



**Naciones Unidas**

# **Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación**

**Informe sobre el quinto período de sesiones  
(19 a 23 de octubre de 2009)**

**Consejo Económico y Social  
Documentos Oficiales, 2009  
Suplemento núm. 25**

**Consejo Económico y Social**  
Documentos Oficiales, 2009  
Suplemento núm. 25

# **Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación**

**Informe sobre el quinto período de sesiones  
(19 a 23 de octubre de 2009)**



Naciones Unidas • Nueva York, 2009



*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 quinto 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 19 al 23 de octubre de 2009. 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 examinó los siguientes temas sustantivos: a) definición del concepto de establecimiento permanente; b) imposición de los servicios, incluidos los derechos de autor y los honorarios por servicios técnicos: cuestiones políticas y técnicas; c) atribución de beneficios en virtud del artículo 7 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo; d) aplicación de impuestos a los proyectos de desarrollo; e) competencia tributaria en los impuestos sobre la renta de las sociedades: incentivos fiscales que han funcionado y que no han funcionado para atraer inversiones extranjeras directas; f) el proyecto del código de conducta de las Naciones Unidas en materia de cooperación internacional en la lucha contra la evasión y la evitación de impuestos; g) revisión del Manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo; h) como se elaboran los tratados: cuestiones prácticas; i) solución de controversias; j) cuestiones de carácter general en el examen de los comentarios de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo; y k) precios de transferencia, incluidos un manual y una lista de verificación para los países en desarrollo.



---

# Índice

<i>Capítulo</i>	<i>Página</i>
I. Introducción . . . . .	1
II. Organización del período de sesiones . . . . .	3
A. Apertura del período de sesiones y elección de la Mesa . . . . .	3
B. Aprobación del programa y organización de los trabajos . . . . .	3
III. Debate y conclusiones sobre los temas sustantivos relacionados con la cooperación internacional en cuestiones de tributación. . . . .	5
A. Definición del concepto de establecimiento permanente. . . . .	5
B. Imposición de los servicios, incluidos los derechos de autor y los honorarios por servicios técnicos: cuestiones políticas y técnicas . . . . .	7
C. Atribución de beneficios en virtud del artículo 7 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo . . . . .	9
D. Aplicación de impuestos a los proyectos de desarrollo . . . . .	10
E. Competencia tributaria en los impuestos sobre las sociedades: incentivos fiscales que han funcionado y que no han funcionado para atraer inversiones extranjeras directas. . . . .	11
F. Proyecto de código de conducta de las Naciones Unidas en materia de cooperación internacional en la lucha contra la evasión y la evitación de impuestos. . . . .	12
G. Revisión del Manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo . . . . .	14
H. Como se elaboran los tratados: cuestiones prácticas . . . . .	17
I. Solución de controversias . . . . .	19
J. Cuestiones de carácter general en el examen de los comentarios de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo . . . . .	20
K. Precios de transferencia, incluidos un manual y una lista de verificación para los países en desarrollo. . . . .	22
L. Otras cuestiones sustantivas. . . . .	24
IV. Fechas y programa del sexto período de sesiones del Comité . . . . .	26
V. Aprobación del informe del Comité sobre su quinto período de sesiones . . . . .	28
Anexo	
Proyecto de código de conducta. . . . .	29



## Capítulo I

### Introducción

1. Conforme a lo dispuesto en las resoluciones 2004/69 y 2008/16 del Consejo Económico y Social, el quinto período de sesiones del Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación se celebró en Ginebra los días 19 a 23 de octubre de 2009.

2. Asistieron al quinto período de sesiones del Comité de Expertos 24 expertos y 63 observadores. Los siguientes miembros del Comité asistieron al período de sesiones: Wolfgang Lasars (Alemania), Bernell L. Arrindell (Barbados), Claudine Devillet (Bélgica), Marcos Aurelio Pereira Valadao (Brasil), Iskra Georgieva Slavcheva (Bulgaria), Liselott Kana (Chile), Tizhong Liao (China), Amr El Monayer (Egipto), Henry John Louie (Estados Unidos de América), Kwame Adjei-Djan (Ghana), Anita Kapur (India), Enrico Martino (Italia), Keiji Aoyama (Japón), Mansor Hassan (Malasia), Nouredine Bensouda (Marruecos), Armando Lara Yaffar (México), Ifueko Omoigui-Okauru (Nigeria), Stig Sollund (Noruega), Robin Moncrieff Oliver (Nueva Zelanda), Farida Amjad (Pakistán), Sae Joon Ahn (República de Corea), El Hadji Ibrahima Diop (Senegal), Ronald Van der Merwe (Sudáfrica) y Jürg Giraudi (Suiza).

3. Asistieron también al período de sesiones observadores de la Arabia Saudita, la Argentina, Australia, las Bahamas, Belarús, Bélgica, el Brasil, el Canadá, Chile, Chipre, Dinamarca, España, Francia, Irlanda, Italia, Kenya, Kuwait, Lesotho, Letonia, Luxemburgo, Malasia, Marruecos, Mónaco, Nigeria, Noruega, los Países Bajos, Panamá, Qatar, la República Checa, el Senegal, Singapur, Suiza, Tailandia, Turquía y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte.

4. Asistieron asimismo al período de sesiones observadores de las siguientes organizaciones intergubernamentales: la Comisión Europea, el Fondo Monetario Internacional (FMI) y la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE).

5. También estuvieron representadas en el período de sesiones las entidades siguientes: Asociación Internacional de Presidentes de Universidades, Asociación Mundial de Antiguos Pasantes y Becarios de las Naciones Unidas, Cámara de Comercio Internacional, Confédération Fiscale Européenne, New Rules for Global Finance Coalition, Oficina Internacional de Documentación Fiscal, St. Thomas University, Tax Justice Network, Universidad Complutense de Madrid, Universidad de Bournemouth, Universidad de Indonesia y Universidad de Lodz. Otros participantes asistieron al período de sesiones a título personal.

6. A continuación figuran el programa y la documentación del quinto período de sesiones:

1. Apertura de la sesión por el representante del Secretario General (E/C.18/2009/4).
2. Elección del Presidente y el Relator del Comité y otros miembros de la Mesa.
3. Examen de las normas de procedimiento y otras cuestiones de organización.

4. Observaciones introductorias del Presidente del Comité.
5. Aprobación del programa y organización de los trabajos (E/C.18/2009/1).
6. Debate de los temas sustantivos relacionados con la cooperación internacional en cuestiones de tributación:
  - a) Definición del concepto de establecimiento permanente (E/C.18/2009/CRP.1);
  - b) Imposición de los servicios, incluidos los derechos de autor y los honorarios por servicios técnicos: cuestiones políticas y técnicas (E/C.18/2009/CRP.4);
  - c) Atribución de beneficios en virtud del artículo 7 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo (E/C.18/2009/2);
  - d) Aplicación de impuestos a los proyectos de desarrollo;
  - e) Competencia tributaria en los impuestos sobre las sociedades: incentivos fiscales que han funcionado y que no han funcionado para atraer inversiones extranjeras directas;
  - f) Proyecto de código de conducta de las Naciones Unidas en materia de cooperación internacional en la lucha contra la evasión y la evitación de impuestos (E/C.18/2009/CRP.2);
  - g) Revisión del Manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo (E/C.18/2009/CRP.3 y E/C.18/2009/CRP.3/Add.1);
  - h) Cómo se elaboran los tratados: cuestiones prácticas (E/C.18/2009/3);
  - i) Solución de controversias;
  - j) Cuestiones de carácter general en el examen de los comentarios de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo (E/C.18/2009/CRP.5);
  - k) Precios de transferencia, incluidos un manual y una lista de verificación para los países en desarrollo (E/C.18/2009/5).
7. Fechas y programa del sexto período de sesiones de la Comisión.
8. Aprobación del informe del Comité sobre su quinto período de sesiones.

## Capítulo II

### Organización del período de sesiones

#### A. Apertura del período de sesiones y elección de la Mesa

7. El 19 de octubre de 2009, el Sr. Manuel Montes, Secretario del Comité, declaró abierto el quinto período de sesiones del Comité en nombre del Secretario General de las Naciones Unidas, hasta la elección del Presidente. En sus observaciones introductorias, el Sr. Montes pasó revista a la historia y los objetivos del Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación y a la labor de las Naciones Unidas, en el ámbito de la tributación en general, y señaló a la atención la creciente importancia de la cooperación en cuestiones de tributación para fomentar el desarrollo, así como el mayor interés y expectativas en cuanto a la labor del Comité. La crisis mundial actual había resaltado la importancia de esa cooperación. En particular, destacó el estatuto singular del Comité en su carácter de órgano en el que estaban plenamente representados los intereses de los países tanto en desarrollo como desarrollados, así como la especial orientación en pro del desarrollo plasmada en su mandato. Cada miembro del Comité debía realizar una labor eficaz entre los períodos de sesiones anuales y participar en la labor de los subcomités. Aunque mencionó las restricciones presupuestarias que seguían afectando a la labor de la Organización en materia de tributación, el Sr. Montes aseguró al Comité que la Secretaría continuaría de manera imaginativa y orientada en función de los resultados en la búsqueda de medios y arbitrios para resolver ese problema, y, al propio tiempo, garantizar una participación adecuada de los países en desarrollo.

8. El Sr. Armando Lara Yaffar fue elegido Presidente del Comité por un mandato bienal renovable. En la misma sesión se procedió a elegir a los Vicepresidentes Primero, Segundo y Tercero. El Sr. Tizhong Liao fue elegido Vicepresidente Primero, la Sra. Anita Kapur Vicepresidenta Segunda y el Sr. Henry Louie Vicepresidente Tercero, todos ellos por mandatos bienales renovables. La Sra. Liselott Kana fue elegida Relatora del quinto período de sesiones.

