



Asamblea General

Distr. general
26 de julio de 2023
Español
Original: inglés

Septuagésimo octavo período de sesiones

Tema 17 h) del programa provisional*

Cuestiones de política macroeconómica: promoción en las Naciones Unidas de la cooperación internacional inclusiva y eficaz en cuestiones de tributación

Promoción en las Naciones Unidas de la cooperación internacional inclusiva y eficaz en cuestiones de tributación

Informe del Secretario General

Resumen

El presente informe se presenta en respuesta a la resolución [77/244](#) de la Asamblea General sobre la promoción en las Naciones Unidas de la cooperación internacional inclusiva y eficaz en cuestiones de tributación y se basa en comunicaciones escritas y consultas con los Estados Miembros y otras partes interesadas. En el informe se analizan los acuerdos existentes sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación, se señalan opciones adicionales para que esa cooperación sea plenamente inclusiva y más eficaz, y se describen medidas que se podrían adoptar. El enfoque analítico utilizado en el informe se basa en una definición, derivada de las aportaciones y el análisis, de la inclusividad y la eficacia de la cooperación internacional en cuestiones de tributación desde el punto de vista sustantivo y procedimental. Según las conclusiones del informe, reforzar el papel de las Naciones Unidas en la elaboración de normas tributarias y el establecimiento de reglas, teniendo plenamente en cuenta los acuerdos multilaterales e internacionales vigentes, parece el camino más viable para que la cooperación internacional en cuestiones de tributación sea plenamente inclusiva y más eficaz. A este respecto, en el informe se señalan tres opciones para considerar, cada una de las cuales debería desarrollarse y acordarse mediante un proceso de las Naciones Unidas dirigido por los Estados Miembros. Las opciones incluyen a) una convención multilateral sobre tributación; b) una convención marco sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación; y c) un marco para la cooperación internacional en cuestiones de tributación. Seguidamente, se describen los pasos siguientes en relación con cada una de esas opciones.

* [A/78/150](#).



I. Introducción

1. El sistema tributario interno de un país refleja sus valores y prioridades nacionales y es un aspecto fundamental del ejercicio de su soberanía nacional. Esto incluye: opciones sustantivas y de procedimiento en relación con el alcance de los impuestos, la identificación de los contribuyentes, la determinación de las bases imponibles y las tasas de impuestos, las formas de recaudar impuestos, el establecimiento de incentivos para los comportamientos sociales, ambientales y económicos, y el fomento del comercio y la inversión.

2. Del mismo modo, el sistema tributario internacional debe reflejar valores universales, incluido el principio de la igualdad soberana de todos los Estados Miembros, consagrado en el Artículo 2, párrafo 1, de la Carta de las Naciones Unidas. En su resolución 69/313, la Asamblea General destacó, en consecuencia, que las actividades de cooperación internacional en cuestiones de tributación debían tener un enfoque y un alcance universales y debían tomar plenamente en cuenta las distintas necesidades y capacidad de los países, en particular de los países en situaciones especiales.

3. A lo largo del último siglo, la cooperación internacional en cuestiones de tributación se ha centrado principalmente en mitigar los posibles efectos negativos que las opciones de política tributaria de cada país podrían tener en el comercio y la inversión transfronterizos productivos. El planteamiento principal ha consistido en modificar el funcionamiento de las normas tributarias nacionales aplicables a los flujos de ingresos transfronterizos a través de acuerdos fiscales bilaterales (a efectos de esa relación convencional). Estos acuerdos tienen por objeto articular entre sí los sistemas fiscales de los Estados contratantes para evitar la doble tributación de los ingresos y el capital, sin dejar inadvertidamente ingresos y capital sin gravar.

4. Los acuerdos fiscales bilaterales están muy extendidos en todo el mundo. Sin embargo, muchos países no han firmado acuerdos de ese tipo o solo lo han hecho con sus asociados comerciales y de inversión más importantes. En los casos en que no se ha concertado un acuerdo, los países conservan derechos impositivos ilimitados sobre la mayoría de los ingresos obtenidos en sus jurisdicciones, y el pleno ejercicio de tales derechos puede tener efectos, como la doble tributación, que deben tenerse en cuenta. La decisión de un país de restringir sus derechos impositivos mediante la firma de un acuerdo fiscal es un ejercicio de soberanía tributaria.

5. En los últimos años, se ha reconocido cada vez más que las normas vigentes basadas en tratados para asignar derechos de gravar los ingresos y el capital entre jurisdicciones posibilitan la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y deben actualizarse para que reflejen las nuevas formas en que se pueden conducir negocios en una economía cada vez más digitalizada y globalizada. La Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), con el apoyo del Grupo de los 20, ha sido un foro clave para debatir las respuestas a esas preocupaciones. El Marco Inclusivo sobre Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios de la OCDE y el Grupo de los 20 ha desarrollado una “solución de dos pilares” cuyo objetivo principal es modificar las normas aplicables a las grandes empresas multinacionales¹. Sin embargo, los cambios que se están creando mediante ese proceso no abordarían plenamente un descontento más generalizado, motivado por la convicción, que muchos países y partes interesadas tienen desde hace décadas, de que las normas vigentes en materia de acuerdos fiscales no reservan suficientes derechos impositivos a los países que acogen empresas multinacionales y constituyen mercados para sus productos. El actual llamamiento en favor de una cooperación internacional

¹ Véase <https://www.oecd.org/tax/beps/declaracion-sobre-el-enfoque-de-dos-pilares-para-abordar-los-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-de-la-economia-octubre-2021.pdf>.

plenamente inclusiva y más eficaz en cuestiones de tributación demuestra un acuerdo sobre la necesidad de combatir la evasión de impuestos, las tácticas agresivas de elusión fiscal, el blanqueo de dinero y los flujos financieros ilícitos, y de mejorar y fomentar la confianza en los sistemas tributarios². Además, el llamamiento revela el reconocimiento de que es necesario enmarcar la cooperación internacional en cuestiones de tributación en un contexto de desarrollo más integral y sostenible, no solo en lo relativo al comercio y las inversiones, sino también a la desigualdad, el medio ambiente, la salud, el género y los aspectos intergeneracionales³.

6. En este contexto multidimensional, la Asamblea General, en su resolución [77/244](#), ha adoptado, por consenso, una decisión que podría establecer nuevas pautas: comenzar debates intergubernamentales en las Naciones Unidas sobre maneras de fortalecer la inclusividad y la eficacia de la cooperación internacional en cuestiones de tributación evaluando opciones adicionales, incluido un posible marco o instrumento que se elabore y acuerde mediante un proceso intergubernamental de las Naciones Unidas, teniendo plenamente en cuenta los mecanismos internacionales y multilaterales existentes. Para ello, la Asamblea solicitó al Secretario General que preparara un informe, en consulta con los Estados Miembros y otras partes, en el que se analizaran los acuerdos existentes, señalando opciones adicionales e indicando medidas que se podrían adoptar a continuación.

7. En consecuencia, la Secretaría invitó a los Estados Miembros y a otras partes interesadas a que presentaran sus aportaciones por escrito. Se recibieron más de 80 propuestas escritas, diversas y reflexivas. Todas las presentaciones se pusieron a disposición del público antes de las reuniones del foro del Consejo Económico y Social sobre el seguimiento de la financiación para el desarrollo celebrado en 2023, con el fin de facilitar los debates entre las múltiples partes interesadas acerca de los puntos débiles y las lagunas de los acuerdos vigentes para la cooperación internacional en cuestiones de tributación, así como las opciones adicionales para hacer que dicha cooperación sea plenamente inclusiva y más eficaz⁴.

8. Conforme a lo solicitado por la Asamblea General en su resolución [77/244](#), la Secretaría analizó los instrumentos jurídicos internacionales pertinentes, otros documentos y recomendaciones que trataban de la cooperación internacional en cuestiones de tributación. Para ello se utilizó una amplia labor de recopilación y análisis de datos llevada a cabo por expertos internos e instituciones de investigación debidamente cualificadas. Se organizaron intercambios informales para compartir información actualizada sobre los preparativos del informe y obtener comentarios y nuevas aportaciones de los Estados Miembros y otras partes interesadas sobre el enfoque analítico, las conclusiones iniciales y las nuevas opciones⁵. Estas aportaciones constituyen un valioso recurso para las futuras iniciativas de cooperación internacional en cuestiones de tributación.

