



Naciones Unidas

Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación

**Informe sobre el cuarto período de sesiones
(20 a 24 de octubre de 2008)**

Consejo Económico y Social
Documentos Oficiales, 2008
Suplemento No. 25

Consejo Económico y Social
Documentos Oficiales, 2008
Suplemento No. 25

Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación

**Informe sobre el cuarto período de sesiones
(20 a 24 de octubre de 2008)**



Naciones Unidas • Nueva York, 2008

Nota

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

Informe del Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación sobre la labor realizada en su cuarto período de sesiones

(20 a 24 de octubre de 2008)

Resumen

El presente informe contiene las conclusiones y recomendaciones del cuarto 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 20 al 24 de octubre de 2008. 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) cuestiones generales sobre la revisión de los comentarios; b) aplicación de impuestos a los proyectos de desarrollo; c) definición de establecimiento permanente; d) utilización indebida de los convenios fiscales; e) intercambio de información, con inclusión del Código de conducta de las Naciones Unidas sobre cooperación internacional en la lucha contra la evasión y la elusión de impuestos; f) revisión del Manual de las Naciones Unidas para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo; g) resolución de controversias; y h) tratamiento de los instrumentos financieros islámicos. La Secretaría también celebró una sesión de información sobre la relación entre el mandato y la labor del Comité y la Conferencia internacional de seguimiento sobre la financiación para el desarrollo encargada de examinar la aplicación del Consenso de Monterrey, que se celebraría en Doha del 29 de noviembre al 2 de diciembre de 2008, y el Comité deliberó largamente sobre esa cuestión.

Sobre la base del examen de los temas mencionados, el Comité también elaboró un conjunto de conclusiones y recomendaciones para su examen por el Consejo Económico y Social, los Estados Miembros, los futuros miembros del Comité y la Secretaría, según correspondiera.

Índice

<i>Capítulo</i>	<i>Párrafos</i>	<i>Página</i>
I. Introducción	1–6	1
II. Organización del período de sesiones	7–20	3
A. Apertura del período de sesiones por el Presidente del Comité	7	3
B. Aprobación del programa y organización de los trabajos	8	3
C. Conferencia internacional de seguimiento sobre la financiación para el desarrollo encargada de examinar la aplicación del Consenso de Monterrey	9–20	3
III. Debate sobre temas sustantivos relacionados con la cooperación internacional en cuestiones de tributación	21–78	6
A. Cuestiones generales sobre la revisión de los comentarios	21–25	6
B. Aplicación de impuestos a los proyectos de desarrollo	26–27	7
C. Definición de establecimiento permanente	28–39	7
D. Utilización indebida de los convenios fiscales	40–51	10
E. Intercambio de información, con inclusión del proyecto de código de conducta de las Naciones Unidas sobre cooperación internacional en la lucha contra la evasión y la elusión de impuestos	52–60	12
F. Resolución de controversias	61–69	14
G. Manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo	70–75	15
H. Tratamiento de los instrumentos financieros islámicos	76–78	17
IV. Fechas y programa del quinto período de sesiones del Comité	79–89	18
V. Aprobación del informe del Comité sobre su cuarto período de sesiones	90–91	21
VI. Conclusiones y recomendaciones sobre políticas	92–110	22

Capítulo I

Introducción

1. Conforme a lo dispuesto en las resoluciones 2004/69 y 2008/16 del Consejo Económico y Social, el cuarto período de sesiones del Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación se celebró en Ginebra los días 20 a 24 de octubre de 2008.

2. Asistieron al cuarto período de sesiones del Comité de Expertos 22 expertos y 108 observadores. Los siguientes miembros del Comité de Expertos asistieron al período de sesiones: Moftah Jassim Al-Moftah (Qatar), Bernell L. Arrindell (Barbados), Nouredine Bensouda (Marruecos), Rowena G. Bethel (Bahamas), Nahil L. Hirsh Carrillo (Perú), Paolo Ciocca (Italia), Christian Comolet-Tirman (Francia), Andrew Dawson (Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte), Miguel Ferré Navarrete (España), Liselott Kana (Chile), Kyung Geun Lee (República de Corea), Tizhong Liao (China), Habiba Louati (Túnez), Ronald Peter van der Merwe (Sudáfrica), Robin Moncrieff Oliver (Nueva Zelanda), Frank Mullen (Irlanda), Dmitry V. Nikolaev (Federación de Rusia), Serafin U. Salvador, hijo (Filipinas), Stig Sollund (Noruega), Robert Waldburger (Suiza), Armando Lara Yaffar (México) y Eduardo Zaidensztat Capnikas (Uruguay).

3. Asistieron también al período de sesiones observadores de Albania, Alemania, la Arabia Saudita, la Argentina, Australia, Austria, Azerbaiyán, las Bahamas, Bangladesh, Barbados, Bélgica, el Brasil, Camboya, el Camerún, el Canadá, Chile, Croacia, Dinamarca, Eslovenia, España, Haití, la India, el Iraq, Italia, el Japón, Kuwait, Letonia, el Líbano, Liechtenstein, Malasia, Marruecos, Mónaco, Nigeria, Noruega, los Países Bajos, el Pakistán, Portugal, Qatar, la República Checa, Rumania, el Senegal, Singapur, el Sudán, Suiza, Swazilandia, Tailandia, Turquía y Viet Nam, así como observadores de la Isla de Man (Dependencia de la Corona del Reino Unido) y la Santa Sede.

4. Asistieron asimismo al período de sesiones observadores de las siguientes organizaciones intergubernamentales: el Banco Interamericano de Desarrollo, la Comisión Europea, la Comunidad del África Meridional para el Desarrollo, el Fondo Monetario Internacional y la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE).

5. Asistieron además al período de sesiones observadores de las entidades siguientes: la Cámara de Comercio Internacional, la International Bureau of Fiscal Documentation y Tax Justice Network. Los participantes siguientes asistieron al período de sesiones a título personal: Tomas Balco, Jon E. Bischel, Frank L. Brunetti, Stephen R. Crow, David Davies, Bruno Gurtner, Ghislain T. J. Joseph, Woo Taik Kim, Toshio Miyatake, T. P. Ostwal, Sol Picciotto, Hans Pijl, Roy Rohatgi, Haula Rosidana, Christoph Schelling, Shosh Shacham e Ian Young.

6. A continuación figura el programa enmendado y la documentación del cuarto período de sesiones:

1. Apertura de la sesión por el Presidente del Comité.
2. Aprobación del programa y organización de los trabajos (E/C.18/2008/1 y E/C.18/2008/CRP.9).
3. Conferencia internacional de seguimiento sobre la financiación para el desarrollo encargada de examinar la aplicación del Consenso de Monterrey (E/C.18/2008/2).
4. Debate sobre temas sustantivos relacionados con la cooperación internacional en cuestiones de tributación:
 - a) Cuestiones generales sobre la revisión de los comentarios (E/C.18/2008/CRP.1 y Add.1);
 - b) Aplicación de impuestos a los proyectos de desarrollo;
 - c) Definición de establecimiento permanente (E/C.18/2008/CRP.3);
 - d) Utilización indebida de los convenios fiscales (E/C.18/2008/CRP.2 y Add.1);
 - e) Intercambio de información, con inclusión del código de conducta propuesto (E/C.18/2008/3 y Corr. 1 y Add.1 y Add.1/Corr.1);
 - f) Revisión del Manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo (E/C.18/2008/CRP.5 y Add.1 y 2);
 - g) Resolución de controversias (E/C.18/2008/CRP.6 y Add.1);
 - h) Tratamiento de los instrumentos financieros islámicos (E/C.18/2008/4 y Corr.1).
5. Fechas y programa del quinto período de sesiones del Comité.
6. Aprobación del informe del Comité sobre su cuarto período de sesiones.

Capítulo II

Organización del período de sesiones

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

7. El 20 de octubre de 2008, en Ginebra, Noureddine Bensouda, Presidente del Comité, declaró abierta la primera sesión del cuarto período de sesiones del Comité. Rowena Bethel, que había sido elegida Vicerrelatora en el tercer período de sesiones, fue la Relatora. La observadora del Canadá, Sophie Chatel, prestó asistencia a la Sra. Bethel en esa función.

B. Aprobación del programa y organización de los trabajos

8. El programa propuesto se aprobó por consenso. El Secretario Adjunto del Comité, Michael Lennard, anunció el nombramiento de tres nuevos miembros: Christian Comolet-Tirman (Francia), Liselott Kana (Chile) y Robin Oliver (Nueva Zelanda) en reemplazo de Pascal Saint-Amans (Francia), Patricia Brown (Estados Unidos de América) y Nobuyuki Nakamura (Japón), hasta el fin de los mandatos de éstos, el 30 de junio de 2009 (véase E/2008/9/Add.1). El Sr. Lennard agradeció a los nuevos miembros la labor que ya habían realizado y dijo que para la Secretaría sería muy grato trabajar con ellos durante el resto de sus mandatos.