#### B. Aprobación del programa y organización de los trabajos

9. El Presidente expresó su particular agradecimiento al Presidente saliente, Sr. Noureddine Bensouda, por su labor y sus logros en dicha función durante los pasados cuatro años. También se refirió a los resultados de la sesión privada. Señaló la importancia de que el Comité priorizara sus trabajos, de modo de cumplir su amplio mandato de la manera más eficaz y eficiente posible. Informó de que el Comité había considerado que la cuestión más apremiante que tenía ante sí era la relativa a la revisión de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo<sup>1</sup>, que tenía previsto concluir para 2011. La segunda cuestión más apremiante era la preparación del manual práctico sobre precios de transferencia para los países en desarrollo. Había también otras cuestiones que el Comité consideraba muy importantes para dar cumplimiento a su mandato, como se reflejaba en la constitución de nueve subcomités, presididos por los coordinadores que se indican a continuación:

<sup>1</sup> Publicación de las Naciones Unidas, número de venta: S.01.XVI.2.

1. Actualización de la Convención Modelo de las Naciones Unidas. Coordinador: Sr. Robin Oliver
2. Imposición de los servicios. Coordinadora: Sra. Liselott Kana
3. Intercambio de información. Coordinador: Sr. Robin Oliver
4. Solución de controversias. Coordinadora: Sra. Claudine Devillet
5. Cuestiones prácticas relativas a los precios de transferencia. Coordinador: Sr. Stig Sollund
6. Revisión del Manual para la negociación de acuerdos bilaterales. Coordinador: Sr. Bernell Arrindell
7. Artículo 14 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas. Coordinadora: Sra. Liselott Kana
8. Fomento de la capacidad. Coordinadora: Sra. Ifueko Omoigui-Okauru
9. Ganancias de capital. Coordinador: Sr. Tizhong Liao
10. El Comité convino en el mandato de cada uno de sus subcomités y grupos de trabajo y también en algunos aspectos de procedimiento conexos publicados en el sitio web de financiación para el desarrollo en la siguiente dirección: <http://www.un.org/esa/ffd/tax/fifthsession/SubcommitteesMandates.pdf>.

## Capítulo III

### Debate y conclusiones sobre los temas sustantivos relacionados con la cooperación internacional en cuestiones de tributación

#### A. Definición del concepto de establecimiento permanente

11. El Sr. Stig Sollund (Coordinador del anterior Subcomité sobre la definición de establecimiento permanente) presentó el documento E/C.18/2009/CRP.1 relativo a la definición del concepto de “establecimiento permanente”. En su cuarto período de sesiones anual, el Comité había decidido que, habida cuenta de que, en vista de que las opiniones discrepantes en cuanto a si se debía suprimir el artículo 14, era apropiado mantenerlo en la Convención Modelo de las Naciones Unidas, aunque con una alternativa para los países que quisieran que se suprimiera el artículo 14 y que las situaciones abarcadas por dicho artículo se trataran, en cambio, en los artículos 5 y 7.

12. El Sr. Sollund observó que, por lo tanto, lo que estaba ahora en tela de juicio era saber qué redacción se debería dar al artículo 5 para quienes desearan que se suprimiera el artículo 14. Las preocupaciones de quienes deseaban mantener el artículo 14 ya habían sido atendidas en la decisión del Comité antes mencionada. La cuestión relativa a saber si debería mejorarse la redacción del artículo 14 se examinaría por separado en el Subcomité sobre dicho artículo.

13. El Sr. Sollund expuso la propuesta contenida en el documento de redactar un nuevo artículo 5 b) y mantener el actual artículo 5 como artículo 5 a). Aunque la mayor parte del debate se refirió al proyecto de artículo 5 b), en el documento se proponían tres modificaciones aclaratorias independientemente de que se suprimiera o no el artículo 14 (en otras palabras, independientemente de que se aprobara el artículo 5 a) o el artículo 5 b)). Dichas modificaciones eran como sigue:

a) La cláusula introductoria del párrafo 2 del artículo 5 rezaría como sigue: “Se considerarán ‘establecimientos permanentes’”, en lugar de la redacción actual que decía así: “en particular, se considerarán ‘establecimientos permanentes’”;

b) La cláusula introductoria del párrafo 3 del artículo 5 rezaría como sigue: “También se considerarán ‘establecimientos permanentes’”, en lugar de la redacción actual que decía así: “La expresión ‘establecimiento permanente’ comprenderá asimismo”;

c) El apartado b) del párrafo 3 del artículo 5 diría como sigue: “... pero sólo en el caso de que las actividades de esa naturaleza prosigan (en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo) en un Estado contratante durante un período o períodos que en total excedan de 183 días dentro de todo período de 12 meses que empiece o termine durante el año fiscal considerado”, en lugar de la redacción actual que decía así: “... pero sólo en el caso de que las actividades de esa naturaleza prosigan (en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo) en un Estado contratante durante un período o períodos que en total excedan de seis meses, dentro de un período cualquiera de 12 meses”.

14. Se observó que las enmiendas que tenía ante sí el Comité se habían presentado a los miembros anteriores del Comité en junio de 2009 conforme al “procedimiento

escrito”, pero que no se había llegado a un acuerdo al respecto a pesar de que no había habido objeción a que en lugar de hablar de “seis meses” en el apartado b) del párrafo 3 se hablara de “183 días”.

15. Tras la exposición del Sr. Sollund, continuó el debate sobre las enmiendas propuestas. Se sugirió que se siguiera más estrechamente la estructura actual del artículo 5 y se observó que la inclusión de las palabras “no obstante las disposiciones anteriores del presente artículo”, al principio del actual párrafo 7 podía inadvertidamente alterar la aplicación de dicho párrafo.

16. El Comité continuó el debate de las propuestas en la sesión privada y, el último día del período de sesiones anual, el Sr. Sollund informó al Comité de las modificaciones sugeridas a la redacción original del artículo.

17. **Los miembros acordaron que la cláusula introductoria del párrafo 2 continuaría diciendo: “En particular, se considerarán ‘establecimientos permanentes’”, y que la cláusula introductoria del párrafo 3 continuaría diciendo así: “La expresión ‘establecimiento permanente’ comprenderá asimismo”.**

18. **Los miembros convinieron también en que se modificara el apartado b) del párrafo 3 del siguiente modo: “... pero sólo en el caso de que las actividades de esa naturaleza prosigan (en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo) en un Estado contratante durante un período o períodos que en total excedan de 183 días dentro de todo período de 12 meses que empiece o termine durante el año fiscal considerado”, en lugar de la redacción actual que decía así: “... pero sólo en el caso de que las actividades de esa naturaleza prosigan (en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo) en un Estado contratante durante un período o períodos que en total excedan de seis meses, dentro de un período cualquiera de 12 meses”. Se decidió también que en el comentario al artículo 5 se incluyera una redacción para quienes desearan suprimir el artículo 14, que diría como sigue:**

**“La expresión ‘establecimiento permanente’ comprenderá asimismo:**

**a) Unas obras, una construcción o un proyecto de instalación y montaje o unas actividades de inspección relacionadas con ellos, pero sólo cuando tales obras, proyecto o actividades continúen durante un período superior a seis meses;**

**b) La prestación de servicios por una empresa por intermedio de sus empleados o de otro personal contratado por la empresa para ese fin, pero sólo en el caso de que las actividades de esa naturaleza prosigan (en relación con el mismo proyecto o con un proyecto conexo) en un Estado contratante durante un período o períodos que en total excedan de 183 días dentro de todo período de 12 meses que empiece o termine durante el año fiscal considerado;**

**c) En el caso de una persona natural, la prestación de servicios en un Estado contratante por parte de dicha persona natural, pero sólo si permanece en dicho Estado por un período o períodos que en total excedan de 183 días dentro de todo período de 12 meses que empiece o termine durante el año fiscal considerado.”**

19. El Comité estuvo de acuerdo con la propuesta, si bien se reconoció que considerar que el artículo 14 1) b) se aplicaba exclusivamente a personas naturales haría que el párrafo 3 c) (en la redacción final antes mencionada) quedara explícitamente limitado a las personas naturales. La redacción aprobada por el Comité reflejó una opinión consignada en el párrafo 9 del comentario sobre el artículo 14 (en el sentido de que el artículo 14 se refería exclusivamente a las personas naturales). Algunos países no estuvieron de acuerdo con dicha opinión y se convino en que se dejaría constancia de ello en forma apropiada en el comentario sobre el artículo 5. Se reconoció que, en éste y otros aspectos de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, los cambios que en el futuro se hicieran en otros artículos (en particular, el artículo 14) naturalmente exigirían enmiendas correlativas en la actualización de 2011.

## **B. Imposición de los servicios, incluidos los derechos de autor y los honorarios por servicios técnicos: cuestiones políticas y técnicas**

20. La Sra. Liselott Kana, coordinadora del antiguo Subcomité sobre el artículo 14 y la imposición de los servicios y actualmente Coordinadora de los dos Subcomités que se ocupaban de las partes respectivas de su mandato, presentó el documento E/C.18/2009/CRP.4. Dado que en la próxima versión de la Convención Modelo de las Naciones Unidas se mantendría el artículo 14 y dado que se había reconocido que su actual redacción planteaba algunas dificultades, en 2008 se había establecido el anterior Subcomité mencionado *supra* con objeto de examinar con más detalle esas dificultades y sus posibles soluciones. El documento que se había presentado reflejaba la fase inicial de dicho examen.

21. Se examinaron las dificultades en relación con el artículo 14:

a) *Inclusión de actividades distintas de la prestación de servicios profesionales.* El principal problema a ese respecto era que el actual artículo 14 contenía en su redacción las palabras “otras actividades de carácter independiente”, que ni estaban definidas en la Convención Modelo de las Naciones Unidas ni se explicaban en los comentarios;

b) *Incertidumbres en cuanto al ámbito de aplicación.* La cuestión del ámbito personal se había examinado fundamentalmente en el contexto de los trabajos relativos a la definición de establecimiento permanente en años recientes. En el texto del artículo 14 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas se empleaba la expresión “residente” que prima facie abarcaba tanto a una persona natural como a una sociedad; sin embargo, el comentario sobre el artículo 14 se refería exclusivamente a personas naturales, ambigüedad que había dado lugar a interpretaciones divergentes por parte de los países en cuanto al ámbito de aplicación del artículo 14;

c) *Dificultades para aplicar el artículo 14 a causa de interpretaciones divergentes del término “centro fijo”.* En los comentarios actuales se señalaba que el término “centro fijo” era análogo a “establecimiento permanente”. Sin embargo, algunos participantes indicaron que hacían una distinción entre ambos términos;

d) *Deducción de los gastos de un centro fijo.* Los comentarios de las Naciones Unidas se remitían a los comentarios de la OCDE y señalaban que, en

virtud del artículo 14, se debía autorizar la deducción de los gastos de un centro fijo. Sin embargo, esa posibilidad no se mencionaba explícitamente en el texto del artículo 14 y ello creaba problemas de interpretación en algunos países; a ese respecto se solía plantear un problema en los países de tradición jurídica romanista que acaso no se planteara en los países de common law.