9. El enfoque analítico utilizado para el presente informe se basa en una definición práctica de inclusividad y eficacia en la cooperación internacional en cuestiones de tributación, derivada de la resolución, las aportaciones escritas y los debates. En el informe, esta definición se presenta en la sección II y luego se aplica en la sección III

² Véase la resolución [77/154](#) de la Asamblea General.

³ Véanse, por ejemplo, los últimos documentos finales del foro del Consejo Económico y Social sobre el seguimiento de la financiación para el desarrollo, disponibles en <https://financing.desa.un.org/what-we-do/ECOSOC/financing-development-forum/outcomes>; información sobre la reunión especial del Consejo sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación, disponible en <https://financing.desa.un.org/ecosoc-special-meetings>; e información sobre el Simposio de Alto Nivel sobre Fiscalidad del Grupo de los 20, disponible en www.g20.org/en/about-g20/#previous-summits.

⁴ Véase <https://financing.desa.un.org/inputs>.

⁵ Véase <https://financing.desa.un.org/taxreport2023/events>.

para analizar los acuerdos existentes. A partir de ese análisis, se señalan opciones adicionales en la sección IV y se explican las medidas que se podrían adoptar a continuación en las secciones V y VI.

II. Definir una cooperación internacional inclusiva y eficaz en cuestiones de tributación

10. En la evaluación de los escritos presentados y las aportaciones de los Estados Miembros y otras partes interesadas y el análisis de la cooperación internacional en cuestiones de tributación de conformidad con la resolución [77/244](#) de la Asamblea General surgieron algunos temas comunes. Las aportaciones y el análisis revelaron la necesidad de considerar tanto los criterios sustantivos como procedimentales de una cooperación internacional plenamente inclusiva y más eficaz en cuestiones de tributación.

11. En esencia, la resolución y las aportaciones posteriores se centran en un problema acuciante y práctico que debe afrontarse para reforzar la cooperación internacional en cuestiones de tributación: cómo ayudar a los países a que ejerzan sus derechos impositivos, movilicen recursos para invertir en los Objetivos de Desarrollo Sostenible y la acción climática, y promuevan políticas fiscales que se ajusten a los Objetivos de Desarrollo Sostenible. Tal y como se establece en la Agenda de Acción de Addis Abeba, la movilización y el uso eficaz de los recursos nacionales por parte de un país son fundamentales para financiar el desarrollo sostenible. Para alcanzar estos objetivos, también es necesario reconocer a las numerosas partes interesadas en los sistemas fiscales y la importancia de las percepciones de legitimidad, así como las probables respuestas de otros Gobiernos y partes interesadas a las opciones del país en materia de políticas. Sin embargo, esas percepciones o respuestas probables no deben necesariamente impulsar las decisiones en materia de políticas.

12. Por lo tanto, el sistema tributario internacional debe incluir opciones y disposiciones de políticas que puedan ser aplicadas eficazmente por todas las jurisdicciones, teniendo en cuenta sus diferentes necesidades y capacidades, para ayudar a que los impuestos se paguen allí donde se produce la actividad económica, en particular mediante una participación importante en el mercado. Las normas tributarias internacionales deben ser tan sencillas y fáciles de administrar como lo permita el tema. Se requiere una estabilidad suficiente para que las empresas puedan planificar razonablemente sus actividades a largo plazo. Al mismo tiempo, el sistema debe ser lo suficientemente flexible y resiliente como para garantizar de forma continua resultados equitativos a medida que evolucionan la tecnología y los modelos de negocio, así como el panorama de la cooperación internacional en cuestiones de tributación.

13. En muchas aportaciones y en las consultas se puso de relieve que la inclusividad y la eficacia de la cooperación internacional en cuestiones de tributación también debían evaluarse en función de los procesos por los que se elaboran y se aplican las normas tributarias internacionales. Los aspectos clave que se pusieron de manifiesto fueron la participación, la definición de la agenda, la adopción de decisiones y la ejecución, incluidas la vigilancia y la evitación y solución de controversias tributarias.

14. En consonancia con el espíritu de la Agenda de Acción de Addis Abeba, una cooperación internacional inclusiva y eficaz en cuestiones de tributación permitirá que todos los países participen efectivamente en la elaboración de las normas que los afectan, por derecho y sin condiciones previas. Una participación efectiva implica que los procedimientos deben tener en cuenta las distintas necesidades y capacidad de todos los países para contribuir sustancialmente a los procesos de elaboración de normas sin restricciones indebidas, y apoyarlos para que lo hagan. Todos ellos deben tener la oportunidad de participar en la definición de la agenda, los debates y la

adopción de decisiones, ya sea directamente o a través de agrupaciones de países, según su preferencia. La soberanía fiscal también implica que los países tienen el derecho de no participar en un proceso determinado y optar por no quedar obligados por sus resultados. Solo una participación de este tipo en las iniciativas de cooperación internacional en cuestiones de tributación, que sea libremente elegida, asegura que los países puedan realizar aportaciones para obtener resultados sustantivos e implicarse en ellos, confirmando así su legitimidad y posibilitando un sistema plenamente inclusivo y más eficaz para todas las partes interesadas.

15. La definición de la agenda es un aspecto procedimental de vital importancia, porque la forma en que se detectan y presentan los retos que requieren una acción colectiva en materia tributaria suele predeterminar el alcance y la naturaleza de las respuestas a estos retos, así como el orden de prioridad para afrontarlos. Los distintos países se encuentran en circunstancias económicas muy diferentes, tienen sistemas tributarios muy distintos y pueden enfrentarse a retos muy variados en relación con la fiscalidad. Por consiguiente, al establecer la agenda para la cooperación internacional en cuestiones de tributación, todos los países deben tener oportunidades reales, respaldadas por el proceso y las instituciones, de participar para que se tengan en cuenta sus diferentes necesidades y capacidad a la hora de decidir qué temas se debatirán, qué opciones se considerarán y qué modo de proceder se elegirá.

16. Una cooperación internacional inclusiva y eficaz en cuestiones de tributación requiere estructuras de toma de decisiones legalmente establecidas y transparentes, de modo que las normas sean claras y no se adapten a los intereses de quienes se sitúan a un lado u otro del debate. Contar con normas transparentes contribuye a que todos los participantes estén en igualdad de condiciones desde el punto de vista del procedimiento y tengan la misma capacidad para participar de forma sustancial en la toma de decisiones, ya sea mediante procesos basados en el consenso o en la votación, o una combinación de los dos. Por ejemplo, incluso cuando se trata de un proceso basado en el consenso debería haber una acción afirmativa por parte de un país antes de que quede vinculado por una decisión. La estructura de gobernanza pertinente, incluidos aspectos formales como la composición de cualquier mesa o grupo directivo, tendría que negociarse y acordarse con cuidado para que represente plenamente a todos los participantes en las deliberaciones. Además, los procedimientos deben proporcionar tiempo suficiente para que todos los países consideren sus posiciones, con inclusión de las consultas dentro de los Gobiernos y con otras partes interesadas, antes de que se vean presionados a tomar decisiones.

17. Aun si las decisiones se alcanzan a través de un proceso plenamente inclusivo, la cooperación internacional en cuestiones de tributación no será más eficaz a menos que los países que han acordado quedar obligados por esas decisiones las apliquen de manera efectiva; por ejemplo, ratificando un tratado. La vigilancia, entre otras cosas a través del examen entre pares, puede ser apropiada, por ejemplo cuando exista la posibilidad de que las acciones de una o más jurisdicciones socaven el marco general. Toda vigilancia de este tipo debe llevarse a cabo conforme a normas claras con las que se medirá el desempeño de un país y aplicarse por igual a todos, considerando que dicha igualdad debe tener en cuenta las distintas capacidades de los países, especialmente las de aquellos que son más débiles en ese sentido. Todos los países deben contribuir a la elaboración de esas normas y cerciorarse de que son apropiadas antes de someterse a ellas.