C. Conferencia internacional de seguimiento sobre la financiación para el desarrollo encargada de examinar la aplicación del Consenso de Monterrey

9. El Presidente presentó el tema y señaló la importancia de que el Comité estudiara cuál sería la mejor manera de cumplir su mandato con la mayor eficacia posible. Observó que quizás había llegado la hora de “institucionalizar” el Comité para que reflejara más claramente las opiniones de los gobiernos, sin hacer cambios significativos en la forma en que sus miembros ejercían sus funciones.

10. Se invitó al Sr. Oscar de Rojas, Secretario Ejecutivo de la Conferencia internacional de seguimiento sobre la financiación para el desarrollo encargada de examinar la aplicación del Consenso de Monterrey (Conferencia de Doha), a hacer uso de la palabra. El Sr. de Rojas hizo referencia a la relación que existía entre el proceso de financiación para el desarrollo y la labor de las Naciones Unidas sobre cuestiones tributarias, y observó que la necesidad de intensificar la cooperación sobre esas cuestiones a nivel internacional estaba despertando interés en el curso de los preparativos de la Conferencia de Doha.

11. También observó que en el párrafo 10 del proyecto de documento final de la Conferencia de Doha, que estaban examinando los Estados Miembros en Nueva York, se hacía referencia a la posibilidad de convertir el Comité en una comisión intergubernamental. De concretarse esa conversión, la labor de ese órgano adquiriría mayor relevancia en un sentido político amplio, dado que reflejaría formalmente opiniones de los gobiernos y no de los expertos a título personal. En momentos en que en los altos niveles se observaba la necesidad urgente de reestructurar el sistema

financiero mundial, también se estaba mencionando, en ese contexto, la importancia de intensificar la cooperación en cuestiones tributarias, por ejemplo, en la lucha contra la evasión y la elusión de impuestos. Por lo tanto, se consideraban con una perspectiva nueva el futuro del Comité y sus posibilidades como único foro verdaderamente mundial en esa esfera, por lo que convenía que los que participaban en la labor dieran a conocer sus opiniones al respecto a los participantes en las negociaciones de Nueva York y Doha.

12. En cuanto a las cuestiones de la asistencia técnica y el fomento de la capacidad en beneficio de los países en desarrollo, el Sr. de Rojas señaló que la limitada disponibilidad de recursos había reducido el campo de acción en esa esfera, pero que, a pesar de ello, las Naciones Unidas seguirían procurando trabajar con otras instituciones y organismos que realizaban actividades en esa esfera para ayudar a los países en desarrollo a afrontar sus problemas tributarios mediante mayor cooperación.

13. Con sujeción a las modificaciones que se produjeran como consecuencia de la Conferencia de Doha, a partir de principios de julio de 2009 el Comité estaría integrado por miembros nuevos y los actuales no debían suponer que serían nombrados nuevamente, dado que los nombramientos dependían de que los países propusieran sus candidaturas y del resultado de un proceso de selección en que se tenía en cuenta que la distribución regional fuera equitativa y la composición del Comité equilibrada, y en que la diligencia comprobada en el desempeño de las funciones de miembro sería, sin duda alguna, un factor adicional.

14. En las deliberaciones consiguientes se reconoció la importancia, para el logro del desarrollo sostenido, de que hubiera sistemas tributarios estables y eficaces, así como la función que podría tener en esa esfera la labor de las Naciones Unidas sobre cuestiones tributarias, en particular la labor conjunta con otras entidades que realizaran actividades en esa esfera. También se hizo hincapié en la necesidad de que los países en desarrollo asumieran una función rectora más activa en relación con esta cuestión, a fin de que los resultados reflejaran plenamente sus necesidades y aspiraciones.

15. Durante las deliberaciones, la idea de convertir el Comité en una comisión intergubernamental recibió bastante apoyo, aunque se reconoció que la adopción de una decisión al respecto correspondía, en definitiva, a los Estados Miembros de las Naciones Unidas, y no al Comité. Quienes opinaban de este modo señalaron que ello daría más relevancia a la labor sobre cuestiones tributarias, lo que podría ayudar al Comité a cumplir mejor su amplio mandato, y ofrecería a los gobiernos la posibilidad de aprovechar la experiencia de diferentes expertos según las cuestiones que se abordaran, en vez de que uno solo se ocupara de todos los asuntos relativos a la cooperación en cuestiones de tributación, que eran numerosos y complejos. También se subrayó la necesidad de que hubiera apertura y transparencia en cualquier organismo nuevo que se crease, incluso en su relación con los observadores.

16. Aunque el Sr. de Rojas señaló que la cuestión de una posible conversión del Comité era independiente de la de la falta de recursos suficientes para cumplir el mandato, que planteaba periódicamente el Comité, muchos participantes destacaron que esta cuestión seguía siendo importante y todavía no se había abordado.

17. La mayoría de los expertos que expresaron su opinión apoyaron la conversión del Comité en una comisión intergubernamental. Sin embargo, varios observaron que no podían formarse una opinión definitiva sobre las ventajas o las desventajas de dicha conversión sin conocer la intención de quienes proponían el cambio en cuanto a la composición y el funcionamiento del nuevo órgano. Estimaban que sólo podían formular una opinión al respecto cuando tuvieran más información sobre los detalles de la propuesta. Algunos opinaron que existía el riesgo de que ese foro se politizara demasiado y de que, en consecuencia, tuviera menos capacidad para abordar cuestiones puramente técnicas. Algunos también sostuvieron que no podía suponerse necesariamente que una comisión intergubernamental estaría mejor preparada que el Comité actual para cumplir su mandato. Unos pocos expertos señalaron que se oponían a tal cambio de condición del Comité debido, entre otras cosas, a los efectos que ello podría tener en la condición de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo¹.

18. Sin embargo, a pesar de que se expresaron distintas opiniones, se aceptó en general que cualquier órgano futuro, sin dejar de llevar a cabo su labor fundamental relativa a la Convención Modelo de las Naciones Unidas, debería asumir un papel más importante en otras áreas, por ejemplo, en las cuestiones relacionadas con la administración tributaria, el fomento de la capacidad y la fijación de precios de transferencia, para que pudiera atender efectivamente a los problemas de los países en desarrollo.

19. El Sr. de Rojas explicó el funcionamiento actual de diversas comisiones orgánicas del Consejo Económico y Social, que permitía la plena participación de observadores, lo que redundaba en beneficio de la calidad de los resultados de la labor, las modalidades para lograr transparencia en la adopción de decisiones y la forma de mantener un enfoque técnico.

20. El Presidente observó que el intercambio de opiniones durante el debate había sido fructífero y que sería útil transmitir a la brevedad posible algunas de las ideas expuestas a los encargados de la decisión sobre la cuestión. Con esa finalidad, propuso que se enviara una carta a las personas apropiadas que participaban en el proceso de la Conferencia de Doha, por lo que distribuiría un borrador para su examen. Más tarde se dio forma definitiva a la carta, que se envió en el curso del cuarto período de sesiones del Comité.

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

Capítulo III

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

A. Cuestiones generales sobre la revisión de los comentarios

21. La Sra. Liselott Kana (coordinadora) y el Sr. Mustapha Kharbouch presentaron un documento preparado por el grupo de trabajo sobre cuestiones generales de la revisión de los comentarios, del que también formaba parte el Sr. Adrián Groppoli. En referencia a la relación entre la Convención modelo de las Naciones Unidas y la Convención modelo de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) sobre la tributación de la renta y del capital, señalaron que era importante llegar a una interpretación común cuando el mismo texto era utilizado en artículos de ambos modelos. Habían llegado a la conclusión de que limitarse a citar los comentarios de la Convención modelo de la OCDE sin expresar claramente si se estaba de acuerdo o no con los pasajes citados carecía de utilidad. Además, consideraban conveniente que se revisara el párrafo 9 de la introducción de la Convención modelo de las Naciones Unidas para que fuera menos ambivalente en cuanto a la trascendencia de las citas de la Convención modelo de la OCDE que se hicieran en el futuro, idea que tuvo una aceptación general. Se expresaron opiniones divergentes acerca de la manera de entender el texto de la Convención modelo de las Naciones Unidas cuando hacía referencia al valor interpretativo de las citas de los comentarios de la Convención modelo de la OCDE incluidas por el anterior Grupo ad hoc de Expertos. No se llegó a un consenso con respecto a esta cuestión.