22. Habida cuenta de las dificultades antes señaladas, la Sra. Kana dijo que sería conveniente que las deliberaciones sobre las propuestas para mejorar el artículo 14 se centraran en esas cuestiones.

23. La Sra. Kana, haciendo referencia al cuestionario que figuraba en el anexo del documento E/C.18/2009/CRP.4, pidió a los representantes de los países que lo rellenaran y lo devolvieran a fin de contar con una mejor información en las deliberaciones.

24. Había muchas interpretaciones y enfoques divergentes en cuanto a la imposición de los servicios y debería haber una redacción amplia que consolidara diferentes opciones en el texto del articulado o en los comentarios y explicara cuidadosamente sus consecuencias, a fin de plasmar las realidades de distintos países y hacer que en la práctica la Convención Modelo de las Naciones Unidas fuera lo más útil y pertinente posible.

25. Durante el debate, algunos participantes rechazaron la idea de incluir una definición de centro fijo y de distinguir entre los términos “centro fijo” y “establecimiento permanente”. A juicio de algunos participantes, la cuestión de la “imposición de los servicios” no se debería examinar en el seno del mismo Subcomité que se ocupara del artículo 14 y, como se señaló *supra*, el Comité había decidido crear dos subcomités diferentes: uno sobre el artículo 14 y otro sobre la imposición de los servicios (incluidos los honorarios por servicios técnicos), y que ambos grupos fueran presididos por la Sra. Kana, habida cuenta de la interrelación de ambas cuestiones.

**26. Se convino en que el subcomité sobre el artículo 14 limitaría sus actividades a redactar un texto revisado del artículo 14, junto con el texto de los comentarios sobre dicho artículo, y a velar por la coherencia con el comentario sobre el artículo 5. El Subcomité sobre la Imposición de los Servicios examinaría cuestiones relacionadas con los servicios, incluidos los honorarios por servicios técnicos. El Subcomité sobre el artículo 14 trataría de preparar un informe final para 2011, de modo que las modificaciones se pudieran incorporar en la próxima versión de la Convención Modelo de las Naciones Unidas. El Subcomité sobre la Imposición de los Servicios trataría de disponer de un informe inicial con destino a la próxima reunión del Comité y de un informe final antes de la expiración del mandato de los miembros actuales del Comité en 2013.**

### **C. Atribución de beneficios en virtud del artículo 7 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo**

27. El Sr. Robin Oliver, al presentar el documento E/C.18/2009/2, observó que, de resultas de las deliberaciones celebradas en el cuarto período de sesiones del Comité, este le había pedido que presentara un documento breve en el quinto período de sesiones sobre los avances más recientes en la OCDE en relación con el artículo 7 de la Convención Fiscal Modelo de la OCDE sobre el ingreso y el capital y su posible incidencia en la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

28. El Sr. Oliver dijo que la OCDE había realizado una labor significativa en ese ámbito. En su actualización de 2008, había incorporado un comentario revisado sobre el artículo 7. Se estimaba que en la actualización de 2010 se incorporaría un nuevo artículo 7, basado en el informe de la OCDE sobre la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes (de 2008)<sup>2</sup>.

29. En la exposición se llegó a la conclusión de que el comentario revisado de la OCDE sobre el artículo 7 se basaba en el actual artículo 7 y no introducía modificaciones importantes que pudieran afectar al artículo 7 similar de la Convención Modelo de las Naciones Unidas. El Sr. Oliver opinó que el proyecto de nuevo artículo 7 introduciría modificaciones importantes que estarían en conflicto con el artículo 7 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas. El nuevo proyecto de artículo 7 requeriría que se considerara a los establecimientos permanentes como entidades jurídicas discretas de carácter ficticio o teórico, con un activo, capital y pasivo distribuido entre las sucursales y las casas matrices fundamentalmente de acuerdo con “las funciones humanas importantes”.

30. En particular, se reconocerían deducciones por pagos nominales de derechos de autor e intereses y márgenes de beneficios por servicios prestados por las casas matrices a las sucursales. La Convención Fiscal Modelo propuesta de la OCDE, sin embargo, no autorizaría la imposición de una retención en la fuente sobre esos pagos nominales.

31. Se estimó, pues, que el nuevo artículo 7 de la OCDE, podía alterar el equilibrio entre la tributación del Estado fuente y la del Estado de residencia, en perjuicio de los intereses de muchos países en desarrollo. Ello era contrario explícitamente al párrafo 3 del artículo de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, que no autorizaba deducciones por esos pagos teóricos (si bien los bancos eran considerados como un caso especial cuando se trataba del interés teórico).

32. Se indicaron las cuatro opciones que tenía ante sí el Comité para llevar adelante su cometido: a) adoptar el método propuesto de la OCDE, expuesto en el informe de 2008 de la OCDE, b) no tener en cuenta o abstenerse de mencionar esos avances en la próxima actualización de las Naciones Unidas; c) volver a redactar en forma extensiva el actual comentario de las Naciones Unidas a la luz de esos avances; o d) adoptar un método minimalista en cuanto a las modificaciones del comentario sobre el artículo 7 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas,

---

<sup>2</sup> OCDE, 2008; puede consultarse en [www.oecd.org/dataoecd/20/36/41031455.pdf](http://www.oecd.org/dataoecd/20/36/41031455.pdf).

señalando de manera explícita que el Comité no había adoptado el método consignado en el informe de la OCDE.

33. Algunos participantes expresaron su apoyo a la revisión de la OCDE de los comentarios sobre el artículo 7 de su Convención Fiscal Modelo de la OCDE y del artículo 7 mismo, y dijeron que todo lo que la revisión de la OCDE había hecho había sido tomar más seriamente en cuenta principios que ya estaban contenidos en el artículo 7. Dichos participantes no estuvieron de acuerdo en que las modificaciones alteraran el equilibrio entre la imposición en el Estado fuente y el estado de residencia en los tratados, y estimaron que los trabajos de la OCDE impartirían mayor certidumbre a la atribución de beneficios, en provecho tanto de las administraciones fiscales como de los contribuyentes y sus asesores.

34. En las deliberaciones se convino en que, independientemente del método que fuera apropiado para la Convención Fiscal Modelo de la OCDE, el Comité no debiera considerar que el enfoque del artículo 7 consignado en el informe de 2008 de la OCDE era pertinente para la Convención Modelo de las Naciones Unidas (la opción d) *supra*). Ello se debía a que estaba en conflicto directo con el párrafo 3 del artículo 7 de las actuales Convenciones Modelo de la OCDE y de las Naciones Unidas que, en general, no autorizaban deducciones por cuantías “pagadas” (distintas del reembolso de gastos efectivos) por un establecimiento permanente a su casa matriz. Se estimó que dicha norma seguía siendo apropiada en el contexto de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, independientemente de los cambios que se introdujeran en la Convención Fiscal Modelo de la OCDE y sus comentarios.

**35. Se acordó que en la próxima actualización se adoptara un enfoque minimalista de los cambios de redacción en el comentario sobre el artículo 7 e incluso que se dijera que el Comité no había considerado que el método consignado en el informe de 2008 de la OCDE fuera pertinente para la Convención Modelo de las Naciones Unidas. Dicha actualización debiera también incluir una declaración breve respecto de por qué la Convención Modelo de las Naciones Unidas era diferente del nuevo método de la OCDE. El documento presentado por el Sr. Oliver se remitió al Subcomité sobre la revisión del Manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales con la mira de que se lo incluyera en la versión revisada del Manual.**

36. El Presidente manifestó su agradecimiento al Sr. Oliver por su labor y por su clara explicación de una cuestión tan difícil, y observó que el Grupo de Trabajo sobre el artículo 7, presidido por el Sr. Oliver, elaboraría la “revisión minimalista” propuesta del comentario.

#### **D. Aplicación de impuestos a los proyectos de desarrollo**

37. El Sr. Jacques Sasseville se refirió a los documentos de 2006 (E/C.18/2006/5) y 2007 (E./C.18/2007/CRP.12) sobre la cuestión. En el primero de esos documentos se había resumido la práctica en vigor sobre la aplicación de impuestos a la asistencia externa para proyectos. Se había sostenido que debía volverse a examinar todo supuesto de que los donantes debieran gestionar una exoneración tributaria en los países receptores en beneficio de los proyectos a los cuales aportaban financiación. Se había propuesto que se elaboraran directrices con miras a aplicar un enfoque más coordinado que los países pudieran estar en libertad de adoptar. En el documento de 2007 se había incluido un proyecto de directrices que podía servir

para celebrar consultas con todas las partes interesadas, incluidos los organismos donantes. No se había preparado ningún documento con destino al debate en 2009, pues la presentación era una actualización.

38. El Sr. Sasseville explicó que, si bien había resultado muy difícil convocar una reunión de todas las partes interesadas para examinar esas cuestiones, y la reunión propuesta con ocasión del período de sesiones de 2008 aún no había tenido lugar, era significativo que la cuestión se hubiera examinado en el Foro Africano sobre Administración Tributaria. Una de las cuestiones que se discutirían con los donantes se refería a la aplicación de impuestos a los proyectos de desarrollo y a la función de las exoneraciones tributarias como incentivo para atraer inversiones extranjeras directas. El objetivo era convocar una reunión entre representantes de gobiernos y organismos donantes (a principios de 2010) para examinar esas cuestiones muchas veces sensibles.