18. Inevitablemente, surgirán controversias, entre Gobiernos o entre contribuyentes y Gobiernos, acerca de la forma en que los países aplican e interpretan las normas tributarias internacionales resultantes de cualquier proceso intergubernamental. Aunque los ordenamientos jurídicos internos de algunos países pueden ofrecer el foro objetivo necesario para resolver controversias, no todos lo ofrecerán. Por lo tanto,

desde el punto de vista del procedimiento, un sistema de cooperación plenamente inclusivo y más eficaz en cuestiones de tributación requiere procesos sólidos para evitar y resolver controversias fiscales de una manera eficaz y basada en principios, de conformidad con la legislación nacional y los compromisos internacionales de la jurisdicción correspondiente cuando los procesos nacionales no sean suficientes. Esos procedimientos de solución de controversias deben acordarse a través de un proceso inclusivo que ayude a lograr que gocen de la confianza de todas las jurisdicciones participantes y que mantengan esa confianza mediante resultados que reflejen el acuerdo alcanzado conforme a cánones reconocidos de interpretación de los tratados. Para este fin, habría que integrar en el sistema una consideración especial para los países en desarrollo, en particular los países menos adelantados, y prestarles apoyo en los casos en que tengan interés.

III. Evaluar la inclusividad y la eficacia de la actual cooperación internacional en cuestiones de tributación

19. En la presente sección se analiza en qué medida son inclusivos y eficaces los instrumentos jurídicos internacionales pertinentes y otros documentos y recomendaciones que tratan de la cooperación internacional en cuestiones de tributación. Con este fin, en la sección se evalúa el grado en que los instrumentos y acuerdos de cooperación internacional en cuestiones de tributación elaborados por las Naciones Unidas y la OCDE, dos organizaciones internacionales que han contribuido de manera importante a elaborar normas multilaterales sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación, son coherentes con los criterios sustantivos y procedimentales planteados en la sección II. Al igual que el resto del informe, el análisis se basa en las comunicaciones escritas que se han recibido, investigaciones académicas independientes con base empírica y un amplio análisis realizado por expertos internos sobre las cuestiones tratadas en la resolución [77/244](#) de la Asamblea General.

A. Naciones Unidas

20. Las Naciones Unidas son una organización internacional que se basa en el principio de la igualdad soberana de sus 193 Estados Miembros. El papel de las Naciones Unidas en lo relativo a la cooperación internacional en cuestiones de tributación lo desempeñan principalmente la Asamblea General y el Consejo Económico y Social, con el apoyo del Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación⁶.

21. La Agenda de Acción de Addis Abeba, dentro de sus siete ámbitos de acción, incluye el compromiso de reducir las prácticas fiscales perjudiciales, reforzar el papel de la fiscalidad en la financiación para el desarrollo y aumentar la asistencia para el desarrollo a fin de apoyar sistemas fiscales justos y eficaces. Como ya se ha mencionado, la Agenda de Acción de Addis Abeba pedía una cooperación internacional en cuestiones de tributación que tuviera un enfoque y un alcance universales, y que tomara plenamente en cuenta las distintas necesidades y capacidad de todos los países, en particular de los países en situaciones especiales.

22. El foro sobre el seguimiento de la financiación para el desarrollo permite que todos los Estados Miembros y otras partes interesadas participen libremente en el examen de los avances y la formulación de recomendaciones para apoyar el cumplimiento continuo de estos compromisos. Las cuestiones fiscales se incluyen

⁶ Para obtener información sobre el papel de otros órganos de las Naciones Unidas y las instituciones de Bretton Woods en cuestiones de tributación, véase [E/2011/76](#).

habitualmente en la agenda del foro. Sin embargo, el foro no tiene entre sus funciones elaborar normas detalladas relativas a la cooperación internacional en cuestiones de tributación.

23. El papel de las Naciones Unidas en la elaboración de normas de cooperación internacional en cuestiones de tributación está a cargo del Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación, surgido de la antigua preocupación de que los paradigmas existentes para la cooperación internacional en cuestiones de tributación no respondían a las necesidades de todos los países. En 1967, el Consejo Económico y Social reconoció la necesidad de ofrecer a los países en desarrollo que desearan celebrar acuerdos fiscales una alternativa a las normas tributarias basadas principalmente en el país de residencia que figuraban en el proyecto de convención sobre doble tributación de 1963 preparado por la OCDE. Esas normas, aunque proporcionan beneficios aproximadamente equivalentes en el caso de los acuerdos entre países que tienen flujos de capital equilibrados, tenderían a asignar derechos de imposición principalmente al país desarrollado en los acuerdos entre países desarrollados y países en desarrollo. En consecuencia, se encargó al Grupo Ad Hoc de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación, al que sucedió el Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación, que elaborara y posteriormente mantuviera al día un modelo de convención tributaria que equilibrara el objetivo de preservar mejor los derechos impositivos de los países en desarrollo con la creación de un entorno atractivo para la inversión.

24. De acuerdo con su mandato⁷, el Comité de Expertos elabora normas tributarias internacionales y produce orientaciones y recomendaciones sobre política y administración tributaria, prestando especial atención a las necesidades de los países en desarrollo. En el contexto de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo, ello se ha traducido en una expansión constante de los derechos impositivos del país de origen por encima de lo que se estipularía en los tratados bilaterales conformes a las disposiciones del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Ello incluye, en particular, disposiciones que permiten gravar a los proveedores de determinados servicios a distancia que no cumplen los requisitos tradicionales de “presencia física”, una cuestión de gran importancia para los países en desarrollo. Estas reglas contribuyen a proteger las bases imponibles de los países de origen y son un primer paso para corregir la desigualdad que se produce cuando las empresas locales que tienen establecimientos físicos deben pagar impuestos sobre sus beneficios, porque cumplen los requisitos de presencia física, mientras que los proveedores de servicios a distancia no están sujetos a esa imposición. La ampliación de las normas relativas a los impuestos sobre las ganancias, entre otras las relativas a las “transferencias indirectas extraterritoriales”, contribuye a que los países en desarrollo puedan gravar las ganancias que obtienen los no residentes pero que están inextricablemente vinculadas a sus territorios.

25. La adopción de las disposiciones de la Convención Modelo de las Naciones Unidas en acuerdos fiscales bilaterales está respaldada por la actualización periódica del manual de las Naciones Unidas para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo, una guía práctica que abarca todos los aspectos de las negociaciones de acuerdos fiscales, incluida la finalidad y el funcionamiento de las normas de la Convención Modelo de las Naciones Unidas. Al describir una amplia gama de puntos de vista y ofrecer una variedad de opciones entre las que los países pueden elegir, en función de sus realidades y prioridades, tanto la Convención Modelo de las Naciones Unidas como

⁷ Resolución 2004/69 del Consejo Económico y Social.

el manual de las Naciones Unidas para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo, con el apoyo de la creación de capacidad, pueden ayudar a que los países elaboren y articulen sus propias políticas en las negociaciones.

26. En esencia, la labor de las Naciones Unidas relativa a la cooperación internacional en cuestiones de tributación ha resultado ser inclusiva y eficaz. El International Centre for Tax and Development, que realiza un seguimiento de la incidencia en acuerdos fiscales bilaterales de disposiciones que figuran en la Convención Modelo de las Naciones Unidas, pero no en el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, constató que esa incidencia es cada vez mayor⁸. El logro de este nivel de influencia puede atribuirse a la forma en que las orientaciones satisfacen las necesidades, y tienen en cuenta las capacidades, de los países en desarrollo (por ejemplo, haciendo hincapié en soluciones administrables), lo que está relacionado intrínsecamente con la forma en que se elaboran estas orientaciones⁹. La labor de las Naciones Unidas relativa a la cooperación internacional en cuestiones de tributación se está ampliando a nuevos ámbitos temáticos desde la perspectiva de la fiscalidad y el desarrollo sostenible, como los impuestos para el ambiente y la salud y sobre el patrimonio¹⁰.

27. Desde el punto de vista procedimental, el Comité de Expertos no cumple el criterio de participación universal de pleno derecho y sin condiciones previas. El Comité de Expertos es un grupo de expertos en el que los integrantes actúan a título personal. Los 25 integrantes se seleccionan de modo que reflejen una distribución geográfica equitativa, mediante una composición que cambia cada cuatro años, y que representen a los distintos sistemas tributarios. Esta forma de selección, combinada con el método de trabajo y la participación de múltiples partes interesadas, garantiza que en los productos de orientación de las Naciones Unidas se refleje una amplia gama de opiniones. No obstante, aunque el proceso de presentación de candidaturas está abierto a todos los países, estos no tienen derecho a participar directamente en el proceso de elaboración de normas del Comité de Expertos.