22. Se deliberó sobre la posible conveniencia de que los países formularan comentarios oficiales sobre la Convención modelo de las Naciones Unidas, idea que suscitó un respaldo general, entre otras cosas porque aumentaría la transparencia de las posiciones de negociación. Un experto estuvo en desacuerdo. Por otra parte, también se habló de la necesidad de distinguir entre los términos “observaciones” y “reservas” empleados por los países de la OCDE con respecto a la Convención modelo de la OCDE. Se señaló que tal vez fuera más acertado hablar de “posiciones” no vinculantes o incluso de “comentarios”. También se indicó la necesidad de ser realistas al emprender cualquier tarea en ese sentido y tener en cuenta que el Comité disponía de recursos limitados.

23. Hubo un consenso general en cuanto a la necesidad de evitar catalogar las opiniones según las hubieran formulado países “en desarrollo” o países “desarrollados” cuando ese criterio no reflejara de manera precisa la variedad de opiniones. Sin embargo, hubo acuerdo en que ello no implicaba que la Convención modelo de las Naciones Unidas fuera a dejar de ser un modelo para otros acuerdos entre países en desarrollo y países desarrollados, ni que fuera a disminuir en modo alguno la importancia que se confería en el mandato del Comité a las necesidades de los países en desarrollo. Se propuso clasificar las distintas opiniones, cuando fuera posible, en función de características fundamentales de una postura, por ejemplo, la de los partidarios de la tributación en el país fuente o en el país de residencia, o la de un país importador de capital o exportador de capital.

24. También se aceptó la sugerencia de que se hiciera una distinción clara entre las posiciones adoptadas por el antiguo Grupo ad hoc de Expertos, por un lado, y el actual Comité, por otro.

25. **Se pidió al Grupo de Trabajo que siguiera examinando las cuestiones generales sobre la revisión de los comentarios con miras a la preparación de otro documento que se proporcionara a los nuevos miembros del Comité en 2009.**

B. Aplicación de impuestos a los proyectos de desarrollo

26. El Sr. Victor Thuronyi hizo una breve exposición en nombre del Diálogo Fiscal Internacional en la que presentó información actualizada sobre la aplicación de impuestos a los proyectos de desarrollo y señaló que los países donantes y receptores todavía no se habían reunido para examinar las directrices presentadas el año anterior debido a que algunos donantes las consideraban controversiales, a otras prioridades y a la posible interpretación errónea de la propuesta a causa de su carácter técnico.

27. **El Sr. Thuronyi instó a los participantes a que trataran el tema con los ministerios y organismos pertinentes de sus países y se acordó que se presentaría un texto al Presidente para que considerara la posibilidad de incluirlo en el proyecto de carta sobre la Conferencia de Doha a que se hace referencia en el párrafo 20 *supra*. Posteriormente, el asunto fue tratado en la carta del Presidente.**

C. Definición de establecimiento permanente

28. El Sr. Stig Sollund y el Sr. Hans Pijl señalaron que se había redactado una nueva versión del comentario sobre el texto actual del artículo 5 de conformidad con la decisión adoptada por el Comité en su tercer período de sesiones, pero que el documento que se examinaba en la actualidad llevaba a la etapa siguiente de sugerir mejoras al texto del artículo 5 y redactar el comentario correspondiente. En consecuencia, el Sr. Sollund y el Sr. Pijl expusieron las propuestas del subcomité sobre la definición de establecimiento permanente en relación con las siguientes cuestiones fundamentales:

a) La adopción de una decisión con respecto al artículo 14, incluida su posible supresión;

b) La tributación de la remuneración por servicios técnicos;

c) El tratamiento de los servicios en general y una disposición relativa a los servicios en el artículo 5.

29. Los oradores señalaron que en su labor sobre el artículo 14 el subcomité había partido del principio básico de que los derechos de tributación de los países fuente no debían verse mermados por sus propuestas. A ese respecto, en el artículo 5 propuesto se mantenía la disposición relativa a los servicios del apartado b) del párrafo 1 del artículo 14, de modo que se mantenía esa diferencia clara entre la Convención modelo de las Naciones Unidas y la de la OCDE. También se indicó que en el documento se contemplaba la opción de conservar el artículo 14 y mantener el comentario a título orientativo, lo que constituía otra diferencia

evidente con respecto a la Convención modelo de la OCDE y podría ser de interés para quienes prefirieran suprimir el artículo 14 pero siguieran teniendo en su red de tratados instrumentos con disposiciones análogas basadas en la Convención modelo de las Naciones Unidas.

30. A continuación, los participantes deliberaron acerca del documento. Se expresaron dos opiniones generales, ambas con considerable apoyo. Según la primera, el artículo 14 resultaba muy difícil de aplicar en la práctica debido a las múltiples interpretaciones divergentes y la propuesta del subcomité, que prescindía del problemático concepto de “centro fijo” del artículo 14 y en el nuevo empleaba la expresión “establecimiento permanente” del artículo 5, que se entendía mejor, tenía considerables ventajas a efectos prácticos.

31. Varios de los participantes que expresaron esta opinión señalaron que representaban a países cuyos tratados contenían numerosas disposiciones sobre los países fuente y consideraban que el subcomité, en su labor, había cumplido con su cometido de preservar los derechos de los países fuente consagrados en la actual Convención modelo de las Naciones Unidas, y tal vez incluso los había ampliado. Al mismo tiempo, las propuestas arrojaban luz sobre la aplicación de los tratados fiscales en situaciones prácticas específicas y evitaban diferencias innecesarias con respecto a la práctica en materia de tratados de los países, miembros o no de la OCDE, que hubieran decidido no incluir el artículo 14 en sus tratados recientes.

32. Entre los partidarios de la propuesta del subcomité varios reconocieron que habría que introducir algunos cambios más en el texto para dar respuesta a cuestiones planteadas en los debates, como contemplar el caso en que las personas por medio de las cuales se prestaran los servicios no fueran residentes del mismo país que la empresa que los contrataba, y lograr una mayor coherencia entre el régimen fiscal aplicado a las personas naturales que prestaban servicios y el aplicado a las personas que en la práctica estaban en la misma situación pero desarrollaban su actividad por medio de una sociedad constituida.

33. Se expresaron con igual energía opiniones contrarias a la sustitución del artículo 14. Muchos de los que se oponían a la eliminación del artículo 14 reconocieron que el artículo presentaba ambigüedades y deficiencias, pero preferían que la atención se centrara en mejorarlo y no en suprimirlo. Algunos de los motivos aducidos para mantener el artículo 14 fueron los siguientes:

a) Suprimir el artículo 14 reduciría los derechos de tributación de los países fuente, puesto que el concepto de centro fijo era más amplio que el de establecimiento permanente (por ejemplo, no exigía la coherencia comercial y geográfica indispensable de un establecimiento permanente);

b) Algunas entidades, como las personas naturales y las sociedades colectivas, se trataban de manera más directa en el artículo 14 que en el párrafo 4 del artículo 5 propuesto;

c) La referencia a “en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo” en el párrafo 4 del artículo 5, ajena al artículo 14, podría reducir los derechos de tributación;

d) Aparte de las cuestiones técnicas y la desviación con respecto al sistema de categorías tributarias de la Convención modelo actual, explicar el cambio y

ponerlo en práctica conllevaría una labor administrativa ingente, especialmente en los Estados con una administración precaria.

34. Otros cuestionaron la conclusión expresada en el documento de que la disposición del artículo 5 conforme a la cual unas obras o una construcción podían considerarse establecimientos permanentes no constituía una ficción jurídica.

35. Otra cuestión que se planteó fue si los ingresos procedentes de la prestación de servicios seguirían gravándose sobre una posible base bruta con arreglo al artículo 14 o pasarían a gravarse sobre una base neta con arreglo a los artículos 5 y 7, aunque se señaló que el actual comentario de la Convención modelo de las Naciones Unidas daba a entender que la base aplicable con arreglo al artículo 14 y el artículo 7 era la misma. También se observó que no se podía presuponer que la imposición sobre los ingresos brutos resultara peor para el contribuyente que la imposición sobre los ingresos netos, ya que los procedimientos aplicados en el primer caso solían ser mucho más convenientes que los aplicados en el segundo.

36. Se expuso la idea de que las opiniones expresadas, las alternativas barajadas y las cuestiones técnicas planteadas en relación con la Convención modelo de las Naciones Unidas en debates como el que estaba teniendo lugar deberían plasmarse en los comentarios por si pudieran ser de utilidad para los encargados de negociar y administrar los tratados.

37. Con respecto a la cuestión de la remuneración por servicios técnicos, varios participantes señalaron que había que tener presentes las características especiales de los servicios, por ejemplo en función de los modos de suministro reconocidos en el Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios, y que debía tenerse más plenamente en cuenta la posición legítima de los países fuente. Se sugirió, por ejemplo, que los servicios prestados por Internet se trataran desde la perspectiva de los países fuente.

