



PROPUESTA DE CONVENCIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS SOBRE TRIBUTACIÓN

Tove Maria Ryding • Marzo de 2022

La presente propuesta de Convención de las Naciones Unidas sobre Tributación es un documento de debate elaborado por la European Network on Debt and Development con el apoyo de la Global Alliance for Tax Justice.

*La autora desea agradecer a los siguientes revisores por sus valiosos comentarios:
Pooja Rangaprasad, Society for International Development; Alex Cobham, Tax Justice Network;
Dereje Alemayehu, the Global Alliance for Tax Justice.*

La European Network on Debt and Development (Eurodad) es una red de 60 organizaciones de la sociedad civil de 29 países europeos. Trabajamos para generar cambios específicos que transformen las políticas, instituciones, normas y estructuras europeas y mundiales para garantizar un sistema financiero y económico democráticamente controlado y ambientalmente sostenible que cuyo objetivo sea erradicar la pobreza y garantizar los derechos humanos para todos.

Esta publicación se elaboró con el apoyo financiero de la Norwegian Agency for Development Cooperation (Norad, por su sigla en inglés) y de la Open Society Foundations. El contenido de esta publicación es responsabilidad exclusiva de Eurodad y de la autora de esta publicación y de ninguna manera puede ser tomado para reflejar las opiniones de los financiadores.

CONTENIDO

RESUMEN	4
ANEXO 1: CONVENCION DE LAS NACIONES UNIDAS SOBRE TRIBUTACION	7
PARTE I: OBJETIVOS, PRINCIPIOS, USO DE LOS TÉRMINOS Y OBLIGACIONES GENERALES	12
PARTE II: TRANSPARENCIA	18
PARTE III: FISCALIDAD Y FLUJOS FINANCIEROS ILÍCITOS RELACIONADOS CON LA TRIBUTACION	25
PARTE IV: DISPOSICIONES INSTITUCIONALES	31
PARTE V: PRESENTACION DE INFORMES, CUMPLIMIENTO Y SOLUCION DE CONTROVERSIAS	38
PARTE VI: DESARROLLO DE LA CONVENCION Y SUS PROTOCOLOS	41
PARTE VII: DISPOSICIONES FINALES	43
ANEXO 2: DECISIONES DE LAS NACIONES UNIDAS A LAS QUE SE HACE REFERENCIA EN LOS PARRAFOS 4 A 8 DEL PREÁMBULO DE LA CONVENCION	47

RESUMEN

En 2019, el grupo regional de África de las Naciones Unidas hizo un llamamiento a favor de una Convención de las Naciones Unidas sobre Tributación, haciendo hincapié en su convencimiento de que el instrumento podría ayudar a abordar los flujos financieros ilícitos¹. Al año siguiente la propuesta de negociar una Convención de la ONU sobre Tributación fue también incluida en la lista de opciones de un proceso, lanzado por la ONU, para analizar las distintas respuestas de la comunidad internacional a la crisis del Covid-19².

Del mismo modo, en febrero de 2021 el Panel de Alto Nivel sobre la Responsabilidad, la Transparencia y la Integridad Financieras Internacionales para Lograr la Agenda 2030 (Panel FACTI, por su sigla en inglés), creado por la presidencia de la Asamblea General de las Naciones Unidas (que ejercía en ese momento Nigeria) y la del Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas (que ejercía Noruega), también incluyó la propuesta de una Convención de las Naciones Unidas sobre Tributación como una de las recomendaciones clave de su informe final³.

El Anexo 1 de este documento contiene una propuesta de Convención de las Naciones Unidas sobre Tributación (CNUT). La propuesta es para una ‘Convención Marco’ y, como se describe en los comentarios posteriores, el formato y la estructura básicos tienen muy en cuenta los enfoques utilizados en otras convenciones de las Naciones Unidas. La ONU ha elaborado convenciones marco que cubren una serie de temas que van desde la lucha contra el cambio climático (la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático)⁴ a la protección de la capa de ozono (Convenio de Viena para la Protección de la Capa de Ozono)⁵ y el control del consumo de tabaco (Convenio Marco de la OMS para el Control del Tabaco)⁶. La cantidad de obligaciones sustantivas que contienen estas convenciones varía significativamente, sin embargo, todas muestran una estructura básica formada por un conjunto de acuerdos centrales y un sistema de gobernanza internacional que se relaciona con el tema en cuestión. Esto incluye un objetivo, principios clave e instituciones fundamentales. Además, están diseñadas para poder complementarse con las decisiones que se tomen en el futuro y cuentan con las estructuras y los procesos necesarios para adoptar y desarrollar los futuros acuerdos⁷.