28. Otros criterios de procedimiento no se cumplen únicamente por esta falta de participación universal en el Comité de Expertos. Aparte de estas limitaciones, el proceso de definición de la agenda del Comité es abierto. En la primera reunión, cada nuevo miembro se pronuncia, dentro de su amplio mandato, sobre el programa de trabajo y una estructura adecuada de subcomités. Además, los Estados Miembros y otros observadores son libres de hacer sugerencias sobre el programa de trabajo del Comité.

29. Del mismo modo, los procesos de adopción de decisiones del Comité de Expertos son transparentes, como se describen en el documento titulado “Practices and working methods for the Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters”¹¹, inspirado y basado en el Reglamento del Consejo Económico y Social.

⁸ Véase Centro Internacional para la Tributación y el Desarrollo, “Tax treaty norms among lower-income countries and the role of the United Nations model: past, present and potential” (de próxima publicación).

⁹ Los países en desarrollo señalan frecuentemente su preferencia por normas tributarias sencillas de administrar, como las retenciones fiscales. Véase International Bureau of Fiscal Documentation, *Promotion of Inclusive and Effective Tax Cooperation at the United Nations* (de próxima publicación).

¹⁰ El Comité de Expertos elabora muchos otros productos de orientación relacionados con la política y administración tributaria, que pueden consultarse en <https://financing.desa.un.org/es/what-we-do/ECOSOC/tax-committee/publications>. No se examinan en el presente informe porque es más difícil analizar la influencia de esos productos de orientación sin que el tipo de pruebas que se obtienen a partir del examen de los resultados de las negociaciones de los acuerdos fiscales, dado que existe un desfase temporal entre la negociación del acuerdo en cuestión y su publicación.

¹¹ Véase <https://financing.desa.un.org/es/what-we-do/ECOSOC/tax-committee/working-methods>.

La mayoría de las propuestas se adoptan por consenso; las votaciones son relativamente infrecuentes, pero pueden realizarse para confirmar si la mayoría está a favor de una propuesta, lo que puede llevar a una decisión consensuada sobre cómo reflejar las opiniones mayoritarias y las minoritarias en los productos de orientación. Esta representación de las distintas perspectivas posibilita que los países adopten las políticas más adecuadas en función de sus circunstancias particulares. En muchos de los subcomités del Comité participan múltiples interesados del Fondo Monetario Internacional, la OCDE, el Banco Mundial y organizaciones regionales, así como de la sociedad civil, el mundo académico y el sector empresarial, para contribuir a dar forma a los productos de orientación a lo largo del proceso de redacción.

30. La situación con respecto a la solución de controversias no es homogénea. Como se ha señalado, las directrices específicas del Comité relativas a los acuerdos fiscales se adoptan ampliamente, y cada vez más, en los acuerdos celebrados por países en desarrollo. La simplicidad de muchas de estas normas, que a menudo se basan en retenciones fiscales, puede reducir el número de controversias en comparación con normas alternativas. Cuando surgen controversias, deberían resolverse mediante el procedimiento de acuerdo mutuo establecido en el tratado pertinente. Aunque la Convención Modelo de las Naciones Unidas incluye la opción de que los países estipulen el arbitraje vinculante de los conflictos¹², son relativamente pocos los acuerdos suscritos por países en desarrollo que incluyen esta opción.

B. Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos

31. Actualmente hay 38 países que son miembros de la OCDE, cada uno con un ingreso nacional bruto per cápita que lo sitúa en la categoría de “economía de ingreso mediano-alto” o “economía de ingreso alto”, según la definición del Banco Mundial. Ninguno de ellos es un país menos adelantado, un país en desarrollo sin litoral o un pequeño Estado insular en desarrollo. Para hacerse miembro de la OCDE se debe pasar por un riguroso proceso de examen que incluye exámenes técnicos destinados a evaluar la voluntad y la capacidad de un país candidato para aplicar los instrumentos jurídicos pertinentes de la OCDE. La mayoría de los Estados miembros de la OCDE son de Europa y América, y ninguno de África¹³. En 2022 la OCDE aprobó hojas de ruta para la adhesión del Brasil, Bulgaria, Croacia, Perú y Rumania.

32. Con respecto a la cooperación internacional en cuestiones de tributación, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE suele fijar la agenda y aprobar los productos técnicos que elaboran sus Grupos de Trabajo. La labor del Comité cuenta con el apoyo del Centro de Política y Administración Tributaria. A través del Grupo de los 20, la agenda fiscal del Comité también se ve influida por las grandes economías de países en desarrollo (Argentina, Brasil, China, India, Indonesia y Sudáfrica) que no son miembros de la OCDE. Además, gran parte del trabajo del Comité se lleva a cabo a través del Marco Inclusivo sobre Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios¹⁴.

33. La OCDE elabora una amplia gama de documentos de orientación en materia de política y administración tributaria que gozan de reconocimiento por su alta calidad técnica. Así, por ejemplo, se refleja en el documento de aportación al presente

¹² El manual de las Naciones Unidas para la evitación y solución de controversias tributarias (*United Nations Handbook on the Avoidance and Resolution of Tax Disputes*) fue publicado por el Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación en 2021.

¹³ Sudáfrica es un asociado clave de la OCDE. Véase <https://www.oecd.org/southafrica/south-africa-and-oecd.htm>.

¹⁴ El Marco Inclusivo sobre Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios no cuenta con una secretaría específica; la secretaría de la OCDE se encarga de los trabajos.

informe, elaborado por el International Bureau of Fiscal Documentation¹⁵. El informe del International Bureau of Fiscal Documentation también demuestra que, en general y en todos los ámbitos temáticos, las orientaciones de la OCDE son adoptadas mucho más ampliamente por los países desarrollados que por los países en desarrollo¹⁶. En el informe se señalan varias razones para ello: la complejidad de las disposiciones y la administración, la falta de capacidad en los países en desarrollo y algunas oportunidades desaprovechadas en el contexto del Proyecto sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios para abordar de forma exhaustiva las cuestiones clave que se consideran más acuciantes para los países en desarrollo. Entre esas cuestiones se encuentran los incentivos fiscales excesivos, los impuestos a los servicios transfronterizos (especialmente los servicios digitales o no físicos), la transferencia indirecta de activos y ciertos problemas de fijación de precios de transferencia, como la falta de datos de comparabilidad¹⁷.

34. Estas deficiencias, a su vez, han contribuido a que los países en desarrollo consideren que el beneficio esperado de las reformas propuestas será mínimo, especialmente si se compara con el costo de su ejecución¹⁸. Esta percepción, respaldada por numerosos datos, es coherente con las aportaciones recibidas de muchos grupos de países y de la sociedad civil, por escrito y en la reunión especial del Consejo Económico y Social sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación. Se manifestó especial preocupación con respecto a la “solución de dos pilares” que estaba elaborando el proceso de Marco Inclusivo de la OCDE y el Grupo de los 20, cuyo objetivo es abordar los problemas de fiscalidad de la economía digitalizada y globalizada y limitar la competencia perjudicial en cuestiones tributarias. El Marco Inclusivo cuenta actualmente con 143 jurisdicciones miembros¹⁹, incluidos 126 de los 193 Estados Miembros de las Naciones Unidas.

35. El Primer Pilar se centra en la tributación en las jurisdicciones de mercado en las que las grandes empresas multinacionales venden sus productos y servicios. Consta de dos componentes: el Importe A y el Importe B.

36. Dentro del Importe A, en el Primer Pilar se propone un enfoque basado en una fórmula para asignar una fracción de los beneficios residuales de las empresas multinacionales más grandes y rentables a jurisdicciones de mercado utilizando un factor de asignación basado en los ingresos. Muchos países que durante mucho tiempo han defendido la asignación de beneficios a jurisdicciones de mercado celebraron inicialmente este enfoque como un primer paso para que las normas fiscales internacionales reconocieran el derecho de las jurisdicciones de mercado a participar en los beneficios residuales de las empresas. Sin embargo, numerosos países han llegado a la conclusión de que el alcance cuantitativo del Importe A es demasiado estrecho y que la cantidad asignada a la jurisdicción de mercado es demasiado baja²⁰. Además, muchos creen que las normas son demasiado complejas y no se adaptan adecuadamente a sus circunstancias particulares. El Importe A, por su diseño, debe

¹⁵ Véase International Bureau of Fiscal Documentation, *Promotion of Inclusive and Effective Tax* (de próxima publicación).