39. Tras la presentación del Sr. Sasseville, los miembros y participantes debatieron la cuestión y algunos dijeron que los organismos donantes deberían tener más en cuenta las externalidades de sus decisiones de gestionar exoneraciones tributarias.

40. **El Comité convino en que se trataba de una cuestión importante, pues el efecto de grandes proyectos que quedarán excluidos de la fiscalidad era particularmente importante para los países en desarrollo, y observó que acogería con beneplácito las actualizaciones que pudieran presentar el Sr. Sasseville, el Sr. Thuronyi y otros interesados en esos trabajos.**

#### **E. Competencia tributaria en los impuestos sobre las sociedades: incentivos fiscales que han funcionado y que no han funcionado para atraer inversiones extranjeras directas**

41. El Secretario del Comité, Sr. Manuel Montes, presentó la cuestión al Comité e instó a los miembros a que analizaran en qué medida los incentivos tributarios habían funcionado. Dijo que la Secretaría redactaría un documento sobre el tema para su análisis y debate por el Comité en su sexto período de sesiones.

42. El Sr. Montes dijo también que las deliberaciones actuales sobre la reglamentación de los mercados financieros podrían dar lugar a un nuevo ámbito de interés para el Comité, en consonancia con su mandato. La competencia tributaria sobre actividades de factoraje, los centros financieros competitivos y los incentivos fiscales que se concedían a esos centros serían temas importantes en esa materia.

43. El Secretario Adjunto del Comité, Sr. Michael Lennard, informó al Comité de que las Naciones Unidas podían tener listo el documento aproximadamente en los próximos seis meses. El documento debiera concentrarse principalmente en una región determinada a fin de que se pudieran extraer lecciones regionales de aplicación más general.

44. En el debate, muchos participantes hicieron ver el aspecto político de los incentivos fiscales, práctica que muchas veces estaba desvinculada de la administración fiscal. Un incentivo se concedía por lo común con la expectativa de que el inversionista extranjero capitalizara inversiones y aumentara su inversión en el país, circunstancia que podía o no hacerse realidad en la práctica. La negociación

muchas veces se celebraba en un nivel que escapaba a las consideraciones tributarias y presupuestarias.

45. El descuento por impuestos potenciales se mencionó como ejemplo de una práctica que, en general, ya no contaba con el apoyo de los países desarrollados y que los países en desarrollo proponían con menos frecuencia que en el pasado. Se señaló que, al rehusarse a convenir en créditos por impuestos potenciales en los acuerdos fiscales, el país desarrollado en realidad estaba captando para sí mismo el beneficio otorgado por el país en desarrollo al reducir los impuestos para alentar las inversiones.

46. Muchos de los participantes estuvieron de acuerdo en que se preparara un documento y señalaron, en conclusión, que debería reflejar la variedad de experiencias de diversos países. Muchos de los países que intervinieron en el debate mencionaron su propia experiencia nacional. Aunque algunos países habían optado por abolir los incentivos fiscales, la inversión extranjera directa había aumentado de manera señalada, lo cual demostraba que los incentivos fiscales no eran la razón principal de la inversión extranjera. Otros mencionaron avances en grupos regionales respecto del intercambio de información sobre incentivos fiscales como medio de mejorar las prácticas en esa materia.

**47. El Comité llegó a la conclusión de que sería útil ver de qué manera las distintas regiones del mundo podrían coordinar sus enfoques en el ámbito de los incentivos fiscales e intercambiar experiencias. Se acordó que era preciso continuar el debate del tema a nivel del Comité. El Comité decidió que la Secretaría de las Naciones Unidas preparara un documento sobre el tema, en el cual se recogiera la bibliografía en la materia y se señalaran a la atención otras cuestiones que el Comité pudiera examinar. El documento se presentaría al Comité para su examen en el sexto período de sesiones.**

## **F. Proyecto de código de conducta de las Naciones Unidas en materia de cooperación internacional en la lucha contra la evasión y la evitación de impuestos**

48. El Sr. Robin Oliver no había integrado el anterior Subcomité sobre intercambio de información, que había examinado el código de conducta; sin embargo, convino, a petición del Presidente, en presentar el documento del Subcomité sobre el proyecto de código de conducta (E/C.18/2009/CRP.2) en ausencia del Sr. Miguel Ferre, que había sido el coordinador de dicho Subcomité en su debate de la cuestión.

49. A modo de antecedente, se explicó que el Comité había decidido elaborar un código de conducta en materia de cooperación en la lucha contra la evasión internacional de impuestos. En el período de sesiones de 2008 se había examinado un proyecto y se había distribuido un documento técnico de trabajo sobre el proyecto de código con destino a la Conferencia internacional de seguimiento sobre la financiación para el desarrollo encargada de examinar la aplicación del Consenso de Monterrey, celebrada en diciembre de 2008.

50. Desde entonces, el Subcomité sobre intercambio de información había continuado su elaboración del proyecto de código. En el anexo 1 del documento de trabajo del grupo figuraba el proyecto de texto del código de conducta, redactado

por el Sr. Ferre, tras las deliberaciones en el seno del Subcomité. Como se señalaba en el documento del Sr. Ferre, no había habido unanimidad en el Subcomité, pues un miembro del Subcomité había estimado que el código se fundaba de manera excesiva en el artículo 26 y que debería ser más “ambicioso”.

51. El Sr. Oliver dijo que aprobaba el proyecto elaborado por el coordinador, aunque reconoció que necesitaba algún refinamiento. Sugirió que el Comité debería tratar de llegar a un acuerdo sobre un proyecto de código en el quinto período de sesiones, meta que en última instancia se había alcanzado. Se explicó que el Comité mismo no aprobaría el código. En cambio, lo transmitiría al Consejo Económico y Social para su aprobación en la forma apropiada. En la práctica, era de presumir que el procedimiento en ese caso fuera que algunos países redactaran un proyecto de resolución en apoyo del Código en forma apropiada y que dicho proyecto de resolución se debatiera en el Consejo.

52. El Sr. Oliver observó que el código, de ser adoptado a nivel de los Estados, constituiría un compromiso de:

a) Establecer un régimen eficaz de intercambio de información sobre cuestiones fiscales, tanto penales como civiles;

b) Velar por que no hubiera restricciones sobre el intercambio de información debido a la aplicación del principio de la doble incriminación o en virtud de un requisito de interés fiscal interno;

c) Instituir un régimen de confidencialidad apropiado para la información por intercambiar y las salvaguardias y limitaciones aplicadas a la información sobre los contribuyentes;

d) Asegurar que se dispusiera de información fiable, en particular cuentas bancarias, titularidad, identidad e información contable pertinente, con facultades para obtener y comunicar esa información en casos de solicitudes específicas.

53. Hubo un amplio debate sobre el proyecto de código y se convino en que era preciso refinar el uso de conceptos tales como “norma”, “principio” e intercambio de información “automático” y “espontáneo”. Hubo acuerdo por parte de muchos miembros de que el Comité debiera recomendar un proyecto de código conforme a los parámetros propuestos. Sin embargo, se destacaron diversas cuestiones de redacción y se introdujeron modificaciones en el proyecto. Debería hacerse una distinción entre lo que el código establecía ahora como nivel mínimo de cooperación internacional, por un lado, y las aspiraciones para el futuro, por el otro.

54. Se examinó a qué nivel de cooperación debería orientarse el documento. Algunos oradores estimaron que el código debiera establecer un mandato de intercambio “automático” de información a fin de formular así una advertencia enérgica contra la evasión tributaria y ayudar a los países en desarrollo, que bien podrían tropezar con dificultades para lograr el nivel de conocimientos preciso para presentar una petición de intercambio de información, tales como los detalles de las cuentas bancarias. Otros oradores observaron que se corría el riesgo de un uso excesivo del intercambio automático de información, incluidos los problemas logísticos para hacer realidad un intercambio automático de información eficaz y para analizar la información recibida, y sugirieron que esa modalidad de intercambio de información era solo una de muchas modalidades para intercambiar información.

55. El resultado fue que se estableciera en el código un nivel mínimo de cooperación internacional que todas las jurisdicciones, incluidos los países en desarrollo, estuvieran actualmente en condiciones de facilitar, con la aspiración de un nivel mayor de cooperación a medida que las circunstancias de una jurisdicción lo permitieran.

56. Otra cuestión debatida fue el ámbito de aplicación del código, esto es, si el código debía aplicarse tanto a la elusión de impuestos como a la evasión fiscal. Algunos participantes sostuvieron que ocuparse exclusivamente de la evasión fiscal reduciría el ámbito de aplicación del código en el mundo real, donde se desdibujaban los límites entre evasión fiscal y elusión fiscal, y que este ámbito de aplicación limitado podría dar lugar a que fuera más difícil (y no más fácil) frustrar las complejas maniobras de elusión de impuestos que se servían de esas “distinciones imprecisas”.

**57. El Comité aprobó el proyecto de código de conducta en la forma consignada en el anexo del presente informe. También se autorizó al Presidente a presentar esa versión al Consejo Económico y Social en forma apropiada. El Presidente agradeció al Sr. Oliver su exposición tan competente sobre un tema complejo con un plazo tan breve y agradeció asimismo al Subcomité y a su coordinador, el Sr. Ferre, la labor que habían realizado. Agradeció además a los participantes las valiosas ideas que habían aportado, que habían contribuido a que se diera cima a la ambiciosa tarea de ultimar el proyecto de código en el período de sesiones.**

58. En cuanto a las cuestiones más generales relativas al intercambio de información, se mencionaron los avances en relación con el Foro Mundial sobre Transparencia Tributaria e Intercambio de Información, y el Comité convino en que la Secretaría de las Naciones Unidas bien podría participar útilmente en calidad de observador en el Foro Mundial y que debería establecer un enlace, en primer lugar, con el Presidente respecto de la manera más apropiada de llevar adelante esa sugerencia. El Subcomité sobre intercambio de información se ocuparía del seguimiento de la evolución del Foro Mundial.

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

59. El Sr. Stephen Crow expuso los aspectos principales de las cuestiones que se habían examinado en el documento E/C.18/2009/CRP.3 y observó que el Sr. Frank Brunetti, que había coordinado los trabajos del Subcomité, no había podido asistir a la reunión. En el curso de su exposición, el Sr. Crow destacó la importancia de contar con un Manual que fuera en la mayor medida posible, tanto práctico como útil.