38. En vista de las posturas expresadas, en muchos casos en apoyo de la propuesta de sustituir el artículo 14 y en muchos otros en apoyo de la de mantenerlo, el Sr. Sollund explicó que cabía la posibilidad de encontrar una tercera vía de aceptación general, que podría consistir en:

a) Replantear la manera de tratar la cuestión de modo que el artículo 14 se mantuviera en la Convención modelo de las Naciones Unidas;

b) Ofrecer una alternativa a los partidarios de suprimir el artículo 14 y hacer que los artículos 5 y 7 fueran aplicables a las situaciones anteriormente reguladas por el artículo 14, sin restringir los derechos de los países fuente reconocidos en él;

c) Asegurar que el subcomité sirviera de enlace con los miembros y observadores del Comité que habían planteado cuestiones específicas de las que el subcomité debería ocuparse en su labor futura. A ese respecto, también se podían enviar al Sr. Sollund, en su condición de coordinador del subcomité, comentarios sobre las cuestiones planteadas en el debate en relación con el que sería un artículo 5 alternativo y su comentario para los países partidarios de suprimir el artículo 14;

d) Centrarse, por el momento, en la parte del mandato del subcomité relativa a la posibilidad de hallar una alternativa al artículo 14, con miras a completar su examen, en la medida de lo posible, antes de finales de junio de 2009,

mes en que concluía el mandato de los actuales miembros del Comité, y dejar que fueran los futuros miembros del Comité quienes se ocuparan de la labor ulterior en relación con la remuneración por servicios técnicos y la posible revisión del artículo 14 y su comentario.

39. El subcomité recibió instrucciones de proceder de esa manera. Sin embargo, el Comité consideró que la actualización y mejora del artículo 14 era una cuestión importante de la que debía ocuparse un nuevo subcomité sobre el artículo 14 y el tratamiento fiscal de los servicios. La Sra. Kana aceptó ser la coordinadora del subcomité, en el que también aceptaron participar Habiba Louati y Anita Kapur. También se invitaría a observadores expertos en la materia a participar en la labor del subcomité. Se pidió al subcomité que iniciara sus actividades cuanto antes para tratar de avanzar lo máximo posible antes de julio de 2009, fecha en que los nuevos miembros del Comité tomarían posesión de su cargo.

D. Utilización indebida de los convenios fiscales

40. El Sr. Kyung Geun Lee, coordinador del subcomité sobre la utilización indebida de los convenios fiscales, presentó la versión revisada del informe del subcomité. Explicó que en el tercer período de sesiones del Comité se había pedido al subcomité que prosiguiera con su labor y, entre otras cosas, que estudiara si el concepto de propietario beneficiario, incluido actualmente en los artículos 10 a 12, se podía aplicar con respecto a otros artículos de la Convención modelo de las Naciones Unidas, como los artículos 13 y 21.

41. A fin de cumplir debidamente con esa tarea, el subcomité, en colaboración con la Secretaría, había pedido a Philip Baker que presentara, a título consultivo, un documento sobre las cuestiones relacionadas con el concepto de propietario beneficiario antes indicadas. El Sr. Lee invitó al Sr. Baker a que expusiera el documento ante el Comité.

42. En su exposición, el Sr. Baker hizo una recapitulación de la historia de las disposiciones relativas a los propietarios beneficiarios y la manera en que se habían tratado en los tribunales. Destacó la falta de precisión del concepto de propietario beneficiario y las diferentes maneras de entenderlo en los distintos idiomas y países, que habían dado lugar a largos procedimientos judiciales, como se indicaba en el documento. Explicó además que si bien había quien consideraba que se trataba de un término sin definir para cuya interpretación había que remitirse a la legislación interna (en virtud de lo dispuesto en el párrafo 2 del artículo 3 de la mayoría de los convenios fiscales), también había quien afirmaba que tenía un “significado fiscal internacional”, sobre todo dado que se empleaba en la Convención modelo de las Naciones Unidas y en la Convención modelo de la OCDE. Se puso de relieve, no obstante, que el significado fiscal internacional exacto del término no estaba claro.

43. En opinión del Sr. Baker, la cláusula relativa al propietario beneficiario era una disposición de escasa amplitud cuya finalidad era poner coto únicamente a ciertos casos concretos de abuso de los convenios fiscales (*treaty shopping*), y tanto la Convención modelo de las Naciones Unidas como la de la OCDE, así como la práctica en materia de tratados, apoyaban la aplicación de otras disposiciones más específicas relativas al este abuso. El Sr. Baker estimaba que, aunque no había razón para no hacer extensivo el concepto a otros artículos, incluidos los artículos 13 y 21,

cada artículo debía analizarse por separado. Había llegado a la conclusión de que podía incluirse en el artículo 21, pero que debido a que la Convención modelo de las Naciones Unidas incluía el párrafo 3 de ese artículo, que protegía los derechos de tributación de los países fuente, y la Convención modelo de la OCDE no incluía una disposición análoga, la inclusión del concepto de propietario beneficiario en los convenios fiscales basados en la Convención modelo de las Naciones Unidas era menos necesaria que en los basados en la Convención modelo de la OCDE. En cuanto al artículo 13, consideraba que esa disposición no serviría necesariamente para poner coto a los tipos de abuso más habituales en relación con ese artículo, como los traslados de domicilio.

44. Respecto de la posibilidad de incluir una disposición general sobre el propietario beneficiario, el Sr. Baker indicó que tendría la ventaja de la aplicabilidad general, pero sólo se aplicaría en medida muy restringida. En la mayoría de los casos en que los Estados contratantes optaban por que una cláusula de ese tipo se aplicara a todo el tratado, la cláusula era más detallada.

45. El Sr. Baker señaló que se podía aclarar más el concepto de propietario beneficiario, incluida su aplicación práctica.

46. Cuando examinaron la cuestión, muchos de los participantes destacaron la falta de claridad respecto del concepto de propietario beneficiario, incluida su aplicación práctica, por ejemplo con respecto a la certificación de la condición de propietario beneficiario. Se señaló que en muchas ocasiones los tribunales no habían estado de acuerdo con las interpretaciones que hacían del término las administraciones tributarias. Si bien se hizo amplia referencia a la falta de precisión del término, igualmente se señalaron los riesgos de tratar de definirlo con mayor detalle, habida cuenta de las diferentes concepciones de su significado. En definitiva, la idea de incorporar el concepto de propietario beneficiario a los artículos 13, 21 o cualquier otro o de incluir una disposición general sobre el propietario beneficiario tuvo sólo un respaldo limitado.

47. Se llegó a la conclusión de que era necesario afinar o precisar el concepto de propietario beneficiario, para lo cual, entre otras cosas, habría que analizar los cambios introducidos en la Convención modelo de la OCDE, y se reconoció que la inclusión apropiada del documento del Sr. Baker en el Manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo² podía contribuir a que se comprendiera mejor el concepto.

48. También hubo acuerdo en que se debía señalar a los próximos miembros del Comité que la aplicación práctica del concepto de propietario beneficiario, incluida la forma de certificar esa condición, era un asunto que convendría examinar y podía tratarse con detalle en el Manual. A ese respecto, disponer de ejemplos y material referentes a la aplicación del concepto de propietario beneficiario en los países en desarrollo resultaría especialmente útil para dicho examen. Habida cuenta de la labor que se estaba realizando en la OCDE, también se acordó pedir información a la OCDE sobre su labor respecto del concepto de propietario beneficiario.

49. Una vez decidido que no era necesario que el subcomité sobre la utilización indebida de los convenios fiscales siguiera examinando la cuestión

² ST/ESA/PAD/SER.E/37.

del propietario beneficiario, la atención se centró en el documento del subcomité sobre las adiciones propuestas a la Convención modelo de las Naciones Unidas y el comentario sobre posibles estrategias para hacer frente a la utilización indebida de los convenios fiscales. El documento era una versión revisada del presentado en el tercer período de sesiones. Se decidió que se había dado forma definitiva al documento, aunque podía ser objeto de unas pocas modificaciones menores. En ese sentido, por ejemplo, había que sopesar si en el proyecto de párrafo 5 del artículo 13 debería indicarse expresamente, como en la actual Convención modelo, que no afectaba a lo dispuesto en el párrafo 4 y, en tal caso, introducir la modificación oportuna. Otra de las posibles modificaciones, concerniente también al párrafo 5, consistía en sustituir la alusión a “ese Estado” por “ese otro Estado”, de modo que no cupiera duda de que hacía referencia al Estado de residencia de la sociedad.

50. El Comité, una vez hubo concluido el debate acerca de la resolución de controversias y en vista de lo expresado en ese debate, decidió quitar los corchetes de la última frase del párrafo 103 del informe que figuraba en el documento de sesión E/C.18/2008/CRP.2 y también suprimir las palabras “, junto con el recurso al arbitraje cuando las autoridades competentes no pudieran resolver el asunto,”, de manera que la última oración del párrafo 103 quedaría como sigue:

“Igualmente, mediante la aplicación efectiva del procedimiento de acuerdo mutuo se logrará que las controversias relativas a la aplicación de normas de prevención de las prácticas abusivas se resuelvan con arreglo a principios internacionalmente aceptados de tal manera que se mantenga la integridad de los convenios fiscales.”

