



Secretaría

Distr.
LIMITADA

ST/SG/AC.8/2003/L.11
16 de diciembre de 2003

ESPAÑOL
Original: INGLÉS

**Grupo ad hoc de Expertos sobre cooperación
internacional en cuestiones de tributación**

11ª reunión

Ginebra, 15 a 19 de diciembre de 2003

INFORME SOBRE LOS DEBATES DEL 15 DE DICIEMBRE DE 2003

1. El Sr. Abdel Hamid Bouab, Secretario del Grupo de Expertos sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación dio la bienvenida a los miembros del Grupo, observadores y otras partes interesadas a esta 11ª reunión e inició los debates. El Sr. Bouab, en su discurso de apertura, pasó revista a la labor y los logros del Grupo de Expertos, tomó nota en particular de la publicación de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo y del Manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo. Señaló que el Grupo de Expertos ha venido realizando cursillos de formación en materia de tributación en Amsterdam (Países Bajos) y en Beijing (China). También indicó que con los años la composición del Grupo se ha ampliado y, en la actualidad, cuenta con 25 miembros, un tercio de los cuales procede de países exportadores de capital y dos tercios de países en desarrollo y países con economías en transición. El Sr. Bouab expuso luego los temas del programa para su aprobación y presentó a los nuevos miembros del Grupo ad hoc de Expertos.

2. En sus observaciones iniciales, el Sr. Antonio Hugo Figueroa, Presidente del Grupo de Expertos, indicó que las convenciones modelo sobre tributación reflejan conceptos formulados hace muchos años. Señaló la dificultad que supone trabajar con esos modelos en la actual situación económica e insistió en la necesidad de actualizar los regímenes de tributación. Sugirió que el objetivo del foro (la reunión del Grupo de Expertos) era celebrar debates fructíferos que permitieran mejorar las convenciones modelo de las Naciones Unidas sobre tributación y la documentación correspondiente.

**Asistencia mutua para la recaudación de deudas y protocolo
relativo al procedimiento de asistencia mutua**

3. Se presentó al Grupo el documento titulado "Asistencia mutua para la recaudación de la deuda tributaria y protocolo relativo al procedimiento de asistencia mutua" (ST/SG/AC.8/2003/L.2). El presentador se refirió a los acuerdos y mecanismos vigentes de las Naciones Unidas, la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) y la Unión Europea de asistencia mutua en materia de tributación. También se presentó otro documento titulado "L'assistance internationale au recouvrement des créances fiscales" (La asistencia internacional para la recaudación de deudas tributarias) (ST/SG/AC.8/2003/CRP.2).

4. La cuestión principal que se planteó fue la de saber si el Grupo debía aprobar una disposición análoga al artículo 27 de la Convención Modelo de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos sobre la doble tributación de la renta y del capital (Convención modelo de la OCDE). También, se propuso un artículo relativo a la Expedición de documentos. Otra de las cuestiones planteadas fue la de si los países desarrollados debían ofrecer incentivos a los países en desarrollo para permitirles sufragar los costos que para éstos supone celebrar acuerdos de asistencia mutua.

5. Tradicionalmente, la asistencia mutua en materia de tributación se presta en virtud de artículos sobre el intercambio de información que figuran en los tratados relativos al impuesto sobre la renta. Estas disposiciones existen tanto en los tratados modelo sobre tributación de las Naciones Unidas como en los de la OCDE. Para evaluar la situación actual de la asistencia mutua en cuestiones tributarias es necesario examinar: 1) el artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en

desarrollo y los métodos de intercambio de información o asistencia; 2) los artículos 26 y 27 de la Convención Modelo de la OCDE sobre doble tributación; 3) la Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal; 4) el Acuerdo de la OCDE sobre intercambio de información en materia fiscal; 5) la directiva de la Unión Europea relativa al intercambio de información; 6) la directiva de la Unión Europea en materia de la fiscalidad de los rendimientos del ahorro; 7) la directiva de la Unión Europea referente a la asistencia mutua en materia de cobro de créditos; 8) la Convención Modelo de la OCDE sobre asistencia administrativa mutua para el cobro de deuda tributaria; y 9) las conclusiones del informe de la OCDE sobre la mejora del acceso a la información bancaria con fines fiscales.