Una Convención Marco permite a los gobiernos adoptar un enfoque gradual que fortalezca la cooperación y la gobernanza internacionales en materia de tributación y flujos financieros ilícitos relacionados con la tributación. Esto significa que las partes centrales del sistema internacional pueden ponerse en funcionamiento mientras se negocian acuerdos más detallados. Se trataría de un documento jurídicamente vinculante que necesitaría la ratificación nacional para entrar en vigor. Además de la propia Convención, se incluirían las siguientes decisiones complementarias:

- Decisiones de la Conferencia de las Partes (COP, por su sigla en inglés): Acá se incluirían decisiones para dar más detalles sobre los conceptos que recoge la Convención, así como decisiones que permitan garantizar el funcionamiento de las instituciones previstas y promuevan el cumplimiento de las obligaciones y los compromisos gubernamentales contenidos en la Convención. También incluiría, por ejemplo, decisiones para exigir la negociación de protocolos de la Convención;
- Protocolos de la Convención: Los protocolos representarían acuerdos adicionales jurídicamente vinculantes que necesitarían una ratificación nacional aparte. Se negociarían para abordar y profundizar en elementos específicos de la Convención.

¿Por qué es necesaria una nueva Convención de las Naciones Unidas sobre Tributación?

Las convenciones de las Naciones Unidas (incluida la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción⁸ y la Convención de las Naciones Unidas contra la Delincuencia Organizada Transnacional)⁹ abordan algunos aspectos relacionados con los flujos financieros ilícitos. Sin embargo, esto no sucede con los flujos financieros ilícitos relacionados con la tributación (incluidas la evasión y la elusión fiscales), que siguen costando a los países cientos de miles de millones de dólares en ingresos fiscales perdidos cada año¹⁰.

Estos problemas son de naturaleza mundial y requieren soluciones mundiales. La ONU tiene como uno de sus objetivos principales ofrecer esas soluciones, organizando negociaciones intergubernamentales en las que todos los países puedan participar como iguales. Ante la ausencia de un proceso inclusivo e intergubernamental de las Naciones Unidas, otros foros han desarrollado una serie de normas y acuerdos fiscales mundiales en los que los países no han podido participar en pie de igualdad y cuya transparencia ha sido muy limitada. Un ejemplo es el Marco Inclusivo sobre la Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios, de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), en el que se han negociado en los últimos años nuevas normas sobre el impuesto a las empresas. En 2016, cuando el G20 y la OCDE establecieron el Marco Inclusivo, se hizo hincapié en que todos los países podrían unirse y participar “en pie de igualdad”¹¹. Sin embargo, los países solo pueden convertirse en miembros del marco con la condición de que se comprometan a aplicar el paquete de la OCDE y el G20 sobre Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios, de 2015¹². Este paquete de acuerdos de casi 2000 páginas se negoció mediante un proceso que excluyó a más de 100 países en desarrollo¹³. Debido a la importancia central del paquete en la planificación y el diseño del Marco Inclusivo¹⁴, se podría decir que los miembros del Marco Inclusivo están divididos, desde el principio, en los que establecieron las reglas y los que las aceptaron. En la actualidad, el foro está lejos de ser inclusivo, ya que más de un tercio de los países del mundo no participa en las negociaciones¹⁵.

La propuesta de Convención de las Naciones Unidas sobre Tributación incluida en el Anexo 1 supondría una reforma fundamental de la cooperación tributaria internacional, incluyendo la introducción de procesos transparentes e inclusivos para la toma de decisiones en la que todos los países puedan negociar en pie de igualdad. Además, está diseñada deliberadamente para reemplazar algunos elementos importantes del sistema tributario internacional existente. En particular, prevé la creación de una estructura multilateral que sustituya, en gran medida, la complicada red de convenios tributarios bilaterales que conforman el actual sistema tributario internacional.

La propuesta prevé, además, la abolición del sistema de precios de transferencia y el principio de plena competencia y el enfoque de gravar a las empresas multinacionales como entidades independientes. En su lugar, se propone que las empresas multinacionales tengan que tributar por sus ganancias consolidadas globales y que los derechos impositivos se distribuyan entre los gobiernos de acuerdo con una fórmula acordada, al tiempo que se establece una tasa mínima efectiva del impuesto a las empresas.

La propuesta propone también cambios importantes en la forma en que se distribuyen los derechos impositivos entre los Estados. La idea es eliminar los sesgos en favor de los países más grandes y ricos e introducir un sistema que priorice a los países en desarrollo, incorporando el reconocimiento de sus necesidades, intereses y capacidades específicas. El objetivo último de la propuesta es dar respuesta a lagunas de las importantes preocupaciones generadas por el actual sistema internacional e integrar una serie de planteos de reforma realizados por varios Estados Miembros de las Naciones Unidas, organizaciones de la sociedad civil, expertos internacionales y otros actores.

Relación entre una Convención de las Naciones Unidas sobre Tributación y los acuerdos y foros internacionales existentes

A través de los actuales acuerdos de la ONU, los gobiernos han reconocido que, para lograr otros objetivos y compromisos de la ONU¹⁶, son esenciales los sistemas tributarios justos, progresivos y efectivos. La propuesta de una Convención de las Naciones Unidas sobre Tributación tiene la intención de basarse en estos acuerdos y fortalecer los vínculos entre la tributación y las obligaciones y los compromisos de los gobiernos en materia de derechos humanos, protección del medio ambiente, igualdad y Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS). El objetivo subyacente es proponer una Convención de las Naciones Unidas sobre tributación capaz de mejorar la justicia económica a nivel mundial y, al mismo tiempo, responder a la necesidad urgente de recursos públicos nuevos y adicionales para combatir los principales desafíos mundiales de nuestro tiempo.