51. El Presidente señaló que con ello concluía la labor del subcomité sobre la utilización indebida de los convenios fiscales, y agradeció al subcomité su provechoso empeño.

E. Intercambio de información, con inclusión del proyecto de código de conducta de las Naciones Unidas sobre cooperación internacional en la lucha contra la evasión y la elusión de impuestos

52. A continuación, Miguel Ferré Navarrete presentó el documento del subcomité sobre el intercambio de información acerca del nuevo artículo 26 propuesto, con respecto al cual sólo habían quedado unas pocas cuestiones pendientes tras su examen en el tercer período de sesiones del Comité.

53. Hubo un debate general en el que se destacó la importancia del intercambio efectivo de información. Algunos participantes pusieron de relieve las limitaciones jurídicas a que tenían que plegarse algunas administraciones respecto del intercambio de determinada información, especialmente las impuestas por leyes en virtud de las cuales el intercambio de datos bancarios sólo estaba permitido cuando era pertinente para un asunto penal o un procedimiento judicial, o sólo se tenía acceso a esa información previa solicitud.

54. Muchos participantes señalaron, sin embargo, que sus países celebrarían convenios fiscales bilaterales solamente si incluían un artículo 26 en la forma

propuesta y que procurarían modificar con el mismo fin los convenios en que ya fueron parte, y que las cláusulas sobre el secreto bancario eran incompatibles con ese enfoque. Se pusieron de relieve los efectos de la evasión y la elusión de impuestos en el desarrollo de los países en desarrollo, así como la necesidad de un intenso intercambio de información como medio para combatirlas.

55. Sobre la base del debate, se acordó dar forma definitiva al nuevo artículo propuesto y su comentario, introduciendo un único cambio: en el párrafo 2, las palabras “Sin embargo, si la información se considera originalmente secreta en el Estado que la comuniqué,” se suprimirían y se reemplazarían por la palabra “y”, pues se consideró que esa condición no era necesaria en el párrafo.

56. A continuación, el Sr. Ferré presentó el proyecto de código de conducta de las Naciones Unidas sobre cooperación internacional en la lucha contra la evasión y la elusión de impuestos y explicó que estaba destinado a los gobiernos y no sería vinculante.

57. Hubo un consenso favorable al concepto de un código de conducta de esa índole, si bien se reconoció que se trataba de una versión preliminar en la que se debía seguir trabajando.

58. Con respecto al proyecto de código se formularon, entre otras, las siguientes observaciones:

a) La indicación en la sección sobre los “objetivos” del proyecto de código de que se deberían poner a disposición pública datos sobre todas las entidades sujetas a impuestos constituiría una carga excesiva para muchos países en desarrollo: se puso de relieve la necesidad de reducir en lo posible la carga que pesaría sobre los países en desarrollo que aprobaran el código;

b) En la misma sección del proyecto de código, no había motivo para circunscribir la aplicación del apartado e) únicamente a las nuevas medidas de estanqueidad (*ring-fencing*), pues ello supondría una ventaja para los países que ya tuvieran medidas de ese tipo en vigor;

c) Era importante que el código no generara un entorno desfavorable a las transacciones comerciales legítimas y que se tuviera presente este factor al modificar la redacción. En ese contexto, se deliberó sobre el ámbito de aplicación del código. Si bien la opinión general era que no debía aplicarse únicamente a los asuntos delictivos (evasión de impuestos), la manera en que se aplicara a la elusión de impuestos y otros asuntos similares debía evaluarse caso por caso y teniéndose en cuenta las diferentes formas en que esa terminología podría emplearse en los distintos países. También se intercambiaron impresiones sobre si era preferible que en el título se hiciera referencia únicamente a la evasión de impuestos o se incluyera también la elusión.

59. Se decidió que el subcomité siguiera trabajando en el código, teniendo en cuenta los debates y las exposiciones que se habían solicitado, que incluirían exposiciones sobre el título, la estructura, los objetivos, las metas y los compromisos esbozados en el documento.

60. También se decidió que se preparara una versión actualizada del código, con un párrafo introductorio y en forma de anteproyecto técnico o similar, para que estuviera lista cuando se celebrara la Conferencia de Doha.

F. Resolución de controversias

61. Si bien el subcomité sobre la resolución de controversias no había preparado documentos para el período de sesiones, el Sr. Robert Waldburger, coordinador del subcomité, y el Sr. Jacques Sasseville expusieron ante el Comité, con fines informativos, dos documentos elaborados por la OCDE, titulados “Resolving issues that prevent a mutual agreement: supplementary mechanisms for dispute resolution” y “A guide to the mutual agreement procedure under the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries”.

62. Se agradeció la presentación de los documentos informativos, que, aunque no habían sido preparados o aceptados por el Comité, constituían un recurso valioso que debía aprovecharse como correspondiera en la labor de actualización del Manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo.

63. Se observó que, para que los procedimientos de acuerdo mutuo funcionan con eficacia, los principios establecidos en los convenios bilaterales basados en alguno de los modelos tenían que respetarse, las normas por las que se regía su aplicación práctica tenían que comprenderse y las autoridades competentes tenían que afrontar su trabajo con el debido espíritu de colaboración y la disposición a hacer concesiones.

64. Tuvo lugar un debate en torno a la relación entre los procedimientos de acuerdo mutuo, el arbitraje y los procesos judiciales. El Sr. Sasseville señaló que en algunos países el asunto presentaba una dimensión constitucional y que, en consecuencia, como se indicaba en el documento sobre los procedimientos de acuerdo mutuo, la interrelación de los recursos previstos en la legislación interna y esos procedimientos estaba determinada en cada Estado contratante por el derecho interno y los procedimientos administrativos de ese Estado. Muchos Estados exigían al contribuyente que suspendiera toda acción judicial iniciada (al menos abierta) con respecto a la misma objeción durante el procedimiento de acuerdo mutuo. Exigir al contribuyente que renunciara permanentemente a los derechos pertinentes consagrados en la legislación interna cuando el procedimiento de acuerdo mutuo podía resultar infructuoso, podía dejar al contribuyente desprovisto de recursos jurídicos. Sin embargo, la renuncia permanente a los derechos previstos en la legislación interna podía ser una condición para la aplicación del resultado convenido sobre la base de un procedimiento de acuerdo mutuo.

65. Se señaló que muchas de las cuestiones más importantes en el ámbito de los procedimientos de acuerdo mutuo y el arbitraje eran precisamente las de índole práctica. La elaboración de un memorando de entendimiento sobre cómo se aplicaría el arbitraje antes de que surgieran controversias, por ejemplo, era un medio importante para asegurar el éxito del arbitraje y sería una forma muy práctica en que las Naciones Unidas podrían prestar ayuda a los países en desarrollo. También se puso de relieve la importancia de proceder en las actuaciones sobre procedimientos de acuerdo mutuo con una actitud correcta enfocada a hacer efectivos los propósitos del convenio.

66. Se siguió deliberando sobre el arbitraje, por ejemplo como factor que aseguraba a los posibles inversores un entorno de inversión estable. Se expresaron distintas opiniones en cuanto a si los laudos arbitrales en esos casos podían hacerse públicos, aunque la mayoría de quienes se refirieron al asunto estimaban que el

laudo en sí no debería hacerse público. También se planteó la cuestión del costo para los países en desarrollo y el Sr. Waldburger indicó que podría haber formas de abordarla, como la participación en la financiación de los gastos en función del producto interno bruto relativo. Observó que también el contribuyente podía participar en la financiación de los gastos. Por otro lado, varios participantes insistieron en que tal vez no fuera procedente exigir a los contribuyentes que participaran en la financiación de los gastos y señalaron que algunos otros métodos de resolución de controversias podían ser más costosos para los países en desarrollo que los procedimientos de acuerdo mutuo.

67. En opinión de algunos participantes, en muchos casos habría que generar primero confianza en el arbitraje para que tuviera mayor aceptación en el ámbito de la tributación internacional. Otros señalaron que muchos Estados estaban todavía familiarizándose con las normas relativas a ámbitos como la fijación de precios de transferencia y podría llevarles algo de tiempo estar preparados para resolver disputas mediante procedimientos arbitrales basados en esas normas; la prioridad en la actualidad sería adquirir conocimientos sobre la fijación de precios de transferencia. Se planteó la posibilidad de que las Naciones Unidas tuvieran una lista de árbitros experimentados, así como la posibilidad de crear algún tipo de grupo de arbitraje permanente.