6. En sus observaciones, el orador señaló que la tendencia internacional reciente es a ofrecer cooperación en materia de recaudación entre las autoridades fiscales. Indicó que Marruecos tiene 12 tratados en los que figura una disposición sobre la asistencia para la recaudación de impuestos, y que esta disposición aparece en otros tratados de la región.

7. Un miembro de un país en desarrollo observó que la cuestión fundamental en todo sistema de tributación es la recaudación de impuestos. Por consiguiente, es natural, considerar la cooperación en la materia. Desde un punto de vista histórico, ya el Comité sobre cuestiones fiscales de la Sociedad de las Naciones se ocupó del asunto de la recaudación. No obstante, en los modelos posteriores no se siguió la dirección inicial.

8. Se plantea la cuestión de saber si la asistencia mutua debe limitarse sólo a los impuestos incluidos en la convención o si debe hacerse extensiva a todos los impuestos de los Estados contratantes, incluidos los impuestos locales y la seguridad social. Un miembro sugirió que las solicitudes de asistencia para la recaudación deberían esperar hasta que se hubieran agotado todos los recursos internos. En todo caso, las solicitudes de recaudación deben ir acompañadas de la debida documentación. Se indicó que las medidas cautelares, como los embargos, no debían obstaculizar el desarrollo normal de las actividades. Un observador señaló que sería deseable permitir la asistencia voluntaria para la recaudación antes de agotar todos los recursos, cuando los costos de la asistencia son reducidos y los costos de agotar los recursos son considerables.

9. Un miembro de un país en desarrollo afirmó que debería haber disposiciones similares de asistencia mutua e intercambio de información entre los países en desarrollo y los desarrollados.

No obstante, a muchos países en desarrollo les resulta difícil cumplir los requisitos de documentación para hacer las solicitudes y no cuentan con la capacidad necesaria para responder adecuadamente a las solicitudes de asistencia de una parte en un tratado. Se hizo la sugerencia de que quizá los países en desarrollo podrían recibir una subvención para poder responder a las solicitudes de asistencia. Se plantea la cuestión de si una cláusula de este tipo podría hacerse cumplir de forma razonable. También es posible que las Naciones Unidas puedan prestar asistencia técnica a los países en desarrollo en materia de recaudación de impuestos.

10. Varios miembros de los países en desarrollo y desarrollados consideraron que la recaudación de impuestos no debería limitarse exclusivamente a los impuestos incluidos en una convención sobre tributación. Se señaló que, en la práctica, la asistencia mutua podría limitarse a los impuestos objeto de las convenciones sobre tributación por la falta de capacidad de las administraciones fiscales para la gestión de los impuestos estatales y locales. En las convenciones sobre tributación pueden incluirse cláusulas que limiten la asistencia mutua por falta de capacidad. Se propuso que los términos de una convención modelo deberían permitir cierta flexibilidad, según las circunstancias de los Estados contratantes.

11. Por lo que respecta a los tratados modelo, existe una distinción entre disposiciones de asistencia mutua obligatoria frente a la voluntaria. Además, el modelo de la OCDE prevé varias exenciones en relación con la asistencia mutua, en particular: las transferencias de secretos comerciales, la exclusión de la asistencia mutua cuando otra convención la prohíba, y la prohibición de la asistencia mutua si el resultado fuera discriminatorio para los residentes de los dos Estados contratantes.

12. Un miembro de un país desarrollado señaló que la asistencia en materia de recaudación implica una obligación mucho más amplia que el intercambio de información. Muchos países en desarrollo parecen reacios a aceptar las disposiciones sobre intercambio de información que prevalecen sobre el secreto bancario. Un miembro observó que, en la actualidad, en todas sus nuevas convenciones sobre tributación, los Estados Unidos de América insisten en una disposición sobre intercambio de información que prevalezca sobre el secreto bancario.

