobre resolución de controversias para abordar esta cuestión, en lugar del actual grupo de trabajo. Se invitó al subcomité a elaborar un informe. Se prestaría atención tanto a la forma de mejorar la resolución de controversias como a la aportación de orientaciones prácticas para conseguir que los procedimientos de acuerdo mutuo en el marco de convenios existentes tuvieran la mayor eficacia posible. Se nombró coordinador al Sr. Waldburger. El subcomité estaría también integrado por Habiba Louati, Frank Mullen, Pascal Saint-Amans, Serafin U. Salvador Jr., así como por observadores de Australia (Paul McBride), Viet Nam (Dang Ngoc Minh), y la Oficina Internacional de Documentación Fiscal (Hubertus Bierlaagh).

Anexo

Proyecto de resolución recomendado para que lo apruebe el Consejo Económico y Social

Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación

El Consejo Económico y Social,

Recordando su resolución 2004/69, de 11 de noviembre de 2004, en la que decidió que el Grupo ad hoc de Expertos sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación pasara a llamarse Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación,

Reconociendo la recomendación formulada en el Consenso de Monterrey de la Conferencia Internacional sobre la Financiación para el Desarrollo¹ de que se fortaleciera la cooperación internacional en cuestiones tributarias, mejorando el diálogo entre las autoridades tributarias nacionales y aumentando la coordinación de la labor de los órganos multilaterales competentes y las organizaciones regionales pertinentes, prestando especial atención a las necesidades de los países en desarrollo y los países con economías en transición²,

Tomando nota del informe del Secretario General sobre la aplicación y el seguimiento de los compromisos y acuerdos alcanzados en la Conferencia Internacional sobre la Financiación para el Desarrollo³ y de las recomendaciones que figuran en él,

Reconociendo la necesidad de que exista un diálogo de carácter inclusivo, participativo y de base amplia sobre la cooperación internacional en cuestiones tributarias,

Observando las actividades que se están gestando dentro de los órganos multilaterales competentes y las organizaciones regionales pertinentes,

1. *Toma nota con reconocimiento* del informe del Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación sobre su segundo período de sesiones y del adelanto considerable de la labor del Comité;

2. *Observa* que el Comité ha abierto nuevos caminos al ocuparse de las nuevas cuestiones que se plantean, entre ellas los servicios, el perfeccionamiento del proceso de resolución de controversias, las cuestiones impositivas relacionadas con los instrumentos financieros islámicos y la fiscalidad de los proyectos de desarrollo, así como la aprobación de un nuevo artículo y Comentario sobre la esfera en constante evolución de la asistencia mutua para el cobro de las deudas fiscales;

3. *Reconoce* que el Comité convino en crear, según fuese necesario, subcomités especiales compuestos por expertos y observadores que trabajarían durante todo el año, de conformidad con el reglamento del Comité, en la preparación de los temas del programa y la determinación de la documentación de

¹ Informe de la Conferencia Internacional sobre la Financiación para el Desarrollo, Monterrey (México), 18 a 22 de marzo de 2002 (publicación de las Naciones Unidas, número de venta: S.02.II.A.7), cap. I, resolución 1, anexo.

² *Ibid.*, párr. 64.

³ A/58/216.

apoyo, incluidos los pedidos de documentos de expertos independientes, para su examen en el período ordinario de sesiones del Comité;

4. *Observa* que en el primer período de sesiones del Comité se crearon cuatro subcomités sobre temas sustantivos, a saber: el abuso de los convenios, la asistencia mutua para el cobro de las deudas (que concluyó su labor de noviembre de 2006), la definición de establecimiento permanente y el intercambio de información, y dos grupos de trabajo, sobre arbitraje tributario y el Manual de las Naciones Unidas para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo;

5. *Observa* que se ha reconfigurado el grupo de trabajo sobre arbitraje tributario para constituirse en subcomité sobre resolución de controversias y que se ha creado un nuevo grupo de trabajo sobre el tratamiento de los instrumentos financieros islámicos;

6. *Reconoce* que, si bien hasta el momento los subcomités han hecho uso de las comunicaciones electrónicas y que éste seguirá siendo el principal método de trabajo, la aceleración de la labor de preparación de documentos muy especializados exige que los subcomités celebren algunas reuniones en persona;

7. *Reconoce* que la participación de los miembros de los países en desarrollo y los países con economías en transición en las reuniones de los subcomités es indispensable para asegurar que los subcomités puedan llevar a cabo de manera incluyente y eficaz las actividades de elaboración de convenios;

8. *Observa con gratitud* que el Secretario General ha establecido un fondo fiduciario a fin de complementar los recursos del presupuesto ordinario;

9. *Alienta* a los países miembros a que pongan en funcionamiento el fondo fiduciario mediante la aportación de contribuciones voluntarias;

10. *Invita* al Comité a que continúe organizando seminarios de capacitación para los países en desarrollo y los países con economías en transición como parte de la labor necesaria para cumplir su mandato, que incluye la formulación de recomendaciones sobre la creación de capacidad y la prestación de asistencia técnica;

11. *Pide* que se adopten las medidas que sean necesarias para incluir en el presupuesto ordinario por programas de las Naciones Unidas para el bienio 2008-2009 los recursos adicionales necesarios para la celebración de reuniones en persona de los subcomités y grupos de trabajo, haciendo particular hincapié en asegurar la participación plena y efectiva de los miembros de esos subcomités pertenecientes a países en desarrollo y países con economías en transición, y dando prioridad a los subcomités que se ocupan de los establecimientos permanentes y de la utilización indebida de los convenios fiscales;

12. *Pide* que se adopten las medidas que sean necesarias para incluir en el presupuesto ordinario por programas de las Naciones Unidas para el bienio 2008-2009 los recursos adicionales necesarios para la realización de seminarios sobre creación de capacidad en los países en desarrollo y los países con economías en transición;

13. *Decide* que el tercer período de sesiones del Comité se celebre en Ginebra del 29 de octubre al 2 de noviembre de 2007;

14. *Aprueba* el programa provisional del tercer período de sesiones del Comité que figura en el párrafo 63 de su informe sobre el segundo período de sesiones.