68. **El Sr. Armando Lara Yaffar, Presidente interino, dio las gracias a los encargados de presentar las dos notas de antecedentes y a sus autores, y reconoció que esas notas constituían un recurso valioso que debía aprovecharse en la actualización del Manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales. Observó que, en lo que quedaba de mandato de los actuales miembros del Comité, el subcomité sobre la resolución de controversias debía seguir examinando los aspectos de la resolución de controversias cuyo examen recomendaría a los nuevos miembros del Comité. Los participantes que desearan hacer sugerencias, debían enviarlas al subcomité y a la secretaría del Comité (taxffdoffice@un.org). Por último, se acordó que debía señalarse encarecidamente a los próximos miembros del Comité que la importancia de mejorar los procedimientos de acuerdo mutuo y tratar las posibilidades de arbitraje (bien en la Convención modelo de las Naciones Unidas o como una disposición alternativa).**

69. El observador que representaba a Australia (el Sr. Martin Jacobs) aceptó ocupar el puesto del Sr. Paul McBride en el subcomité sobre la resolución de controversias.

G. Manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo

70. El Sr. Frank Brunetti, con la colaboración del Sr. Jon Bischel y el Sr. Stephen Crow, presentó un informe acerca de la situación con respecto al Manual. Indicaron que los fragmentos recogidos en los tres documentos presentados al Comité conducirían a una nueva etapa del proceso, en la que podría mantenerse un diálogo activo entre los participantes con el fin de pulir el Manual y definir su orientación.

71. La Secretaría señaló que era un proyecto muy importante en el que tenía gran interés y observó que un Manual práctico orientado a aportar soluciones sería sumamente valioso. Se propuso que se estableciera contacto con el Sr. Wijnen, de la

Oficina Internacional de Documentación Fiscal, con miras a la actualización del estudio incluido en la versión de 2003 del Manual en lo concerniente al uso efectivo en los convenios fiscales bilaterales de determinadas disposiciones de la Convención modelo de las Naciones Unidas. Esto podría constituir un aporte útil para la labor futura del Comité. Se convino en que la Secretaría podía ponerse en contacto con el Sr. Wijnen, en consulta con el grupo de trabajo sobre cuestiones generales de la revisión de los comentarios.

72. También se convino en que podría resultar útil que la Secretaría y la OCDE estudiaran la posibilidad de compartir, en la medida de lo posible, algunos recursos de la OCDE en Internet de igual relevancia para la Convención modelo de las Naciones Unidas. En este y otros ámbitos era importante que las aportaciones técnicas y de recursos al proyecto se reconocieran debidamente.

73. **Según la opinión general, para que tuviera la máxima repercusión posible, el Manual debía ser un producto interactivo al que se pudiera acceder por Internet. La Secretaría estuvo de acuerdo, pero observó que ello podría exigir recursos de los que en esos momentos no disponía, especialmente si se pretendía crear un sitio web en los seis idiomas oficiales de las Naciones Unidas. Por ese motivo, consideraba necesaria la publicación de un producto impreso paralelo, que tal vez incluso tendría que constituir el primer paso. Esto permitiría determinar la utilidad del Manual para quienes trabajaban en otros idiomas. Algunos participantes propusieron que se publicara en formato de fichas extraíbles, pero la Secretaría señaló que, los productos en formato de fichas extraíbles tendían a no mantenerse al día y que quizá la opción electrónica facilitara el proceso de actualización, por ejemplo mediante la publicación de nuevas versiones que se pudieran descargar por Internet.**

74. **Se indicó que podía realizarse una labor valiosa en lo referente al examen de cuándo y cómo procedería negociar un convenio fiscal con otro Estado, especialmente habida cuenta de que los recursos de negociación de que disponían tanto los países en desarrollo como los países desarrollados siempre eran limitados. El examen podía incluir un análisis de la relación desde el punto de vista político, un análisis económico (incluidas las corrientes de inversión) y un análisis desde el punto de vista jurídico (incluidas la legislación interna, otros tratados comparables y la infraestructura jurídica y administrativa general del otro posible Estado parte). Seguidamente, se examinaría quién habría de encargarse de las negociaciones, incluida la composición del equipo en función del ámbito de competencia y el ministerio o grupo de trabajo, y posteriormente se ofrecería asesoramiento sobre el proceso de negociación. Se señaló la necesidad de tener en cuenta las prácticas más modernas en materia de convenios cuando se citaran disposiciones de convenios, ya que esto sería de máxima utilidad para los negociadores.**

75. **Se aprobó el formato propuesto para el Manual y se acordó que el grupo de trabajo siguiera adelante con su labor teniendo en cuenta lo expuesto en las deliberaciones.**

H. Tratamiento de los instrumentos financieros islámicos

76. El Sr. Moftah Jassim Al-Moftah y el Sr. Salah Gueydi presentaron las conclusiones del subcomité sobre el tratamiento de los instrumentos financieros islámicos. Hicieron referencia al documento preparado para el tercer período de sesiones del Comité, en el que se trataban los asuntos planteados por esos instrumentos, a los que era ajeno el concepto de pago de intereses, en el contexto del artículo 11 de la Convención modelo de las Naciones Unidas, relativo a los intereses. Señalaron que en el documento preparado para el período de sesiones en curso se proponía un comentario sobre el artículo 11, incluido el texto de una nueva disposición optativa del artículo que equipararía el tratamiento de esos instrumentos, cuando procediera, al tratamiento de instrumentos similares que devengaban intereses. Se puso de relieve que ese criterio ya se había seguido en el marco de la legislación interna de Malasia, Singapur y el Reino Unido.

77. **El grupo de trabajo había propuesto el texto de los nuevos párrafos 20.1 a 20.4 del comentario de la Convención modelo de las Naciones Unidas, que se insertarían entre las citas de los párrafos 21.1 y 22 del comentario de la Convención modelo de la OCDE (en la página 188 de la Convención modelo de las Naciones Unidas). A continuación, se insertaría un nuevo párrafo 20.5, que comenzaría con las palabras “El comentario a los artículos de la Convención modelo de la OCDE sigue diciendo:”, seguidas de las citas de los párrafos 22 y 23 del comentario de la Convención modelo de la OCDE. Se acordó la inclusión de ese texto en la nueva versión de la Convención modelo de las Naciones Unidas, a excepción de las palabras “legislación interna” en el párrafo 20.1 propuesto, que se sustituirían por “legislación fiscal interna”. Se observó que tal vez hubiera que modificar en el futuro otros artículos, como el artículo 12, relativo a los cánones o regalías, y el artículo 13, relativo a las ganancias de capital, para tener en cuenta instrumentos financieros islámicos específicos, pero que convenía esperar a que se hubiera hecho pública la parte del Manual relativa a ese tipo de financiación y se hubiera tenido ocasión de formular observaciones al respecto.**

78. **El Presidente interino señaló que el grupo de trabajo había concluido su labor y dio las gracias a sus integrantes por su trabajo.**

Capítulo IV

Fechas y programa del quinto período de sesiones del Comité

79. El Comité examinó su futuro programa y hubo acuerdo en general en que el programa debía estar orientado a las necesidades de los países en desarrollo. El Comité destacó los aspectos de las labores en curso que habían quedado pendientes y debían incluirse en el programa del nuevo Comité, naturalmente con sujeción a las opiniones de los miembros que constituirían el Comité en 2009. Entre las cuestiones pendientes se incluiría la puesta al día de la Convención modelo de las Naciones Unidas y el proyecto de código de conducta de las Naciones Unidas sobre cooperación internacional en la lucha contra la evasión y la elusión de impuestos.

80. También se estimó que había que examinar otras cuestiones al margen de la puesta al día de la Convención modelo de las Naciones Unidas, aunque se observó que los recursos eran limitados. Muchos participantes se refirieron a la importancia de la administración tributaria siempre que la cuestión se encarase con especial atención a los aspectos específicos en que hubiera mayor necesidad, de modo que las actividades fueran selectivas, pertinentes y factibles; entre ellas, en particular había que ampliar la labor sobre la fijación de precios de transferencia, incluida la elaboración de un manual práctico en la materia destinado a los países en desarrollo que incluyera una o varias listas de comprobación. En cuanto a la fijación de precios de transferencia, se afirmó que podría ser necesario establecer un subcomité encargado de ese asunto, en conjunción con las labores realizadas en el marco del proyecto de intercambio de experiencias de países del sur sobre las prácticas idóneas para aumentar la eficacia de la recaudación fiscal. Entretanto, la Secretaría llevaría a cabo funciones de enlace para que los miembros del Comité que tuvieran interés participaran en las actividades de dicho proyecto.

81. También hubo apoyo a que se emprendieran nuevos trabajos sobre la cuestión de las regalías o cánones y la remuneración por servicios técnicos, a pesar de que, por el momento, el subcomité sobre la definición de establecimiento permanente no se ocuparía particularmente de esa cuestión.