13. Se planteó la cuestión del impuesto de la capacidad en los acuerdos sobre intercambio de información. Se señaló que la capacidad de los países en desarrollo para iniciar o responder a las solicitudes de intercambio de información suele ser limitada. Se sugirió que el fortalecimiento

de la capacidad era una tarea importante a la que se debía prestar gran atención. Un observador indicó que la OCDE y diversas asociaciones regionales de administraciones fiscales podrían contribuir a este fortalecimiento de la capacidad. Otros sugirieron que las organizaciones fiscales regionales constituyen un útil centro de intercambio de ideas, pero no se ocupan de la formación administrativa efectiva. Se tomó nota de que las Naciones Unidas estaban dispuestas a cooperar estrechamente con cualquier grupo que ofreciese asistencia a los países en desarrollo para el fortalecimiento de su capacidad.

14. Al examinar los problemas de capacidad que afrontan los países en desarrollo, se observó que algunos países pueden mostrarse reacios a firmar acuerdos sobre intercambio de información porque temen que desaparezcan los depósitos de sus bancos. Según varios oradores, los acuerdos sobre intercambio de información por lo general no han dado buenos resultados a los países en desarrollo. La asistencia mutua debería comenzar por el apoyo a los países en desarrollo para que puedan mejorar su administración fiscal. En los países en desarrollo, la evasión fiscal interna es un problema de tal magnitud que los acuerdos sobre intercambio de información y recaudación fiscal pueden no funcionar.

15. Un miembro de un país desarrollado sugirió que las organizaciones internacionales debían movilizar recursos para fomentar una administración fiscal eficiente en los países en desarrollo. Debería informarse a los gobiernos de los países en desarrollo de la importancia de la tributación internacional y fortalecer su capacidad en ese sentido. Las Naciones Unidas se comprometen a consultar y cooperar con todas las organizaciones que participan en el fortalecimiento de la capacidad de las administraciones fiscales.

16. Un miembro de un país en desarrollo afirmó que estos países pueden tener graves problemas desde el punto de vista constitucional para recaudar deudas tributarias extranjeras. Por lo tanto, el modelo de las Naciones Unidas debe establecer claramente qué tipos de deuda tributaria se pueden cobrar. En muchos casos, para poder recaudar deudas tributarias extranjeras es preciso cambiar la legislación nacional.

17. Un miembro de un país en desarrollo afirmó que: 1) la reciprocidad es muy importante en los acuerdos sobre intercambio de información; 2) la capacidad administrativa relativa es muy importante para que esos acuerdos den buenos resultados, y 3) deben considerarse

detenidamente los efectos de ordenamientos jurídicos distintos (el *common law* frente al derecho civil).

18. Un miembro de un país en desarrollo afirmó que en los acuerdos sobre intercambio de información es preciso que haya reciprocidad. Además, la existencia de un acuerdo de recaudación puede ser un factor de disuasión de la evasión fiscal. Según un observador, la asistencia en la recaudación es menos importante que el intercambio de información y especialmente la supresión del secreto bancario.

19. Un observador de un país desarrollado observó que aun cuando las Naciones Unidas aprueben una disposición similar a la del artículo 27 del tratado modelo de la OCDE, se seguirían planteando diversos problemas. Uno de ellos es que la mayoría de los países no permitirán que sus administraciones fiscales recauden una deuda tributaria sin dar al contribuyente las garantías procesales. Por lo tanto, la recaudación automática puede resultar difícil. En respuesta, se sugirió que todos los asuntos relativos a las impugnaciones a una reclamación tributaria deberían resolverse ante de pedir al país extranjero que recaude una deuda tributaria. En ese caso, la única garantía procesal sería que el contribuyente tuviera la oportunidad de impugnar el carácter irrevocable de la sentencia en el otro Estado. Hubo acuerdo general en que los tribunales de un Estado contratante no deberían examinarse la validez de la reclamación tributaria original, puesto que no tienen un conocimiento especializado en la materia.