60. El Sr. Crow señaló que, la Convención Modelo de las Naciones Unidas en años anteriores, se había orientado hacia un público con un cierto nivel de conocimiento especializado. Bien podría pensarse que ese público destinatario ya no sería el destinatario apropiado para el Manual en el futuro, pues éste trataba de abarcar el mayor número posible de países en desarrollo. El Sr. Crow pidió al Comité que suministrara algunas orientaciones básicas respecto de lo que a su juicio debiera

consignarse en el apéndice que se proponía en el documento y, a ese respecto, mencionó algunos ejemplos de lo que, a su entender, debería consignarse en dicho apéndice.

61. La mayor parte de la exposición se refirió al método científico que se adoptaría para preparar el Manual y las directrices sobre la Convención Modelo de las Naciones Unidas. El Sr. Crow se declaró a favor de un método científico, con el concurso de un grupo de revisión por homólogos, con miras a adoptar un procedimiento similar al que se empleaba en la preparación de artículos académicos. La presentación de artículos debiera ser transparente. Sugirió que la decisión de incluir o rechazar los artículos que se presentaran debería adoptarse por medio de un grupo de revisión. El grupo de revisión por homólogos debería estar integrado por algunos miembros del Comité y algunos observadores. La función del grupo de revisión por homólogos sería aprobar una inclusión propuesta y decidir si el documento se debería o no señalar a la atención del Comité. El grupo de revisión no estaría facultado para aprobar o rechazar un artículo en su totalidad. Sería un primer filtro y sus decisiones serían examinadas por el Comité y por el grupo de revisión y seguidamente comunicadas para su resolución. Se adoptaría un calendario que asegurara que hubiera un examen suficiente antes del período de sesiones anual pertinente.

62. El Presidente declaró abierto el debate y reiteró que el Manual no debiera ser ni una repetición de la Convención Modelo de las Naciones Unidas ni simplemente una compilación de los documentos que no era adecuado incorporar en los comentarios. El Sr. Crow dijo que había consenso en que la Convención Modelo de las Naciones Unidas, los comentarios y el Manual se deberían redactar con la mira de que guardaran relación entre sí, estuvieran integrados y constituyeran un todo correlacionado. Un Manual conforme a ese criterio debiera abarcar las técnicas de negociación (aspectos políticos, análisis jurídico, formación y normativa); la aplicación e interpretación de los acuerdos fiscales (incluidos los principios de la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados); e informes individuales, pero breves, sobre cuestiones de interés dimanadas de las deliberaciones del Comité. Si los informes presentados fueran extensos, el Comité debería tratar de incluir solo una síntesis y remitir al lector al texto del informe completo en un sitio web de las Naciones Unidas.

63. El Sr. Crow observó que el Manual podría también contener otras remisiones al sitio web de las Naciones Unidas, con lo cual en su versión definitiva pasaría a ser un documento más conciso. En los comentarios se debieran consignar materiales interpretativos directamente vinculados con el texto de los artículos pertinentes; el Manual, en cambio, debiera contener información útil que sirviera de guía a los negociadores de acuerdos fiscales que no tuvieran experiencia suficiente. Además, debiera ser, en la mayor medida posible, neutral y atemporal, de modo que no hubiera necesidad de revisiones constantes. Aunque podría hacer remisión a otras fuentes y documentos en la Internet, se debiera tratar de que fuera un documento autónomo.

64. Se formularon diversas observaciones respecto del método antes indicado. Los miembros del Comité y los representantes manifestaron la preocupación de que el apéndice del Manual no fuera demasiado extenso o consignara opiniones diferentes de los principios establecidos de la Convención Modelo de las Naciones Unidas o los comentarios. Se explicó que el proceso de selección tenía por objeto limitar la

aceptación de artículos a contribuciones importantes y que se privilegiaría el uso de extractos que remitiera al texto completo de los documentos. Tanto los principios como las directrices se habían concebido con la mira de excluir la selección de documentos que expresaran opiniones divergentes.

65. Se preguntó también respecto de la disponibilidad del Manual y el apéndice en línea. La Secretaría aclaró que la cuestión de utilizar documentos virtuales o impresos se había examinado en el cuarto período de sesiones, como se consignaba en el párrafo 74 del informe del Comité sobre el cuarto período de sesiones. La Secretaría informó de que era preciso contar con una versión impresa del Manual, pues no había certeza de que hubiera acceso a la Internet en todos los países y circunstancias. No obstante, el uso de hiperenlaces sería particularmente útil en un documento de esa índole y un documento electrónico se podría actualizar más fácilmente, razón por la cual había que estudiar la publicación electrónica, con sujeción a las restricciones de recursos habituales. La Secretaría observó que el problema principal de una página web eran los aspectos del costo y de los recursos conexos y, en particular, la cuestión de suministrar una traducción de todos los documentos publicados en el sitio web en los seis idiomas oficiales de las Naciones Unidas.

66. Algunos participantes dijeron que era prematuro hablar de un apéndice antes de que se preparara el Manual. El Sr. Crow señaló que los parámetros del Manual se habían aprobado en el cuarto período de sesiones, en 2008, razón por la cual había fundamento suficiente para considerar la cuestión de un apéndice. Otros participantes manifestaron la duda de que el proceso académico de revisión por homólogos que se proponía en el documento fuera necesario o incluso apropiado. A su juicio, la mayor parte de los documentos deberían publicarse en línea y no se necesitaría un método tan estricto de revisión por homólogos.

67. El Sr. John Bischel presentó un documento relativo a los métodos básicos empleados en la negociación de acuerdos fiscales (E/C.18/2009/CRP.3/Add.1). En el documento se examinaban cuestiones básicas que un nuevo negociador de acuerdos fiscales presumiblemente encontraría en la negociación de los 10 primeros artículos de un tratado. El Sr. Bischel hizo un esbozo histórico y práctico de los aspectos que se planteaban cuando se negociaba un acuerdo, e indicó que en el sexto período de sesiones se podría presentar la versión final del documento. El documento debería considerarse como un documento en curso de elaboración con destino al cual los miembros del Comité podían hacer contribuciones, formular comentarios y sugerir mejoras.

68. El tema suscitó diversas observaciones. Algunos de los miembros estimaron que era preciso un análisis más a fondo de los distintos temas abordados en el documento. Otros se inclinaron en favor de un esbozo general de los temas, pues el objetivo sería señalar los riesgos con los que podían tropezar para los negociadores novicios, especialmente en lo que concernía al abandono de derechos de imposición en la fuente en el marco de un tratado, sin llegar a comprender o percibir plenamente sus ramificaciones.

69. Uno de los principales temas de debate fue el marco analítico enunciado en el documento: todos los temas examinados en el documento partían de un análisis de la Convención Fiscal Modelo de la OCDE, y solo luego se pasaba al análisis de la Convención Modelo de las Naciones Unidas. Debería ponerse el acento en la Convención Modelo de las Naciones Unidas y, por lo tanto, había que modificar

la redacción del texto. El Manual debería reflejar asimismo la revisión de la Convención Modelo de las Naciones Unidas prevista para 2011.

70. Hubo también un debate a fondo sobre los temas que deberían incluirse en el Manual, incluida la posibilidad de que el artículo 2 comprendiera otros impuestos (por ejemplo el zakat islámico o el “impuesto eclesiástico” alemán) y la deliberación del Comité respecto de si el artículo 5 3) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas debía o no ser considerado como una ficción jurídica a los fines del establecimiento permanente.

71. Algunos participantes manifestaron su apoyo en favor de un Manual más conciso que el contemplado por otros participantes, pues estimaron que no debería ser tan amplio que hiciera difícil la referencia y la actualización. El Sr. Bischel estuvo de acuerdo en que, si se proponía un manual amplio y detallado sobre los acuerdos fiscales, se corría el riesgo de que insumiera mucho tiempo ultimarlos, con lo cual no tendría el efecto deseado. Reconoció que el Manual se tendría que actualizar una vez que se ultimara la próxima versión de la Convención Modelo. Aclaró, además, que la labor plasmaba los trabajos realizados y la orientación impartida por los Subcomités y Grupos de Trabajo anteriores. Agradeció a los participantes las sugerencias que habían formulado y les aseguró que todas ellas se tendrían en cuenta y se incorporarían cuando correspondiera en la versión actualizada del documento.

**72. Se acordó que el Sr. Crow y el Sr. Bischel celebrarían consultas con el coordinador del Subcomité sobre el Manual, el Sr. Arrindell, a fin de analizar con más detenimiento el contenido que los miembros quisieran incorporar al Manual. El Presidente, que expresó la esperanza de que continuaran participando activamente en esa labor, manifestó su agradecimiento al Sr. Crow y al Sr. Bischel y (en su ausencia) al Sr. Brunetti, así como a otros miembros del Grupo de Trabajo por la labor que habían realizado.**

## **H. Como se elaboran los tratados: cuestiones prácticas**

73. El Sr. Victor Thuronyi presentó el documento E/C.18/2009/3, que el Comité había solicitado en su cuarto período de sesiones y en el cual se examinaban diversas cuestiones relacionadas con el proceso de la negociación de tratados. En el documento se sugería que el Comité, de conformidad con su mandato amplio, tal vez quisiera:

a) Examinar la experiencia relativa a la utilización de la Convención Modelo de las Naciones Unidas en negociaciones concretas de tratados, así como la inclusión en tratados de disposiciones que no figuraban en la Convención Modelo, con la mira de saber si podrían ser pertinentes para la labor del Comité;

b) Impartir orientación a los negociadores de tratados respecto de la estrategia de negociación;

c) Examinar la forma en que los Estados podrían mejorar su capacidad para negociar y administrar tratados;

d) Ayudar a los países a elaborar una estrategia general de negociación de tratados.