82. Otros temas clave propuestos fueron a) los trabajos sobre las cuestiones estratégicas más generales en relación con la negociación de tratados, en particular el método de elaboración y negociación, respecto de los cuales el Sr. Thuronyi se ofreció a preparar un documento de antecedentes; b) el modo en que la Convención modelo de las Naciones Unidas se aplicaba en la práctica a los tratados bilaterales vigentes; y c) las causas de que algunos tratados de países en desarrollo se apartasen de la Convención modelo de las Naciones Unidas, y la determinación de si dichas desviaciones debían reflejarse más adecuadamente en la Convención modelo y sus comentarios.

83. Se sugirió que todos los futuros miembros del Comité participasen al menos en uno de los subcomités o grupos de trabajo, que podían estructurarse para reflejar mejor categorías temáticas amplias como los acuerdos fiscales, la fijación de precios de transferencia y la administración. Dado que en las labores del Comité participaban observadores de gran experiencia, los distintos subcomités deberían invitarlos a intervenir en sus deliberaciones.

84. Se celebraron extensos debates sobre la necesidad de ampliar las labores del Comité en materia de asesoramiento para la creación de capacidad, con miras a mejorar la preparación de los países en desarrollo para la negociación de tratados y sobre el derecho tributario internacional. En ese contexto se observó que otras instituciones con las que colaboraban las Naciones Unidas realizaban actividades al respecto, pero esos esfuerzos debían intensificarse y centrarse en cuestiones (o aspectos de cuestiones) en ámbitos como la fijación de precios de transferencia, los incentivos para la inversión extranjera directa, la competencia tributaria y la gestión de los riesgos, que no se trataban adecuadamente en otras instancias. También se señaló que si en la Conferencia de Doha se exhortara a un mayor empeño en la lucha contra la elusión de impuestos, los futuros talleres de capacitación también podrían centrarse en esta cuestión, con miras, en particular a aumentar la cooperación Sur-Sur.

85. El problema de la competencia tributaria y la llamada “convergencia a la baja” en materia de incentivos fiscales también fue objeto de debate. Aunque se reconoció la importancia de la cuestión, también se reconocieron los riesgos de emprender deliberaciones generales carentes de un foco de atención claro que tampoco proporcionarían ayuda práctica a los países en desarrollo. En este contexto, se aceptó el ofrecimiento de la Secretaría de elaborar o encargar la elaboración de un documento sobre algunas de las cuestiones en un determinado contexto regional, pero con la intención de deducir conclusiones de relevancia más general. También se reconoció la posibilidad de emprender futuros trabajos en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido.

86. Se observó la importancia de la creación de capacidad para las labores de las Naciones Unidas relacionadas con las cuestiones tributarias. A ese respecto, el Gobierno de Viet Nam reiteró el ofrecimiento formulado en anteriores períodos de sesiones de acoger en 2009 un taller regional de creación de capacidad, siempre que se resolvieran las cuestiones de financiación. La Secretaría se refirió al ofrecimiento del Pakistán comunicado en períodos de sesiones anteriores. Malasia indicó que contaba con programas que podían facilitar la participación de representantes de otros países en los cursos de capacitación impartidos en su territorio.

87. También se suscitó un importante debate sobre si debían examinarse las cuestiones relacionadas con la atribución de beneficios según el artículo 7 de la Convención modelo de las Naciones Unidas. Se observó, que los acontecimientos actuales a nivel internacional podían tener graves repercusiones para los países en desarrollo y en general para la tributación en el país fuente, y que el Comité debía ejercer una función en cuanto a plasmar los efectos de esos acontecimientos. Otros participantes afirmaron, sin embargo, que en un ámbito tan difícil como éste, convenía esperar a la conclusión de los trabajos de la OCDE, a pesar de las diferencias entre la Convención modelo de la OCDE y la de las Naciones Unidas. El Sr. Oliver se ofreció a elaborar un breve documento sobre algunas de las cuestiones que podían suscitarse en ese contexto para su distribución entre los miembros del Comité, de modo que se siguieran examinando y las examinaran también los nuevos integrantes del Comité en 2009.

88. Tras amplias deliberaciones, el Comité decidió que el programa provisional de su quinto período de sesiones fuera el que se reproduce más abajo, y reconoció que algunos debates serían muy breves, que en esta etapa un programa más largo podría ser más útil para los nuevos miembros del Comité en 2009, que uno muy corto, y que los nuevos integrantes del Comité podrían volver a examinar el programa antes del siguiente período de sesiones anual.

Programa provisional del quinto período de sesiones del Comité

1. Definición de establecimiento permanente.
 2. Cánones o regalías y remuneración por servicios técnicos: cuestiones normativas y técnicas.
 3. Cuestiones relacionadas con la atribución de beneficios con arreglo al artículo 7 de la Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo.
 4. Aplicación de impuestos a los proyectos de desarrollo.
 5. Proyecto de código de conducta de las Naciones Unidas sobre cooperación internacional en la lucha contra la evasión y la elusión de impuestos.
 6. Revisión del Manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo.
 7. Elaboración de tratados: cuestiones prácticas.
 8. Resolución de controversias.
 9. Cuestiones generales sobre la revisión de los comentarios de la Convención modelo de las Naciones Unidas.
 10. Fijación de precios de transferencia, incluido un manual y lista de comprobación para los países en desarrollo.
 11. Competencia tributaria en el impuesto sobre la renta de las sociedades: incentivos tributarios eficaces y no eficaces para atraer inversión extranjera directa.
 12. Fechas y programa del sexto período de sesiones del Comité.
 13. Aprobación del informe del Comité sobre su quinto período de sesiones.
- 89. El Comité decidió celebrar su quinto período de sesiones del 19 al 23 de octubre de 2009.**

Capítulo V

Aprobación del informe del Comité sobre su cuarto período de sesiones

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

91. En el curso del período de sesiones anual sobre el que se informa, el Comité volvió a solicitar, como lo había hecho en los informes sobre sus anteriores períodos de sesiones, recursos adicionales 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. El Comité reiteró también la importancia de esos recursos adicionales para la organización de seminarios de fomento de la capacidad en países en desarrollo y países de economía en transición. A ese respecto, se señaló que Viet Nam y el Pakistán habían reiterado su ofrecimiento de acoger la celebración de seminarios de capacitación.

Capítulo VI

Conclusiones y recomendaciones sobre políticas

92. En los siguientes párrafos se enuncian las conclusiones correspondientes a cada uno de los temas del programa, según se reflejan en la parte principal del presente informe.

Cuestiones generales sobre la revisión de los comentarios

93. Se pidió al grupo de trabajo que siguiera examinando las cuestiones generales sobre la revisión de los comentarios con miras a la preparación de otro documento que se proporcionara a los nuevos miembros del Comité en 2009.

Aplicación de impuestos a los proyectos de desarrollo

94. El Sr. Thuronyi instó a los participantes a que trataran el tema con los ministerios y organismos pertinentes de sus países y se acordó que se presentaría un texto al Presidente para que considerara la posibilidad de incluirlo en el proyecto de carta sobre la Conferencia de Doha a que se hace referencia en el párrafo 20 *supra*. Posteriormente, el asunto fue tratado en la carta del Presidente.

Definición de establecimiento permanente

95. En vista de las posturas expresadas, en muchos casos en apoyo de la propuesta de sustituir el artículo 14 y en muchos otros en apoyo de la de mantenerlo, el Sr. Sollund explicó que cabía la posibilidad de encontrar una tercera vía de aceptación general, que podría consistir en:

a) Replantear la manera de tratar la cuestión de modo que el artículo 14 se mantuviera en la Convención modelo de las Naciones Unidas;

b) Ofrecer una alternativa a los partidarios de suprimir el artículo 14 y hacer que los artículos 5 y 7 fueran aplicables a las situaciones anteriormente reguladas por el artículo 14, sin restringir los derechos de los países fuente reconocidos en él;

c) Asegurar que el subcomité sirviera de enlace con los miembros y observadores del Comité que habían planteado cuestiones específicas de las que el subcomité debería ocuparse en su labor futura. A ese respecto, también se podían enviar al Sr. Sollund, en su condición de coordinador del subcomité, comentarios sobre las cuestiones planteadas en el debate en relación con el que sería un artículo 5 alternativo y su comentario para los países partidarios de suprimir el artículo 14;

d) Centrarse, por el momento, en la parte del mandato del subcomité relativa a la posibilidad de hallar una alternativa al artículo 14, con miras a completar su examen, en la medida de lo posible, antes de finales de junio de 2009, mes en que concluía el mandato de los actuales miembros del Comité, y dejar que fueran los futuros miembros del Comité quienes se ocuparan de la labor ulterior en relación con la remuneración por servicios técnicos y la posible revisión del artículo 14 y su comentario.