20. Varios oradores expresaron su preocupación en relación con las garantías procesales previstas en la Constitución de su país. Varios miembros observaron que diversas limitaciones en la Constitución de un país podían impedir la aplicación del propuesto artículo 27. Otros miembros sugirieron que generalmente las cuestiones constitucionales se discuten durante la negociación de los tratados. Se sugirió que tal vez fuera necesario seguir estudiando esta cuestión.

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

21. Se presentó un documento titulado: "El abuso de convenios fiscales y la búsqueda del convenio fiscal más favorable" (ST/SG/AC.8/2003/L.3). El Grupo destacó la importancia de la cuestión, teniendo en cuenta que se había producido una importante evolución a nivel

internacional desde que en 1987 se abordó el tema en la cuarta reunión del Grupo. En particular, ha aumentado espectacularmente el número de tratados en vigor, dando por resultado que una red de tratados, ha sustituido hasta cierto punto al acuerdo bilateral original. Además, la OCDE ha realizado una labor importante en este sentido, como se refleja en la actualización de 2003 de sus Observaciones al artículo 1 de su Convención Modelo.

22. Se abordaron tres cuestiones principales. En primer lugar: ¿qué se considera abuso de un convenio? A ese respecto, es necesario decidir quién debe determinar que existe abuso. En segundo lugar: ¿cómo se establecen las normas de actuación en caso de abuso de un convenio? En ese sentido, se indicó que las normas podrían incluirse en el propio convenio. En tercer lugar: ¿es admisible actuar en caso de abuso de un convenio por medio de los mecanismos nacionales para combatir el abuso? A este respecto, se sugirió que era necesario tener en cuenta la naturaleza jurídica de los tratados y las obligaciones emanadas del derecho público internacional de los tratados, fundamentalmente el principio *pacta sunt servanda* (artículo 26 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados) y la imposibilidad de invocar el derecho nacional para justificar la invalidación unilateral de las obligaciones que impone el tratado (artículo 27 de la Convención de Viena). También se señaló que los tratados deben interpretarse en el sentido de respetar la intención de los signatarios.

23. Por lo que respecta a lo que debe considerarse como abuso de un convenio, se señaló que no es posible llegar a un acuerdo general sobre una definición común de ese abuso. Sin embargo, se reconoce en general que el abuso de los tratados es una realidad y que debe encontrar un remedio adecuado. La imposibilidad de llegar a una definición común de lo que constituye abuso de un convenio se debía en parte a los mecanismos utilizados para hacer frente al abuso de los tratados fiscales. Las personas a las que no se aplica un tratado sobre tributación son sus beneficiarios últimos, pese al hecho de que el tratado esté firmado por Estados contratantes y tenga por fin promover los intereses de esos Estados.

24. Se destacaron algunos aspectos comunes del abuso de los convenios, a pesar de las distintas tradiciones jurídicas para hacer frente a esos abusos. La existencia de un abuso supone una violación indirecta de la legislación, al ser contraria a su propósito y objetivos. Esa violación sólo se puede determinar tras tomar en consideración las circunstancias específicas del caso. Se afirmó que son las autoridades nacionales las que por lo general determinan que hay

abuso de un convenio con arreglo al ordenamiento jurídico nacional, de conformidad con la respectiva tradición jurídica del país. Por este motivo, es probable que el concepto varíe de un Estado a otro. También se explicó que la cuestión del abuso de los convenios era fundamentalmente una cuestión de interpretación, en primer lugar de quiénes son los beneficiarios *bona fide* del tratado. Se indicó que sería muy útil una interpretación general y común del significado de este término en las Observaciones a la Convención Modelo.