¹⁶ *Ibid.* Por ejemplo, varias normas “vinculadas” sobre entidades e instrumentos híbridos exigen que los países dispongan de información sobre el tratamiento de una transacción en otros países y han sido adoptadas por más de 30 países desarrollados, pero solo por uno o dos países en desarrollo.

¹⁷ *Ibid.*

¹⁸ *Ibid.*

¹⁹ Diecisiete de las jurisdicciones no son Estados soberanos, sino que tienen diversas relaciones, por ejemplo de territorios de ultramar, con países que son miembros de la OCDE.

²⁰ Véanse, por ejemplo, los comentarios del Grupo Intergubernamental de los Veinticuatro para Asuntos Monetarios Internacionales y Desarrollo. Disponible en <https://www.g24.org/wp-content/uploads/2022/03/Comments-of-the-G24-on-the-IF-Statement.pdf>.

aplicarse mediante un convenio multilateral, de modo que solo entre en vigor cuando haya recibido suficientes ratificaciones, de acuerdo con las condiciones del convenio. Otra preocupación es que, mientras que los países podrán cobrar impuestos sobre el Importe A a un pequeño número de empresas multinacionales, estarán renunciando al derecho de establecer impuestos sobre los servicios digitales para todas las empresas, incluidas empresas más pequeñas que no están sujetas al Importe A, pero que pueden, sin embargo, tener una presencia importante en el mercado y ser muy rentables.

37. Dentro del Importe B, en el Primer Pilar se propone una aplicación coordinada a escala internacional de la actual norma de plena competencia, con vistas a asignar beneficios fijos predeterminados a determinadas funciones básicas de comercialización y distribución desempeñadas por filiales o sucursales en países de mercado. El Importe B tiene por objeto aumentar la seguridad fiscal y reducir las controversias entre los contribuyentes y las administraciones tributarias, que consumen muchos recursos. Su finalidad es beneficiar a los países que tienen administraciones tributarias de menor capacidad. Sin embargo, aún no se ha llegado a un acuerdo sobre el alcance y la mecánica del Importe B, y su adopción depende de la aplicación de la convención multilateral sobre el Importe A.

38. El Segundo Pilar pretende establecer un impuesto efectivo mínimo a nivel global sobre el “exceso de beneficios” en función de cada jurisdicción para limitar la competencia fiscal entre países, ya sea por medio de la estructura general del sistema fiscal de un país o mediante la concesión de incentivos fiscales²¹. Aunque estos incentivos fiscales se utilizan a menudo para atraer inversiones, también pueden generar ineficacia y una competencia fiscal perjudicial entre países. En el marco del Segundo Pilar, si un país aplica una tasa impositiva efectiva sobre las operaciones locales de una empresa que sea inferior a la tasa mínima acordada, otros países pueden establecer impuestos complementarios para compensar la diferencia. Además, las deducciones fiscales pueden reducir considerablemente las tasas impositivas efectivas a nivel local. La carga de cumplimiento para los contribuyentes y las administraciones será considerable, sobre todo porque es probable que las leyes de ejecución difieran de un país a otro²². En la actualidad, numerosos países parecen estar adoptando una actitud de espera con respecto a la aplicación del Segundo Pilar²³. A muchos también les preocupa que la aplicación del Segundo Pilar por parte de otros países menoscabe su soberanía fiscal y su capacidad para atraer e incentivar las inversiones mediante deducciones fiscales.

39. El Foro Mundial sobre la Transparencia y el Intercambio de Información con Fines Fiscales, que cuenta actualmente con 168 jurisdicciones miembros, sigue elaborando orientaciones destinadas a ampliar y mejorar el intercambio de información con fines fiscales²⁴. El intercambio de información puede ayudar a los países a detectar la evasión de impuestos y la planificación fiscal agresiva. Los países en desarrollo que han podido cumplir los requisitos para participar en el Estándar para el Intercambio Automático de Información sobre Cuentas Financieras informaron de resultados positivos en algunos casos relacionados con residentes de ingresos más altos. No obstante, a muchos países en desarrollo puede resultarles difícil cumplir los requisitos de reciprocidad o las estrictas normas de confidencialidad que se deben satisfacer para participar en intercambios con arreglo al Estándar para el Intercambio

²¹ El Segundo Pilar también contiene una “cláusula de sujeción a imposición” de alcance limitado aplicable a determinados pagos intragrupo que dan lugar a la aplicación de un impuesto complementario a una tasa nominal del 9 %.

²² La iniciativa Inspectores Fiscales sin Fronteras ha decidido ayudar a los países a aplicar el Segundo Pilar en los casos en que claramente exista una demanda.

²³ Véase por ejemplo, el sistema de seguimiento por países de PricewaterhouseCoopers (PwC), en www.pwc.com/gx/en/services/tax/pillar-two-readiness/country-tracker.html.

²⁴ El Foro Mundial cuenta con una secretaría específica desde 2009.

Automático de Información sobre Cuentas Financieras. El Estándar para el Intercambio Automático de Información sobre Cuentas Financieras fue creado para permitir el uso fluido de la información que se intercambia en los sistemas de cotejo electrónico de los países. Muchos países en desarrollo están aún en proceso de crear estos sistemas de cotejo y, en la práctica, los requisitos de confidencialidad establecidos en el Estándar Común de Reporte pueden establecer que los países en vías de desarrollo mantengan la información recibida completamente separada de sus registros fiscales nacionales.

40. Según el informe del International Bureau of Fiscal Documentation, estos problemas reflejan la realidad de que la participación y el compromiso oficiales no implican necesariamente una aplicación o ejecución efectiva por parte de todas las jurisdicciones participantes²⁵. En particular, señala el informe, es posible que los países en desarrollo no consideren que el sistema ofrece beneficios suficientes para justificar los recursos necesarios, que podrían destinarse a prioridades más urgentes relacionadas con el desarrollo económico.

41. Como se indica en el análisis anterior, existen pruebas significativas de que, a menudo, los países en desarrollo no aplican las orientaciones sustantivas elaboradas a través de estos procesos, que suelen ser de gran calidad técnica. El motivo es que consideran que las orientaciones no responden a sus necesidades y prioridades más inmediatas sino que detraen recursos de esas cuestiones, o que no son capaces de aplicarlas debido a sus capacidades de administración fiscal. Así pues, no parece que se cumpla adecuadamente el aspecto sustantivo de una cooperación internacional inclusiva y eficaz en cuestiones de tributación.

42. La limitada eficacia de las normas sustantivas producidas por el Foro Mundial y el Marco Inclusivo a la hora de atender las necesidades de los países en desarrollo puede atribuirse a cuestiones de procedimiento que impiden que los países en desarrollo participen plenamente en los procesos de definición de la agenda y de adopción de decisiones²⁶. Además, los países que se adhieren al Foro Mundial deben comprometerse a aplicar la norma de Intercambio de Información Previa Solicitud, así como el Estándar Común de Reporte. Del mismo modo, los países que deseen adherirse al Marco Inclusivo deben comprometerse a cumplir las normas mínimas de las medidas sobre erosión de la base imponible y traslado de beneficios²⁷. En cada caso, también deben pagar una cuota anual²⁸. Los requisitos de que las jurisdicciones paguen por participar en los debates y acepten las normas vigentes antes de que se les permita participar atentan contra el principio de participación universal, por derecho, sin condiciones previas.

43. La obligación impuesta a los países que no son miembros de la OCDE de comprometerse a aplicar normas que se elaboraron antes de que pasaran a ser miembros del organismo normativo, a saber, el requisito de Intercambio de Información Previa Solicitud, el Estándar Común de Reporte y las normas mínimas sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, no se ajusta a los criterios de procedimiento según los cuales todos los países deben participar en la elaboración de la agenda.

²⁵ International Bureau of Fiscal Documentation, *Promotion of Inclusive and Effective Tax* (de próxima publicación).