74. En el documento se sugería que no necesariamente podría ser deseable para muchos países en desarrollo la expansión de la actual red de tratados, y que muchos de los efectos de los tratados bien se podrían obtener, en cambio, mediante la adopción de medidas unilaterales de derecho interno. Por último, en el documento se sugería que unos tratados más limitados (que bien se podrían llamar “tratados ligeros”), quizás de carácter multilateral, podrían ser más útiles para algunos países que no tenían establecida una red amplia de acuerdos fiscales sobre doble tributación o carecían de capacidad práctica para establecerla dentro de un plazo razonable.

75. Varios oradores dijeron que en el documento se examinaban asuntos que eran de interés especial para los países en desarrollo. Hubo acuerdo general en que era conveniente que cada país negociara tratados dentro del marco de una estrategia general y que los negociadores se opusieran, en la medida de lo posible, a la concertación de tratados por razones políticas desvinculadas de la administración fiscal o de las necesidades económicas.

76. Se sugirió que podría ser útil que el Fondo Monetario Internacional elaborara un estudio sobre la correlación entre la corriente de inversiones y el número de tratados, pues a menudo se planteaba la cuestión de los beneficios de inversión dimanados de los acuerdos fiscales pero, sin que se arribara a conclusiones bien definidas.

77. No se llegó a ninguna conclusión firme en cuanto a saber si era deseable una expansión sustancial de la red general de tratados, como reflejo, en parte, de las distintas posiciones en las que se encontrarían diferentes Estados, según factores como el nivel de desarrollo, el tamaño de un país receptor de las inversiones y el atractivo de ese destino.

78. Si bien se reconoció que mediante medidas unilaterales se podían obtener muchos de los beneficios dimanados de los acuerdos fiscales, algunos oradores se mostraron escépticos en cuanto a la posibilidad de obtener beneficios únicamente por medio de medidas unilaterales, pues estas carecían de la solemnidad y permanencia aparente de las obligaciones asumidas por los Estados en derecho internacional, que persistían pese a los cambios de gobierno o de políticas hasta que eran renegociadas o, cosa que rara vez ocurría, rescindidas.

79. Se manifestó algún apoyo en favor del concepto de un tratado o tratados “ligeros”, particularmente en el plano regional; a ese respecto, un participante observó que, en efecto, se había elaborado un tratado modelo “ligero” bajo los auspicios de la Comunidad de África Meridional para el Desarrollo (SADC). Se trataba de una medida provisional para autorizar el intercambio de información, a corto y no a largo plazo. Otros participantes se refirieron a la experiencia de los países del Caribe (el Acuerdo Modelo de la Comunidad del Caribe (CARICOM)) y de los países nórdicos (la Convención Modelo de los países nórdicos) y se inclinaron en favor de la idea de que los países más pequeños dentro de una misma región concertaran acuerdos multilaterales porque tenían legislación e intereses muy similares y tendrían una posición más fuerte en las negociaciones para concertar un tratado colectivamente.

80. Aunque el examen del concepto “tratado ligero” se consideró, en general, necesario, se estimó también que era prematuro sacar conclusiones respecto de los beneficios que podrían dimanarse de ese tipo de tratados. En particular, varios

oradores plantearon interrogantes respecto de cuánto se podría lograr mediante un procedimiento de acuerdo mutuo si en el tratado no se incluían normas sustantivas con arreglo a las cuales hubiera que llegar a un mutuo acuerdo. Otros hicieron ver la dificultad de que hubiera un tratado apropiado para grupos que carecían de afinidad en cuanto a la región, el tamaño, el nivel de desarrollo y otros aspectos.

81. En todo caso, hubo acuerdo general en que sería útil incluir en el manual sobre la negociación de tratados o en el sitio web del Comité un documento en que se examinaran más extensamente algunas de las consideraciones dimanadas del debate; por ejemplo, la necesidad de la formulación anticipada de una estrategia de negociación de tratados, en particular una estrategia que enunciara las cuestiones normativas y los logros que podrían obtenerse mediante un acuerdo fiscal, así como la necesidad de garantizar una capacidad para negociar y administrar tratados. Si bien se echó de ver un interés general en el seguimiento de las cuestiones mencionadas en el documento, dada la amplitud de su ámbito, se convino en que ello se haría a su debido tiempo en consonancia con las prioridades del Comité.

82. A ese respecto, la Sra. Ifueko Omoigui-Okauru, coordinadora del flamante Subcomité sobre fomento de la capacidad, dijo que su Subcomité tendría que examinar muchas de esas cuestiones, pues el fomento de la capacidad en la negociación de tratados y en la constitución de redes internacionales eran cuestiones que se deberían examinar en dicho contexto. La oradora observó que el debate era útil a ese respecto.

83. Tras un debate a fondo respecto del tema se decidió que la preparación de un documento sobre la cuestión sería útil para la labor del Comité. El Comité decidió que esas cuestiones merecían un examen ulterior y que se deberían examinar en el seno del Subcomité sobre fomento de la capacidad. El Comité invitó al Sr. Thuronyi a ampliar el documento y a participar en las deliberaciones del Subcomité sobre fomento de la capacidad y a contribuir a sus trabajos.

## **I. Solución de controversias**

84. La Sra. Claudine Devillet, que el Comité había nombrado coordinadora del Subcomité sobre solución de controversias, presentó la cuestión de la solución de controversias en los acuerdos fiscales. Explicó la forma en que el Subcomité examinaría la cuestión con la mira de acelerar y facilitar un acuerdo final sobre las controversias abarcadas por acuerdos fiscales conforme al procedimiento de acuerdo mutuo. La labor del Subcomité abarcaría dos aspectos, a saber:

a) Los diferentes arbitrios que se podrían emplear para el procedimiento de acuerdo mutuo;

b) Las posibilidades que ofrecía el arbitraje, incluidas cuestiones como los problemas que planteaba una modalidad específica (incluso las limitaciones constitucionales y la relación con los recursos jurídicos internos) y los diferentes tipos de arbitraje existentes.

85. La Sra. Devillet observó que se prestaría especial atención a las necesidades específicas en cuanto a la solución de controversias sobre precios de transferencia, pues muchas de las dificultades en la solución de controversias guardaban relación con esos casos, que muchas veces eran difíciles. El Subcomité en sus trabajos también tendría especialmente en cuenta las necesidades y preocupaciones concretas

de los países en desarrollo y de los países en transición, de conformidad con el mandato del Comité mismo.

86. La Sra. Devillet indicó que otros dos miembros del Comité, el Sr. Wolfgang Lasars y el Sr. Kwame Adjei-Djan, el Sr. Jacques Sasseville de la OCDE y el Sr. Huub Bierlaagh, ex funcionario de la Oficina Internacional de Documentación Fiscal participarían en la labor del Subcomité. Pidió a los demás observadores que hicieran saber si estaban interesados en los trabajos del Subcomité y expresó su deseo de que los representantes de los países en desarrollo pudieran aportar sus experiencias especiales mediante la participación en los trabajos del Subcomité. Los siguientes observadores manifestaron interés en participar en los trabajos del Subcomité, a saber, el Sr. Arnoldo Godoy (Brasil), el Sr. Mustapha Kharbouch (Marruecos) y el Sr. Robert Couzin (Comisión de Tributación de la Cámara de Comercio Internacional).

87. El Sr. Couzin destacó los que, a su juicio, eran los beneficios del arbitraje para los países en desarrollo, a saber, que daba certidumbre jurídica a los inversionistas extranjeros y absorbía menos recursos humanos (que eran más exiguos en los países en desarrollo) que la gestión del procedimiento de acuerdo mutuo en ausencia de arbitraje. Otros oradores señalaron que los países en desarrollo tenían problemas en cuanto al costo y a la garantía de que los árbitros y sus laudos estuvieran suficientemente en armonía con las realidades de los países en desarrollo y, al propio tiempo, la garantía de que países con recursos limitados pudieran defender sus intereses con la misma idoneidad que las partes dotadas de mayores recursos.

**88. El Subcomité presentaría un informe durante el próximo período de sesiones del Comité, para su examen y orientación ulteriores. El Comité acogió con beneplácito la posibilidad de que se presentara un documento sobre un tema tan importante.**

## **J. Cuestiones de carácter general en el examen de los comentarios de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo**

89. La Sra. Liselott Kana, coordinadora del anterior Grupo de Trabajo sobre cuestiones generales de la revisión de los comentarios, presentó el documento E/C.18/2009/CRP.5. Explicó que se habían adjuntado dos cuadros al documento: el cuadro I mostraba las citas en los comentarios de 2001 que se habían derivado de la Convención Fiscal Modelo de la OCDE de 1997; el cuadro II se refería a las diferencias entre ambas Convenciones Modelo. Aunque ambos cuadros eran solo proyectos, se habían preparado con la mira de suministrar información básica a los nuevos miembros del Comité a fin de que pudieran adoptar decisiones respecto de cómo encarar la actualización de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

90. La Sra. Kana observó que el objetivo del antiguo Grupo de Trabajo y del Comité era que los comentarios fueran lo menos ambiguos posible y que señalaran claramente la forma en que, a juicio del Comité, se debería interpretar la Convención Modelo de las Naciones Unidas, explicando al propio tiempo en los comentarios las diferentes opciones que el Comité había tenido ante sí. Destacó también que probablemente el objetivo del grupo debiera ser facilitar orientación

sobre la Convención Modelo de las Naciones Unidas en los aspectos en que se apartara de la Convención Fiscal Modelo de la OCDE y en los cuales hubiera poca orientación en la actualidad.

91. Hizo ver que era preciso obrar con especial cuidado al examinar los comentarios reproducidos de la OCDE, pues los comentarios más recientes reproducidos en la Convención Modelo de las Naciones Unidas de 2001 se habían basado en la Convención Fiscal Modelo de la OCDE de 1997 y desde entonces habían sido objeto de modificaciones importantes.

92. Se observó que el Sr. Robin Oliver había sido nombrado para presidir el Subcomité encargado de redactar la actualización de 2011 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas y que el mandato del Grupo de Trabajo sobre cuestiones generales de la revisión de los comentarios se había subsumido en el mandato de dicho Subcomité.