25. Hubo después un debate sobre la identidad de la persona que comete el abuso. Por lo general, el término "abuso de un convenio" se utiliza con referencia a situaciones en las que el contribuyente trata de burlar la ley. No obstante, deben tomarse en consideración los casos en que uno de los Estados contratantes aprovecha la buena fe del otro modificando posteriormente la ley o los procedimientos administrativos que dan lugar a pérdidas importantes de recursos del otro Estado contratante. Al formular las normas aplicadas para determinar la existencia del abuso, al determinar qué órganos deben declarar la existencia de un abuso y al establecer las consecuencias jurídicas del descubrimiento de un abuso, deberían distinguirse las dos situaciones, la del abuso del contribuyente y la del abuso del Estado contratante.

26. Se discutió si la búsqueda del convenio más favorable era compatible con los objetivos de los convenios sobre tributación. Se insistió en que no debían confundirse el abuso de un convenio y la búsqueda del convenio más favorable. La búsqueda del convenio más favorable se refiere a las situaciones en que la persona obtiene ventajas del tratado sin ser su legítimo beneficiario. El abuso de un convenio, por el contrario, se refiere a situaciones en que el resultado de una operación determinada está en contradicción con el convenio. Algunos representantes de países en desarrollo insistieron en que la búsqueda del convenio más favorable no era compatible con los objetivos del tratado. Otros miembros del Grupo destacaron, sin embargo, que la búsqueda del convenio más favorable era una cuestión más compleja. Algunos participantes señalaron que siempre que la cuestión de la búsqueda del convenio más favorable se considere importante, debe mencionarse expresamente en el tratado, incluidas las medidas para combatir esa práctica. Se insistió, sin embargo en que, en determinadas situaciones de búsqueda de tratados más favorables, se podrían utilizar las medidas generales para combatir el abuso incluso a falta de una disposición específica en el tratado.

27. Algunos participantes sostuvieron que, para evitar el abuso de los convenios, no era necesario establecer normas concretas en un tratado, y hubo consenso en general en que era posible aplicar algunas medidas nacionales contra el abuso, como ocurre en la práctica en muchos casos. Otros participantes expresaron su preocupación, sin embargo, por los peligros e incertidumbres que podría suponer esta sencilla solución si no se tenían en cuenta las limitaciones derivadas de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.

28. Algunos miembros de los países en desarrollo señalaron que la verdadera preocupación era la de evitar situaciones de doble no tributación, que no se abordan expresamente en los tratados. Algunos consideraron que estas situaciones de doble no tributación eran incompatibles con el objetivo de un convenio sobre tributación; estimaron que esas situaciones deberían considerarse como casos de abuso de un convenio. Otros miembros expresaron sus reservas a esta opinión. Un participante señaló que el objetivo inicial de la labor realizada por la Sociedad de las Naciones no fue únicamente evitar la doble tributación, sino garantizar el cumplimiento una vez de la obligación tributaria. A juicio de un participante, aunque haya acuerdo en que debe evitarse la no tributación por partida doble, sigue planteándose la cuestión de cuál de los Estados contratantes debe obtener los ingresos fiscales resultantes de la eliminación de la no tributación.

29. Otro orador destacó que los casos de abuso de los tratados por los Estados contratantes requieren especial atención ya que la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados no prevé consecuencia alguna del incumplimiento abusivo e indirecto de un convenio por los Estados contratantes, salvo en los casos de infracciones graves (artículo 60 de la Convención de Viena). Un participante sugirió que había una necesidad real de nuevos mecanismos para abordar la cuestión de la búsqueda de los tratados más favorables, teniendo en cuenta que algunos Estados estaban dispuestos a fomentarla. A este respecto, se aconsejó a los países que estudiaran detenidamente las prácticas de algunos Estados antes de celebrar un convenio con ellos. Un participante de un país en desarrollo indicó que los países en desarrollo que tratan de ampliar su red de tratados necesitaban asistencia técnica y asesoramiento sobre la estructura utilizada por los contribuyentes para abusar de los convenios.