²⁶ Centro Internacional para la Tributación y el Desarrollo “Inclusive and effective international tax cooperation: views from the Global South” (de próxima publicación).

²⁷ Acciones 5, 6, 13 y 14 para contrarrestar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

²⁸ En 2022, la cuota anual para afiliarse al Marco Inclusivo ascendía a 21.500 euros (aproximadamente 24.000 dólares). En 2016, la cuota anual mínima del Foro Mundial era de 15.300 euros (algo menos de 17.000 dólares en aquel momento).

44. En las publicaciones preparadas por el Foro Mundial y el Marco Inclusivo se indica invariablemente que todos los miembros participan “en igualdad de condiciones” en los procesos de toma de decisiones “por consenso”. Los Estados que no son miembros de la OCDE se denominan “Asociados al Proyecto sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios”. En la práctica, sin embargo, puede resultar difícil que los países que tienen un personal fiscal internacional reducido influyan en los procesos de toma de decisiones en estos foros. En el caso del Marco Inclusivo, se considera que un país está de acuerdo con una propuesta a menos que plantee una objeción. No es necesario que “opte” afirmativamente por ser incluido en el consenso. Por lo tanto, se considera que un país que no puede seguir el ritmo de los trabajos y nunca expresa su opinión sobre una propuesta está de acuerdo con ella.

45. Con respecto a las normas mínimas elaboradas en el marco del Proyecto sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, se creó un mecanismo de revisión por pares basado en una metodología acordada para medir el desempeño de un país y, con el tiempo, se integró en los trabajos del Marco Inclusivo. El Foro Mundial también cuenta con un sistema de revisión por pares para analizar el marco jurídico y la aplicación práctica de los requisitos de intercambio de información. En consecuencia, parece cumplirse el aspecto de procedimiento de la cooperación internacional inclusiva y eficaz en cuestiones de tributación correspondiente al examen del cumplimiento de las normas.

46. La Acción 14 para contrarrestar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios tiene por objeto mejorar la solución de controversias fiscales entre jurisdicciones mediante los procedimientos de acuerdo mutuo correspondientes. Los primeros resultados del mecanismo de revisión entre pares indican que los países han reestructurado sus autoridades competentes para resolver los casos de procedimientos de acuerdo mutuo de forma más oportuna, y el número de casos cerrados ha aumentado sustancialmente. No obstante, al considerar estas tendencias positivas, cabe señalar que muchos países en desarrollo han aplazado su revisión por pares²⁹. En ese sentido, la situación con respecto a la solución de controversias no es homogénea.

IV. Estudiar opciones para que la cooperación internacional en cuestiones de tributación sea plenamente inclusiva y más eficaz

47. El análisis anterior de los acuerdos internacionales y multilaterales vigentes indica que estos no contienen los principales elementos necesarios para una cooperación internacional plenamente inclusiva y más eficaz en cuestiones de tributación. La OCDE ha introducido varias iniciativas para colaborar con los países que no son miembros de la OCDE y asociarlos a su trabajo, pero muchos de esos países consideran que existen importantes obstáculos que les impiden participar de manera significativa en la definición de la agenda y la adopción de decisiones. En consecuencia, suele ocurrir que las normas sustantivas elaboradas a través de estas iniciativas de la OCDE no responden adecuadamente a las necesidades y prioridades de los países en desarrollo o están por encima de sus capacidades de ejecución.

48. Las Naciones Unidas están en sintonía con la necesidad de proporcionar orientaciones que ofrezcan diferentes opciones adecuadas para países con distintos niveles de desarrollo. Los países en desarrollo utilizan ampliamente este tipo de orientaciones. Sin embargo, su elaboración corre a cargo del Comité de Expertos, un pequeño grupo de expertos cuyos miembros actúan a título personal. Incluso con la

²⁹ International Bureau of Fiscal Documentation, *Promotion of Inclusive and Effective Tax* (de próxima publicación).

amplia participación de los Estados Miembros y otros observadores en el trabajo del Comité, el peso de sus orientaciones no es el mismo que el de las orientaciones que se elaboran y acuerdan a través de un proceso intergubernamental. Aunque otras organizaciones intergubernamentales, como el Fondo Monetario Internacional y el Banco Mundial, asesoran a sus miembros sobre cuestiones tributarias, estas organizaciones no se encargan de la elaboración colectiva de normas en el ámbito de la cooperación fiscal internacional.

49. El análisis de las secciones II y III demuestra que reforzar el papel de las Naciones Unidas en la elaboración de normas tributarias y el establecimiento de reglas, teniendo plenamente en cuenta los acuerdos multilaterales e internacionales vigentes, parece el camino más viable para hacer que la cooperación internacional en cuestiones de tributación sea plenamente inclusiva y más eficaz. En lugar de duplicar los procesos vigentes, un proceso intergubernamental de las Naciones Unidas aprovecharía las fortalezas existentes y subsanaría las lagunas y deficiencias de las actuales actividades de cooperación internacional en cuestiones de tributación. Ese proceso se basaría en la cooperación a varios niveles que mantienen desde hace tiempo las Naciones Unidas y la OCDE en el ámbito de la fiscalidad internacional, como en muchos otros.

50. Las Naciones Unidas tienen amplia experiencia en la consecución y aplicación de acuerdos multilaterales que contemplan las necesidades de todas las partes, tanto en cuestiones políticamente delicadas como técnicamente complejas. Aunque algunos de esos acuerdos multilaterales fueron iniciados por otras instituciones, solo pasaron a ser normas mundiales tras ser reabiertos a la negociación a través de un proceso de las Naciones Unidas que llevó a que se concluyeran y aceptaran³⁰.

51. En su resolución 77/244, la Asamblea General hizo referencia a las posibles opciones de un marco o instrumento de cooperación internacional en cuestiones de tributación que se elabore y acuerde mediante un proceso intergubernamental de las Naciones Unidas. Las opciones podrían, por supuesto, abarcar una variedad de posibles formatos, que podrían estructurarse de tal manera que contengan los elementos de procedimiento necesarios descritos en la sección II en lo referente a la cooperación internacional inclusiva y eficaz en cuestiones de tributación, dando lugar a normas sustantivas que ayuden a los países a ejercer adecuadamente sus derechos impositivos y a movilizar recursos para invertir en los Objetivos y la acción climática.

52. Puesto que los conceptos de “marco o instrumento” podrían ser amplios, en la presente sección se los reduce a tres enfoques generales a efectos de la próxima fase de las deliberaciones intergubernamentales en las Naciones Unidas sobre este tema. Dado que las autoridades fiscales, los contribuyentes y otras partes interesadas necesitan un alto grado de certidumbre en relación con las normas tributarias internacionales, dos de las opciones preverían compromisos jurídicos vinculantes en algunos aspectos. Las principales diferencias entre estas dos opciones se refieren al ámbito de aplicación y al proceso. Sin embargo, reconociendo que posiblemente no todos los Estados Miembros apoyen por igual un mayor papel normativo de las Naciones Unidas en materia fiscal, se ha señalado una tercera opción, que presenta una función de coordinación. Aunque esta opción no requiere un instrumento jurídicamente vinculante, proporciona menos certidumbre de la necesaria para crear un sistema internacional suficientemente estable en cuestiones de tributación.

³⁰ Véase, por ejemplo, <https://unctad.org/topic/competition-and-consumer-protection/un-guidelines-for-consumer-protection>.

Primera opción: convención multilateral sobre tributación

53. La primera opción sería una convención jurídicamente vinculante, a veces denominada también “convención multilateral estándar”, que podría abarcar una amplia gama de cuestiones fiscales. Sería de naturaleza “reglamentaria”, ya que establecería normas específicas que crearían obligaciones, incluidas normas que podrían poner límites al ejercicio de los derechos impositivos. Muchas de las disposiciones de una convención de este tipo podrían ser similares a las de los tratados fiscales bilaterales. Incluiría una declaración de los objetivos y definiciones de los términos clave de la convención. Además, establecería obligaciones vinculantes, preferiblemente ejecutables, que se consideran esenciales para movilizar adecuadamente los recursos nacionales, incluidas las normas relativas a la declaración y el intercambio de información con fines fiscales, y para reforzar los entornos nacionales propicios. La convención también establecería un mecanismo de vigilancia para asegurar el cumplimiento de las normas de notificación e intercambio de información, así como procedimientos de solución de controversias para tomar medidas cuando las partes incumplen sus compromisos, tales como cualquier norma sobre la distribución de ingresos entre jurisdicciones³¹.