93. El Sr. Oliver explicó que, a su juicio, sería difícil eliminar enteramente de la Convención Modelo de las Naciones Unidas las citas de los comentarios de la OCDE, pues la tarea de volver a redactar los comentarios en general sería inmensa y probablemente no pudiera llevarse a cabo en la práctica. Los recursos que se emplearán en esa actividad no se justificarían por los beneficios potenciales ni tampoco se justificaría usar una redacción diferente cuando no hubiera diferencias en cuanto al significado. Dijo, sin embargo, que debería haber un estudio completo de los comentarios a nivel del Comité. Los miembros no debieran dar su acuerdo de manera generalizada a la aceptación de los comentarios de la OCDE; en cambio, debieran dejar en claro con qué enmiendas de la OCDE estaban de acuerdo o en desacuerdo en ciertos casos, de modo que no se planteara la cuestión de seguir las modificaciones de los comentarios de la OCDE sin examinar a nivel del Comité si eran aceptables o no en el contexto de la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

94. Algunos miembros opinaron que los comentarios de la OCDE se podrían aceptar sin necesidad de parafrasear el texto mismo y que los problemas técnicos que pudieran presentarse a ese respecto se podrían resolver.

95. Se sugirió que el Comité podría hacer remisiones a la Convención Fiscal Modelo de la OCDE en vigor en un año determinado, sin recurrir como ahora a citas extensas. De esa manera, la Convención Modelo de las Naciones Unidas sería un texto más conciso con orientación práctica únicamente respecto de las cuestiones más importantes, haciendo hincapié en las diferencias principales entre ambas Convenciones Modelo. Ello significaría asimismo que las modificaciones ulteriores que se introdujeran en la Convención Fiscal Modelo de la OCDE evidentemente no se incorporarían de manera implícita en los comentarios sobre la Convención Modelo de las Naciones Unidas.

96. A ese respecto la Secretaría observó que una razón que se había aducido respecto de por qué en la Convención Modelo de las Naciones Unidas se citaban extensamente los comentarios de la OCDE era que la Convención Fiscal Modelo de la OCDE y sus comentarios, a diferencia de la versión de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, no se había publicado en la Internet y no era de libre disponibilidad, y que la inclusión de citas extensas era, por ende, un servicio que se prestaba a los países en desarrollo que también beneficiaba a ambas Convenciones Modelo pues se promovían enfoques uniformes cuando ello se justificaba. La

Secretaría observó que ese argumento quizás no fuera tan persuasivo como antes, pues la OCDE muchas veces distribuía gratuitamente su Convención Fiscal Modelo a los representantes de los países en desarrollo. Ello podría dar oportunidad de contar con una Convención Modelo más concisa que se pudiera actualizar con más facilidad y que atendiera a las necesidades de todos, en especial de los países en desarrollo, como mínimo en igual grado que la actual Convención Modelo.

97. **Aunque se examinó a fondo la cuestión de la forma en que los comentarios de la OCDE se podrían reflejar en los comentarios de las Naciones Unidas, el Comité no pudo llegar a un consenso en cuanto a un método general, pues algunos oradores se manifestaron en favor de que se reflejaran más íntegramente los comentarios de la OCDE cuando se hubiera convenido en que eran igualmente aplicables a la Convención Modelo de las Naciones Unidas o cuando hubiera una clara discrepancia, en tanto que otros oradores prefirieron que se redujeran las citas cuando ambas Convenciones Modelo y sus interpretaciones fueran congruentes. La cuestión se examinaría con más detalle en el sexto período de sesiones del Comité.**

## **K. Precios de transferencia, incluidos un manual y una lista de verificación para los países en desarrollo**

98. El Secretario Adjunto del Comité, Sr. Michael Lennard, hizo una exposición sobre el tema ante el Comité en la cual destacó que el proyecto de manual práctico no tenía como objeto reemplazar las directrices de la OCDE sobre precios de transferencia. El proyecto que se estaba elaborando se inspiraba en el ámbito de aplicación del Proyecto de intercambio de experiencias de países del sur sobre prácticas tributarias idóneas (Proyecto S4TP), en el que participaban la Dependencia Especial para la Cooperación Sur-Sur, New Rules for Global Finance Coalition y Tax Justice Network y, por lo tanto, se focalizaba particularmente en asegurar que las lecciones aprendidas por los países en desarrollo en ese ámbito complejo se pudieran compartir para el beneficio de otros países en desarrollo.

99. Los participantes destacaron la necesidad de que se presentaran ejemplos de la vida real, en lugar de ejemplos teóricos que no ayudarían en la aplicación práctica de las directrices sobre precios de transferencia. Sugirieron que en el proyecto de manual se hiciera más hincapié en temas como: a) la inversión directa, b) las pequeñas y medianas empresas (PYMES) y c) los acuerdos de fijación anticipada de precios.

100. Se hizo ver que en la materia se aplicarían diferentes enfoques para los diferentes países y que algunas agrupaciones de países diferentes en una etapa similar de su evolución en los precios de transferencia podría promover un útil intercambio de experiencias. Muchos participantes hicieron notar que sus propias experiencias en la introducción de la normativa sobre precios de transferencia podrían ser útiles en ese proceso.

101. Se examinó la posibilidad de categorizar a los países en grupos para obtener datos sobre lo siguiente: a) el número de funcionarios que se ocupaban de los precios de transferencia en los países; b) la etapa de desarrollo de la normativa sobre precios de transferencia; y c) las dificultades con las que tropezaban los países.

102. Algunos participantes dijeron que era necesario contar con una versión árabe de las directrices. Se señaló que no había actualmente una versión árabe de ninguna directriz sobre precios de transferencia.

103. Los participantes, en general, rechazaron la idea de que hubiera esferas de acceso restringido (para los gobiernos solamente) dentro de las directrices. Algunos participantes, en su mayoría de países en desarrollo, destacaron la necesidad de que hubiera directrices que ayudaran a los funcionarios a aplicar la normativa nacional sobre precios de transferencia. Los participantes también hicieron hincapié en que se carecía tanto de personal competente para aplicar la normativa de precios de transferencia como de la información necesaria, incluso cuando se disponía de las competencias pertinentes. Los administradores fiscales señalaban que tropezaban con dificultades especiales a) para obtener una lista de productos comparables y b) para determinar el trato aplicable a los bienes intangibles.

104. Los miembros convinieron en que las directrices de las Naciones Unidas deberían conformarse a las premisas principales definidas en las directrices de la OCDE sobre precios de transferencia y ayudar a los países de manera práctica a aplicar dicha orientación. Se reconoció que había dificultades para aplicar algunas de esas directrices en los países en desarrollo e incluso en los países desarrollados, y que también se planteaban problemas en cuanto a saber en qué medida las directrices plasmaban las realidades concretas de la forma en que se aplicaban las metodologías. Se observó que incumbía al Comité abordar la cuestión de una forma que se pudieran aplicar de manera oficial en los países en desarrollo. El objetivo principal era que el manual suministrara a los países en desarrollo una explicación de la forma de aplicar el principio de la plena competencia y ayudarlos a aplicarlo en sus propias situaciones y proteger sus legítimos derechos de tributación.

105. Los participantes debatieron también la posibilidad de que las Naciones Unidas impartieran formación sobre precios de transferencia a países menos experimentados o de que los países más experimentados impartieran formación y orientación a esos países. También se sugirió que un país podría acoger un curso de formación al que se invitara a representantes de las Naciones Unidas y a funcionarios nacionales. Un miembro del Comité, la Sra. Ifueko Omoigui-Okauru, dijo que Nigeria probablemente estuviera en condiciones de acoger uno de esos cursos de formación. El Sr. Ronald Van der Merwe informó de que en años recientes Sudáfrica venía invitando a otros países africanos y daba acogida a talleres sobre precios de transferencia y otras cuestiones tributarias internacionales, con el concurso de expertos de la OCDE. Mencionó la posibilidad de que se cursaran invitaciones a un mayor número de países africanos, en particular a los miembros del Foro Africano de Administración Tributaria, y sugirió que se invitara a funcionarios de las Naciones Unidas a hacer exposiciones sobre los precios de transferencia. Otros participantes dijeron que había muchos expertos en precios de transferencia que estaban dispuestos a brindar ayuda a los países en desarrollo respecto de las complejas cuestiones de los precios de transferencia, si bien se reconoció que dichos expertos tendrían que tener en cuenta tanto las condiciones como las prioridades locales.

106. La Secretaría observó que en enero de 2010 se reuniría en Nueva York un Grupo de Expertos sobre precios de transferencia. Aunque no era una reunión del Subcomité, ayudaría al Subcomité en su labor.

107. El Comité reconoció la importancia de disponer un manual práctico sobre precios de transferencia que se adaptara a las necesidades de los países en desarrollo, y que incorporara tanto sus contribuciones como prioridades en forma plena, reconociendo, con todo, que la capacidad en materia de precios de transferencia era un proceso evolutivo en el cual distintos países se encontraban en etapas diferentes, en momentos distintos. La formulación de directrices sobre precios de transferencia sería una de las prioridades principales del Comité en el año en curso. El Comité acordó también examinar la cuestión de ayudar a organizar cursos de formación el año siguiente. Se sugirió que podría haber un enlace entre el Subcomité sobre precios de transferencia y el Subcomité sobre fomento de la capacidad. El Presidente agradeció a la Secretaría de las Naciones Unidas sus trabajos en la materia.

## L. Otras cuestiones sustantivas

108. Las cuestiones siguientes se plantearon en las deliberaciones del Comité sobre su mandato y labor futura:

### Fomento de la capacidad

109. En cuanto al tema del fomento de la capacidad y la asistencia técnica en general, varias veces durante el período de sesiones anual se mencionó la necesidad de asistencia técnica y el fomento de la capacidad con una perspectiva de las Naciones Unidas, y la Secretaría indicó que la financiación de las actividades de las Naciones Unidas en materia de asistencia técnica y de fomento de la capacidad seguía siendo un problema, pues todavía no se contaba con una financiación dedicada especialmente a esas actividades vinculadas con la tributación. Se observó que Viet Nam y el Pakistán, por ejemplo, se habían ofrecido generosamente a acoger actividades regionales, pero que antes de que pudieran organizarse dichas actividades era preciso obtener financiación para asegurar una participación suficiente de los países en desarrollo, en particular para sufragar los gastos de viajes por vía aérea.