96. El subcomité recibió instrucciones de proceder de esa manera. Sin embargo, el Comité consideró que la actualización y mejora del artículo 14 era una cuestión importante de la que debía ocuparse un nuevo subcomité sobre el artículo 14 y el tratamiento fiscal de los servicios. La Sra. Kana aceptó ser la coordinadora del subcomité, en el que también aceptaron participar Habiba Louati y Anita Kapur. También se invitaría a observadores expertos en la materia a participar en la labor del subcomité. Se pidió al subcomité que iniciara sus actividades cuanto antes para tratar de avanzar lo máximo posible antes de julio de 2009, fecha en que los nuevos miembros del Comité tomarían posesión de su cargo.

Utilización indebida de los convenios fiscales

97. Se llegó a la conclusión de que era necesario afinar o precisar el concepto de propietario beneficiario, para lo cual, entre otras cosas, habría que analizar los cambios introducidos en la Convención modelo de la OCDE, y se reconoció que la inclusión apropiada del documento del Sr. Baker en el Manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo podía contribuir a que se comprendiera mejor el concepto.

98. También hubo acuerdo en que se debía señalar a los próximos miembros del Comité que la aplicación práctica del concepto de propietario beneficiario, incluida la forma de certificar esa condición, era un asunto que convendría examinar y podía tratarse con detalle en el Manual. A ese respecto, disponer de ejemplos y material referentes a la aplicación del concepto de propietario beneficiario en los países en desarrollo resultaría especialmente útil para dicho examen. Habida cuenta de la labor que se estaba realizando en la OCDE, también se acordó pedir información a la OCDE sobre su labor respecto del concepto de propietario beneficiario.

99. Una vez decidido que no era necesario que el subcomité sobre la utilización indebida de los convenios fiscales siguiera examinando la cuestión del propietario beneficiario, la atención se centró en el documento del subcomité sobre las adiciones propuestas a la Convención modelo de las Naciones Unidas y el comentario sobre posibles estrategias para hacer frente a la utilización indebida de los convenios fiscales. El documento era una versión revisada del presentado en el tercer período de sesiones. Se decidió que se había dado forma definitiva al documento, aunque podía ser objeto de unas pocas modificaciones menores. En ese sentido, por ejemplo, había que sopesar si en el proyecto de párrafo 5 del artículo 13 debería indicarse expresamente, como en la actual Convención modelo, que no afectaba a lo dispuesto en el párrafo 4 y, en tal caso, introducir la modificación oportuna. Otra de las posibles modificaciones, concerniente también al párrafo 5, consistía en sustituir la alusión a “ese Estado” por “ese otro Estado”, de modo que no cupiera duda de que hacía referencia al Estado de residencia de la sociedad.

100. El Comité, una vez hubo concluido el debate acerca de la resolución de controversias y en vista de lo expresado en ese debate, decidió quitar los corchetes de la última frase del párrafo 103 del informe que figura en el documento de sesión E/C.18/2008/CRP.2 y también suprimir las palabras “, junto con el recurso al arbitraje cuando las autoridades competentes no pudieran resolver el asunto.”, de manera que la última oración del párrafo 103 quedaría como sigue:

“Igualmente, mediante la aplicación efectiva del procedimiento de acuerdo mutuo se logrará que las controversias relativas a la aplicación de normas de prevención de las prácticas abusivas se resuelvan con arreglo a principios internacionalmente aceptados de tal manera que se mantenga la integridad de los convenios fiscales.”

101. El Presidente señaló que con ello concluía la labor del subcomité sobre la utilización indebida de los convenios fiscales, y agradeció al Subcomité su provechoso empeño.

Intercambio de información, con inclusión del proyecto de código de conducta de las Naciones Unidas sobre cooperación internacional en la lucha contra la evasión y la elusión de impuestos

102. Sobre la base del debate, se acordó dar forma definitiva al nuevo artículo propuesto y su comentario, introduciendo un único cambio: en el párrafo 2, las palabras “Sin embargo, si la información se considera originalmente secreta en el Estado que la comunique,” se suprimirían y se reemplazarían por la palabra “y”, pues se consideró que esa condición no era necesaria en el párrafo.

103. Se decidió que el subcomité siguiera trabajando en el código, teniendo en cuenta los debates y las exposiciones que se habían solicitado, que incluían exposiciones sobre el título, la estructura, los objetivos, las metas y los compromisos esbozados en el documento.

104. También se decidió que se preparara una versión actualizada del código, con un párrafo introductorio y en forma de anteproyecto técnico o similar, para que estuviera lista cuando se celebrara la Conferencia de Doha.

Resolución de controversias

105. Armando Lara Yaffar, Presidente interino, dio las gracias a los encargados de presentar las dos notas de antecedentes y a sus autores, y reconoció que esas notas constituían un recurso valioso que debía aprovecharse en la actualización del Manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales. Observó que, en lo que quedaba de mandato de los actuales miembros del Comité, el subcomité sobre la resolución de controversias debía seguir examinando los aspectos de la resolución de controversias cuyo examen recomendaría a los nuevos miembros del Comité. Los participantes que desearan hacer sugerencias debían enviarlas al subcomité y a la secretaría del Comité (taxffdooffice@un.org). Por último, se acordó que debía señalarse encarecidamente a los nuevos miembros del Comité la importancia de mejorar los procedimientos de acuerdo mutuo y tratar las posibilidades de arbitraje (bien en la Convención modelo de las Naciones Unidas o como una disposición alternativa).

Manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo

106. Según la opinión general, para que tuviera la máxima repercusión posible, el Manual debía ser un producto interactivo al que se pudiera acceder por Internet. La Secretaría estuvo de acuerdo, pero observó que ello podría exigir recursos de los que en esos momentos no disponía, especialmente si se pretendía crear un sitio web en los seis idiomas oficiales de las Naciones Unidas. Por ese motivo, consideraba necesaria la publicación de un producto impreso paralelo,

que tal vez incluso tendría que constituir el primer paso. Esto permitiría determinar la utilidad del Manual para quienes trabajaban en otros idiomas. Algunos participantes propusieron que se publicara en formato de fichas extraíbles, pero la Secretaría señaló que, los productos en formato de fichas extraíbles tendían a no mantenerse al día y que quizá la opción electrónica facilitara el proceso de actualización, por ejemplo mediante la publicación de nuevas versiones que se pudieran descargar por Internet.

107. Se indicó que podía realizarse una labor valiosa en lo referente al examen de cuándo y cómo procedería a negociar un convenio fiscal con otro Estado, y especialmente habida cuenta de que los recursos de negociación de que disponían tanto los países en desarrollo como los países desarrollados siempre eran limitados. El examen podía incluir un análisis de la relación desde el punto de vista político, un análisis económico (incluidas las corrientes de inversión) y un análisis desde el punto de vista jurídico (incluidos la legislación interna, otros tratados comparables y la infraestructura jurídica y administrativa general del otro posible Estado parte). Seguidamente, se examinaría quién habría de encargarse de las negociaciones, incluida la composición del equipo en función del ámbito de competencia y el ministerio o grupo de trabajo, y posteriormente se ofrecería asesoramiento sobre el proceso de negociación. Se señaló la necesidad de tener en cuenta las prácticas más modernas en materia de convenios cuando se citaran disposiciones de convenios, ya que esto sería de máxima utilidad para los negociadores.

108. Se aprobó el formato propuesto para el Manual y se acordó que el grupo de trabajo siguiera adelante con su labor teniendo en cuenta lo expuesto en las deliberaciones.

Tratamiento de los instrumentos financieros islámicos

109. El grupo de trabajo había propuesto el texto de los nuevos párrafos 20.1 a 20.4 del comentario de la Convención modelo de las Naciones Unidas, que se insertarían entre las citas de los párrafos 21.1 y 22 del comentario de la Convención modelo de la OCDE (en la página 88 de la Convención modelo de las Naciones Unidas). A continuación, se insertaría un nuevo párrafo 20.5, que comenzaría con las palabras “El comentario a los artículos de la Convención modelo de la OCDE sigue diciendo:”, seguidas de las citas de los párrafos 22 y 23 del comentario de la Convención modelo de la OCDE. Se acordó la inclusión de ese texto en la nueva versión de la Convención modelo de las Naciones Unidas, a excepción de las palabras “legislación interna” en el párrafo 20.1 propuesto, que se sustituirían por “legislación fiscal interna”. Se observó que tal vez hubiera que modificar en el futuro otros artículos, como el artículo 12, relativo a los cánones o regalías, y el artículo 13, relativo a las ganancias de capital, para tener en cuenta instrumentos financieros islámicos específicos, pero que convendría esperar a que se hubiera hecho pública la parte del Manual relativa a ese tipo de financiación y se hubiera tenido ocasión de formular observaciones al respecto.

110. El Presidente interino señaló que el grupo de trabajo había concluido su labor y dio las gracias a sus integrantes por su trabajo.