54. La viabilidad de una convención multilateral potencialmente amplia sobre tributación dependería de que existiera: a) un acuerdo político sobre la necesidad de abordar, a escala mundial y de manera jurídicamente vinculante, las cuestiones fiscales que estarán sujetas a la convención; y b) la capacidad de llegar a un consenso acerca de los enfoques. Si hay consenso sobre algunas de las cuestiones que se abordarán, pero no sobre todas, puede que no sea viable un acuerdo amplio, pero se podría utilizar una convención jurídicamente vinculante para avanzar rápidamente en las cuestiones más acuciantes mediante acuerdos más específicos, como una convención multilateral de las Naciones Unidas sobre flujos financieros ilícitos relacionados con la tributación.

Segunda opción: convención marco sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación

55. Una segunda opción, concretamente, una convención marco, también sería un instrumento multilateral jurídicamente vinculante, pero de naturaleza “constitutiva”, en el sentido de que establecería un sistema general de gobernanza internacional en cuestiones de tributación. Por lo tanto, una convención marco expondría los principios básicos de la futura cooperación internacional en cuestiones de tributación, incluidos los objetivos, los principios clave que rigen la cooperación y la estructura de gobernanza del marco de cooperación. Las convenciones marco también pueden incluir disposiciones institucionales para crear un foro plenario de debate entre Estados dotado de autoridad para aprobar nuevos instrumentos normativos de los que los Estados puedan pasar a ser parte posteriormente.

56. Los protocolos de la convención marco podrían aportar aspectos adicionales, “reglamentarios”, con compromisos más detallados sobre temas concretos, que ofrezcan a los países la posibilidad de optar por participar o no en función de sus prioridades y capacidades. Si hay acuerdo suficiente sobre determinados puntos de acción, algunos de estos protocolos podrían negociarse paralelamente a la convención marco. Estos podrían ser, por ejemplo, un protocolo sobre medidas para atender el problema de los flujos financieros ilícitos.

³¹ Esta descripción se ha adaptado al contexto fiscal y se basa en “Type and structure of a legally binding instrument on the right to development”, de Koen De Feyter, 2019.

57. Debido a su flexibilidad³², se han negociado convenciones marco para atender varios problemas, por ejemplo para proteger el medio ambiente³³, mejorar la salud pública³⁴ y garantizar los derechos humanos³⁵. Las convenciones marco permiten que las partes aborden problemas de forma gradual, acordando iniciar conversaciones aunque no exista un consenso político sólido a favor de soluciones concretas. Si la convención marco incluye requisitos de presentación de informes, puede ayudar a las partes a llegar a un entendimiento común de los hechos pertinentes, facilitando futuros acuerdos. Sin embargo, existe el riesgo de que la adopción de una convención marco acabe postergando el trabajo jurídico y técnico detallado y práctico que se requiere para aplicar un cambio efectivo.

Tercera opción: marco para la cooperación internacional en cuestiones de tributación

58. Una tercera opción sería elaborar una agenda multilateral no vinculante de acciones coordinadas, a nivel internacional, nacional, regional y bilateral, sobre el mejoramiento de las normas y la capacidad fiscales. Algunos problemas, como la eliminación de los flujos financieros ilícitos, exigen una actuación global porque unas pocas jurisdicciones pueden socavar los esfuerzos de la mayoría. No es necesario un enfoque único para otras cuestiones, como las tasas apropiadas de las retenciones fiscales que deben aplicarse a los pagos transfronterizos en una situación bilateral. Las mejoras de la administración fiscal se producen naturalmente a nivel nacional, pero pueden apoyarse, y a menudo se apoyan, en procesos multilaterales y regionales. Los Estados Miembros, actuando a través del marco, analizarían los problemas fiscales para determinar el nivel o los niveles en que las acciones coordinadas serían más eficaces.

59. Sustancialmente, este marco se asemejaría a la segunda opción, en el sentido de que establecería los principios o modalidades de la cooperación internacional en cuestiones de tributación, pero esos principios o modalidades no serían objeto de compromisos jurídicos. A menudo sucede que los marcos surgen de las conclusiones de conferencias intergubernamentales temáticas³⁶.

60. Cuando el consenso político sea que un problema concreto requiere no solo acciones coordinadas sino también compromisos jurídicos vinculantes a nivel mundial, la Asamblea General podría decidir aprobar la negociación de un instrumento que se parezca a la primera opción o a la segunda opción. Por consiguiente, las tres opciones señaladas no se excluyen mutuamente, ya que un marco que contenga recomendaciones relativas a las normas fiscales nacionales podría coexistir con una convención multilateral sobre cuestiones de tributación o una convención marco centrada en las normas fiscales internacionales.

³² Daniel Bodansky e Iniciativa “Liberarse del Tabaco” de la Organización Mundial de la Salud, “The framework convention/protocol approach”, 1999. Disponible en <https://apps.who.int/iris/handle/10665/65355>.

³³ Por ejemplo, la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático.

³⁴ Por ejemplo, el Convenio Marco de la Organización Mundial de la Salud para el Control del Tabaco.

³⁵ Por ejemplo, el Convenio Marco para la Protección de las Minorías Nacionales.

³⁶ El Marco de Sendái para la Reducción del Riesgo de Desastres 2015-2030, por ejemplo, se inició mediante consultas con las partes interesadas, seguidas por negociaciones intergubernamentales; se aprobó en la Tercera Conferencia Mundial de las Naciones Unidas sobre la Reducción del Riesgo de Desastres y se aprobó mediante la resolución 69/283 de la Asamblea General.

61. Para ayudar a los Estados Miembros y otras partes interesadas a estudiar las opciones, en el cuadro siguiente se exponen las características más destacadas de cada una de ellas³⁷.

Características de las tres opciones

<i>Características</i>	<i>Opciones</i>		
	<i>Convención multilateral sobre tributación</i>	<i>Convención marco sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación</i>	<i>Marco para la cooperación internacional en cuestiones de tributación</i>
¿Qué es?	Acuerdo jurídico vinculante que establece obligaciones ejecutables relativas a la cooperación internacional en cuestiones de tributación, como el intercambio de información, lo que puede modificar los derechos impositivos de las partes; su naturaleza es principalmente reglamentaria	Acuerdo jurídico vinculante que establece un sistema general de gobernanza en el ámbito de la cooperación internacional en cuestiones de tributación; su naturaleza es principalmente constitutiva y tiene aspectos reglamentarios que se aprueban a través de protocolos	Agenda no vinculante de acciones coordinadas, a nivel internacional, nacional, regional y bilateral, sobre la mejora de las normas y la capacidad fiscales
¿Cuándo es más probable que sea eficaz?	Cuando exista un consenso político sobre la necesidad de atender un problema a escala mundial y haya consenso sobre una solución. Si existe consenso solamente respecto de cuestiones específicas, los acuerdos menos exhaustivos son una opción, por ejemplo una convención multilateral de las Naciones Unidas sobre flujos financieros ilícitos relacionados con la tributación	Cuando no exista un consenso político inmediato sobre medidas sustantivas vinculantes o cuando el problema esté en proceso de cambio, puesto que esta opción posibilita un progreso gradual	Cuando no exista un consenso político sobre medidas sustantivas o algunos aspectos de un problema requieran un enfoque de varios niveles o puedan abordarse mejor a nivel nacional, regional o bilateral que a nivel mundial, aunque dichos enfoques sigan guiándose por el marco
Participación	Universal	Universal	Universal
Definición de la agenda	Universal	Universal	Universal
Adopción de decisiones	Negociación: Reglamento de la Asamblea General Continua: conforme a las disposiciones de la convención y complementada por las decisiones y acciones de la Conferencia de las Partes	Negociación: Reglamento de la Asamblea General Continua: conforme a las disposiciones de la convención y complementada por las decisiones y acciones de la Conferencia de las Partes	Negociación: Reglamento de la Asamblea General

³⁷ En la sección II se incluye una descripción de los componentes de la cooperación internacional inclusiva y eficaz en cuestiones de tributación a que se hace referencia en el cuadro.