110. Se instó nuevamente a los donantes a que hicieran contribuciones al Fondo Fiduciario de las Naciones Unidas para Cuestiones Tributarias. La Secretaría había decidido explorar la posibilidad de forjar alianzas con organismos como la Oficina Internacional de Documentación Fiscal para actividades de formación en beneficio de los países en desarrollo; en 2008 los gastos de participación de algunos representantes de esos países en un curso de negociación de acuerdos fiscales dictado en la Oficina Internacional, en relación con las Convenciones Modelo de las Naciones Unidas y de la OCDE, se habían financiado con cargo a recursos de las Naciones Unidas y la Oficina Internacional había dispensado del pago de aranceles a los participantes. Un curso similar se dictaría en enero de 2010 y la Oficina Internacional estaba dispuesta nuevamente a dispensar del pago de aranceles. Aunque cabía presumir que las Naciones Unidas no estarían en condiciones de financiar directamente los gastos de viaje y alojamiento, la Secretaría hizo gestiones para obtener donaciones. En última instancia, la asistencia había provenido del organismo del Gobierno de Alemania para el desarrollo.

111. La Secretaría estaba interesada también en la posibilidad de una asociación con la OCDE para organizar una actividad de esa índole si se podía encontrar un

medio apropiado. La Secretaría observó que el Instituto del Banco Asiático de Desarrollo había organizado también un curso muy singular y satisfactorio sobre cuestiones relativas a los acuerdos fiscales, en el cual las Secretarías de las Naciones Unidas y de la OCDE habían hecho exposiciones sobre sus respectivas Convenciones Modelo. Noruega también había brindado asistencia en fecha reciente, no solo para hacer realidad la reunión de orientación de los miembros del Comité, sino también para facilitar la participación de algunos de sus miembros en un curso muy útil de la Oficina Internacional de Documentación Fiscal después de la reunión de orientación de los miembros en agosto que había sido generosamente acogida por la Oficina Internacional.

112. El Sr. Montes, Secretario del Comité, había celebrado conversaciones con el organismo del Gobierno de Alemania para el desarrollo, que podrían plasmar en nuevas alianzas en esa esfera, y que se habían traducido en la asistencia antes mencionada. La Secretaría había continuado asimismo su productiva alianza con la Dependencia Especial para la Cooperación Sur-Sur del Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo y con dos organizaciones no gubernamentales (New Rules for Global Finance Coalition y Tax Justice Network) sobre el proyecto de intercambio de experiencias de países del sur sobre prácticas tributarias idóneas.

113. Se señaló que los Estados (China, Sudáfrica y Noruega) que habían acogido reuniones de Subcomités habían velado por que estos pudieran realizar trabajos importantes, y que algunos Estados, como Malasia, tenían programas para los que habían facilitado la participación en las actividades de capacitación. Otros miembros mencionaron las iniciativas de sus países al respecto y el Sr. Jan de Goede de la Oficina Internacional de Documentación Fiscal anunció que la Oficina Internacional copatrocinaría con las Naciones Unidas y quizás con otras entidades una importante conferencia sobre asuntos tributarios en Asia en 2010. La Secretaría agradeció calurosamente a la Oficina Internacional su visión a ese respecto, pues se trataría de la primera actividad de asistencia técnica realizada por las Naciones Unidas en materia fiscal desde 2002.

#### **Cuestiones tributarias y ambientales**

**114. El Comité pidió también a la Secretaría que preparara un documento sobre las oportunidades de cooperación tributaria para brindar asistencia en relación con cuestiones ambientales importantes, con particular referencia al cambio climático, tras una presentación de la Secretaría.**

115. La Secretaría observó que, este tipo de cooperación tributaria era una cuestión emergente, pues tanto los impuestos sobre el carbono como los regímenes de comercialización del carbono involucraban problemas impositivos considerables que podrían incidir en la eficacia de esas respuestas, debido a la doble tributación o a la incertidumbre en cuanto a las actividades imposables y la distribución de derechos fiscales entre los países (por ejemplo, sobre los derechos de comercialización adquiridos y vendidos internacionalmente o los títulos derivados del carbono). Era importante velar por que la ausencia de cooperación tributaria no incidiera negativamente en las respuestas frente al cambio climático en particular, sino que por el contrario realizara su eficacia. Se convino en que, si bien el programa del Comité ya era considerable, se debería examinar si la cuestión era una esfera importante para mejorar la cooperación y desempeñar un papel adecuado en la solución de un importante problema mundial.

## Capítulo IV

### Fechas y programa del sexto período de sesiones del Comité

116. Habida cuenta de su examen de sus prioridades y del debate durante el quinto período de sesiones anual, el Comité aprobó el programa provisional del sexto período de sesiones:

#### Programa provisional del sexto período de sesiones del Comité

1. Apertura del período de sesiones por el Presidente del Comité.
2. Aprobación del programa y organización de los trabajos.
3. Deliberación sobre las cuestiones sustantivas relacionadas con la cooperación internacional en cuestiones de tributación:
  - a) Actualización de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo;
  - b) Solución de controversias;
  - c) Cuestiones vinculadas con la atribución de beneficios en virtud del artículo 7 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo;
  - d) Manual práctico sobre precios de transferencia para los países en desarrollo;
  - e) Artículo 13: imposición de las ganancias de capital de los proyectos de desarrollo;
  - f) Intercambio de información;
  - g) Imposición de los servicios;
  - h) Artículo 14 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo;
  - i) Definición de establecimiento permanente: proyecto de comentario del artículo 5 revisado;
  - j) Concepto de propietario beneficiario;
  - k) Revisión del Manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo;
  - l) Fomento de la capacidad;
  - m) Cooperación tributaria y su relación con los problemas ambientales importantes, en particular el cambio climático;
  - n) Competencia tributaria en los impuestos sobre las sociedades: incentivos fiscales que han funcionado y que no han funcionado para atraer inversiones extranjeras directas.

4. Fechas y programa del séptimo período de sesiones del Comité.
  5. Aprobación del informe del Comité sobre su sexto período de sesiones.
- 117. El Comité decidió celebrar su sexto período de sesiones en Ginebra del 18 al 22 de octubre de 2010.**

## **Capítulo V**

### **Aprobación del informe del Comité sobre su quinto período de sesiones**

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

## Anexo

### Proyecto de código de conducta

#### Código de conducta de las Naciones Unidas en materia de cooperación internacional en la lucha contra la evasión internacional de impuestos

##### Preámbulo

*Reconociendo* que los regímenes tributarios son un medio esencial para movilizar los recursos públicos internos y mejorar las políticas macroeconómicas, y que es preciso intensificar las medidas para reforzar la capacidad de cada Estado de recaudar rentas fiscales, combatir de manera eficiente y eficaz la evasión de impuestos y proteger sus bases tributarias de los efectos de la inobservancia de su legislación fiscal,

*Reconociendo* la importancia de apoyar las iniciativas nacionales en esas esferas mediante una mayor cooperación fiscal internacional,

*Reconociendo* que la evasión internacional de impuestos es cada vez más perjudicial para el desarrollo pues la mundialización se ha extendido a todas las partes del mundo,

*Reconociendo* que las modalidades de evasión de impuestos han acompañado a la mundialización y están socavando la capacidad de los países en desarrollo para movilizar recursos internos con destino al desarrollo,

*Reconociendo*, por lo tanto, la necesidad de contar con un código de conducta para combatir la evasión internacional de impuestos,

*Destacando* que el código de conducta es un compromiso político y no afecta a los derechos y obligaciones de los Estados ni a sus respectivas esferas de competencia,

*Destacando* que, si bien el código de conducta es un arbitrio práctico para reforzar la cooperación fiscal internacional a un nivel aceptable, los Estados debieran individualmente aspirar a un nivel más elevado de cooperación en la medida en que sus circunstancias lo permitan.

Por lo tanto, el Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación aprueba el siguiente código de conducta:

##### I. **Ámbito de aplicación**

El presente código de conducta, que se aplicará a los Estados, incluidos los organismos gubernamentales, abarca las leyes, reglamentos y prácticas administrativas relacionados con la tributación.

##### II. **Objetivos**

El código de conducta tiene los objetivos siguientes:

a) Velar por que todos los Estados, con objeto de combatir la evasión internacional de impuestos y de proteger sus bases tributarias de los efectos de la inobservancia de su legislación fiscal, aseguren la observancia de niveles elevados

de transparencia e intercambios de información sobre cuestiones fiscales y que, en particular, estén en condiciones de suministrar información bancaria y sobre propietarios beneficiarios de ingresos y activos;

b) Coadyuvar a la elaboración de las normas internacionales y las medidas prácticas que los Gobiernos debieran aplicar a fin de cooperar para evitar y combatir la evasión internacional de impuestos y proteger sus bases tributarias de los efectos de la inobservancia de su legislación fiscal.

### III. Compromisos

En el marco del presente código de conducta, los Estados se comprometen a:

a) Intercambiar eficazmente información sobre cuestiones fiscales tanto penales como civiles;

b) Asegurar que no haya restricciones sobre el intercambio de la información que se deban a la aplicación del principio de la doble incriminación o a un interés tributario interno;

c) Instituir regímenes apropiados sobre la confidencialidad de la información intercambiada junto con las salvaguardias y limitaciones aplicables a la información sobre los contribuyentes;

d) Asegurar que se disponga de información fiable, en particular sobre cuentas bancarias, titularidad, identidad e información contable pertinente, con facultades para obtener y suministrar esa información cuando se haga una solicitud específica.

Dichos compromisos se aplicarán por conducto de las siguientes medidas:

a) Medidas unilaterales: la aplicación nacional de estas normas puede requerir que los países enmienden su legislación y prácticas nacionales;

b) Medidas bilaterales, o cuando corresponda, multilaterales, incluidas las medidas regionales: los principios de transparencia e intercambio eficaz de información se aplicarán, por lo general, mediante acuerdos bilaterales que den efecto al contenido sustantivo del artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo, ultimada por el Comité de Expertos de las Naciones Unidas sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación en 2008, y al comentario pertinente de dicho artículo.