<i>Características</i>	<i>Opciones</i>		
	<i>Convención multilateral sobre tributación</i>	<i>Convención marco sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación</i>	<i>Marco para la cooperación internacional en cuestiones de tributación</i>
Ejecución	Establecida en la convención	Establecida en la convención marco	Participación voluntaria de los Estados en acciones internacionales, nacionales, regionales o bilaterales, según se establece en el marco
Solución de controversias	Establecida en la convención	Establecida en la convención marco	No aplicable porque no hay obligaciones vinculantes

V. Próximos pasos

62. En la presente sección se describen los próximos pasos que implicaría cada opción.

63. Si se elige la primera opción, es decir, la elaboración una convención multilateral en cuestiones de tributación, el paso siguiente sería, por ejemplo, crear un grupo asesor especial de expertos de carácter intergubernamental y dirigido por los Estados Miembros que se encargue de preparar el proyecto de mandato para la negociación de dicho instrumento. El grupo de expertos examinaría las cuestiones que podrían abarcarse y por qué es necesario que se aborden en una convención de ese tipo a fin de formular una recomendación sobre el alcance de dicho tratado, ya sea una convención multilateral exhaustiva sobre tributación o una convención centrada en asuntos específicos de cooperación internacional en cuestiones de tributación. Normalmente, se pedirá al grupo de expertos que presente el mandato en el siguiente período de sesiones de la Asamblea General. Posteriormente, si la Asamblea General está de acuerdo con las recomendaciones, podría crearse un grupo especial de negociación de carácter intergubernamental y dirigido por los Estados Miembros para negociar la convención.

64. Si se elige la segunda opción, es decir, una convención marco, los pasos siguientes serían similares. Dado que una convención marco se redacta en términos más generales, sería posible empezar con un grupo especial de negociación de carácter intergubernamental, dirigido por los Estados Miembros, que se encargue de redactar el mandato. Sin embargo, un grupo asesor especial de expertos de carácter intergubernamental y dirigido por los Estados Miembros podría estar en mejores condiciones para determinar si sería posible negociar algún protocolo sustantivo paralelamente a la convención marco, de modo que podría ser conveniente que se siguiera el mismo procedimiento en dos etapas que en la primera opción relativa a la convención multilateral sobre tributación.

65. Como ya se ha señalado, los marcos de acción coordinada suelen surgir de conferencias temáticas. Si se elige la tercera opción, podría crearse un grupo especial de expertos de carácter intergubernamental, dirigido por los Estados Miembros y encargado de actuar como comité preparatorio para llevar a cabo la preparación sustantiva y organizativa de la conferencia, incluida la negociación de documentos informativos y un borrador de documento final sobre las cuestiones más acuciantes de la cooperación internacional en cuestiones de tributación.

66. Los pasos siguientes pueden parecer más largos para las opciones primera y segunda que para la tercera, pero un enfoque deliberado es apropiado cuando el objetivo es crear compromisos jurídicos vinculantes. Sin embargo, los procesos preparatorios inclusivos y eficaces para las conferencias de alto nivel llevan tiempo, por lo que tal vez la velocidad a la que pueden darse los pasos siguientes no difiera significativamente entre las tres opciones.

67. Por último, en la resolución 77/244 de la Asamblea General se señala, como medida que se podría tomar a continuación, la creación de un comité intergubernamental especial de composición abierta dirigido por los Estados Miembros que recomiende qué opciones elegir para fortalecer la inclusividad y la eficacia de la cooperación internacional en cuestiones de tributación. Esta medida sería apropiada si la Asamblea General no logra, en su septuagésimo octavo período de sesiones, alcanzar un acuerdo sobre el camino a seguir.

VI. Apoyar un papel más importante de las Naciones Unidas para que la cooperación internacional en cuestiones de tributación sea plenamente inclusiva y más eficaz

68. El ejercicio de cualquiera de las opciones para hacer que la cooperación internacional en cuestiones de tributación sea plenamente inclusiva y más eficaz exigirá un mayor compromiso de todos los Estados Miembros en los debates intergubernamentales de las Naciones Unidas sobre cuestiones de tributación. Ello dependerá de que los Gobiernos de cada país decidan hacer de las negociaciones internacionales sobre tributación en las Naciones Unidas una prioridad y destinen recursos suficientes a esas negociaciones para que se expresen y se tengan plenamente en cuenta las necesidades y la capacidad de su país. También es probable que se requiera un mayor respaldo, en forma de recursos financieros y humanos, para la creación de capacidad por parte de las organizaciones internacionales, la sociedad civil y otras partes interesadas, así como una coordinación y colaboración continuas entre las secretarías de estas organizaciones, en particular a través de la Plataforma de Colaboración en materia Tributaria, y con las organizaciones interregionales, regionales y subregionales.

69. Las actividades actuales de creación de capacidad por parte de organizaciones internacionales, organizaciones fiscales regionales, organismos gubernamentales de desarrollo, organizaciones de la sociedad civil e instituciones académicas³⁸ suelen centrarse en ayudar a los países en desarrollo a aplicar las normas tributarias vigentes y mejorar la administración tributaria relacionada con esas normas. Sin embargo, como señalaron los países en desarrollo durante la reunión especial del Consejo Económico y Social sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación en 2023, si esas normas no responden adecuadamente a sus circunstancias, la asistencia técnica para aplicarlas no resolverá sus preocupaciones y necesidades más inmediatas de creación de capacidad en materia de política y administración tributaria³⁹.

70. Además, en muchas de las aportaciones al presente informe se solicitó que las organizaciones internacionales, las organizaciones de la sociedad civil y, lo que quizá sea más importante, las organizaciones fiscales regionales ofrecieran creación de capacidad para ayudar a que los países en desarrollo participaran más eficazmente en los debates multilaterales. Estas organizaciones son cruciales para ayudar en este

³⁸ Puede consultarse una lista indicativa en <https://financing.desa.un.org/inputs>.

³⁹ Véase Naciones Unidas, Consejo Económico y Social, resumen oficial de la Reunión Especial sobre la Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación, Nueva York, 31 de marzo de 2023, párr. 14.

proceso. Si se coordinan mejor sus actividades, los recursos podrán emplearse de manera óptima para satisfacer la gran demanda de apoyo a una creación de capacidad en materia de política y administración tributaria que se ajuste a las distintas necesidades y prioridades de los países, también en lo que respecta a su participación efectiva en los procesos multilaterales.

VII. Resumen y conclusiones

71. Este informe se presenta en medio de una preocupación cada vez más acuciante por el hecho de que la arquitectura financiera internacional, y con ella el sistema tributario internacional, no hayan apoyado suficientemente la recuperación económica tras la pandemia, la financiación de los Objetivos de Desarrollo Sostenible y la acción climática. Se están celebrando deliberaciones mundiales acerca de la posibilidad de reformar profundamente la arquitectura financiera internacional. Mientras tanto, como se refleja en la decisión de la Asamblea General de comenzar debates intergubernamentales sobre cuestiones de tributación en las Naciones Unidas, ya existe consenso sobre la necesidad de fortalecer la cooperación internacional en esas cuestiones para combatir la evasión y elusión de impuestos y los flujos financieros ilícitos, que drenan recursos muy necesarios de los países en desarrollo en particular, y para construir sistemas fiscales más justos, inclusivos y eficaces, que son esenciales para generar confianza e impulsar la transformación prevista en la agenda mundial de desarrollo sostenible.

72. La comunidad internacional no debe dejar pasar esta oportunidad de avanzar significativamente en este frente. Conforme a lo solicitado en la resolución, el presente informe ha servido para analizar los acuerdos vigentes, señalar opciones adicionales e indicar las medidas que se podrían tomar a continuación. Los Estados Miembros deben sopesar las opciones y adoptar una decisión oportuna en este período de sesiones acerca de la opción más adecuada y el paso siguiente hacia una cooperación internacional plenamente inclusiva y más eficaz en cuestiones de tributación para el desarrollo sostenible. En esta decisión se debería tener en cuenta las oportunidades que presentaría una cuarta Conferencia Internacional sobre la Financiación para el Desarrollo en 2025. El Secretario General desea expresar su profundo agradecimiento a todas las partes interesadas por sus valiosas aportaciones y cuenta con su colaboración en los próximos meses.