En relación con los vínculos con otros órganos tributarios internacionales, la Convención de las Naciones Unidas sobre Tributación que se propone incorporaría al actual comité de expertos de las Naciones Unidas en materia de tributación como órgano subsidiario que contribuiría a la tarea de la Convención. Sin embargo, la Convención no estaría vinculada a ningún foro existente fuera de las Naciones Unidas, como el Marco inclusivo sobre la Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios de la OCDE. La principal razón para ello es que esos vínculos significarían claramente un riesgo de prorrogar, en lugar de resolver, los problemas ya mencionados al momento de tomar decisiones internacionales sobre tributación. Además, el intento de crear vínculos entre órganos internacionales con mandatos, composición, procedimientos, antecedentes y acuerdos institucionales tan diferentes crearía una serie de complicaciones jurídicas y políticas adicionales que podrían obstaculizar la tarea de la nueva Convención.

Sin embargo, la negociación y adopción de una Convención de las Naciones Unidas sobre Tributación no significaría necesariamente la pérdida de todos los enfoques, los conceptos y las experiencias de los actuales acuerdos tributarios. Nada impediría a los gobiernos presentar propuestas para la adopción de medidas similares a las que ya existen en otros acuerdos en el marco de la ONU. Si las partes en una Convención de las Naciones Unidas sobre Tributación acordaran respaldar los enfoques existentes, estos no solo podrían llevarse adelante, sino que podrían, por primera vez, formar parte de una estructura verdaderamente mundial.

Este documento tiene como objetivo comenzar a dialogar sobre estos temas y establecer una base para futuros debates. Son bienvenidos y alentados los comentarios, las preguntas y las reflexiones. Pueden dirigirlos a Tove Maria Ryding (tryding@eurodad.org).

ANEXO 1

CONVENCIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS SOBRE TRIBUTACIÓN

PREÁMBULO

Las Partes en la presente Convención,

Conscientes de la vital importancia de los sistemas tributarios justos, equitativos, progresivos, transparentes y eficaces y la movilización de recursos internos relacionados para que los Estados puedan lograr un desarrollo sostenible y cumplir los objetivos, las obligaciones y los compromisos internacionales, incluidos los relativos a los derechos humanos, la protección del medio ambiente, la igualdad y los Objetivos de Desarrollo Sostenible,

Preocupadas por las ineficiencias e injusticias de los sistemas tributarios nacionales e internacionales, los flujos financieros ilícitos relacionados y, en particular, la elusión y la evasión fiscales internacionales, que están provocando un aumento de la desigualdad dentro de los países y entre ellos, además de ocasionar grandes pérdidas de recursos internos a los Estados,

Observando que los efectos de la elusión fiscal internacional de las empresas perjudican a todos los países y que las consecuencias son particularmente devastadoras para los países en desarrollo,

Recordando la Declaración de Doha sobre la Financiación para el Desarrollo y, en particular, la intención de intensificar los esfuerzos para aumentar los ingresos fiscales cuyo enfoque se base en lograr sistemas tributarios que favorezcan más a los pobres, así como el reconocimiento de la necesidad de seguir promoviendo la cooperación internacional en temas tributarios,

Reafirmando los compromisos contraídos en la Agenda de Acción de Addis Abeba de la Tercera Conferencia Internacional sobre la Financiación para el Desarrollo con el fin de mejorar la administración de los ingresos mediante sistemas tributarios modernizados y progresivos, una política tributaria mejorada y una recaudación de impuestos más eficiente, así como de mejorar la cooperación internacional en materia de tributos.

Reafirmando también que los esfuerzos para mejorar la cooperación internacional en temas de tributación deben ser universales en cuanto a su enfoque y alcance y tener en cuenta las diferentes necesidades y capacidades de todos los países, en particular los países menos adelantados, los países en desarrollo sin litoral, los pequeños Estados insulares en desarrollo y los países africanos,

Reafirmando también el compromiso de reducir significativamente los flujos financieros ilícitos para 2030, tal como se establece en la Agenda de Acción de Addis Abeba y la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible,

Reafirmando además el compromiso de reducir la desigualdad dentro de los países y entre ellos, tal como figura en el Objetivo 10 de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible,

Reafirmando además el compromiso de fortalecer los medios para aplicar los Objetivos de Desarrollo Sostenible, tal como figura en el Objetivo 17 de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible y, en particular, el compromiso de fortalecer la movilización de recursos internos, incluso mediante el apoyo internacional a los países en desarrollo, que establece la meta 17.1 de la Agenda,

Recibiendo con beneplácito el informe del Grupo de Alto Nivel sobre los flujos financieros ilícitos procedentes de África,

Recibiendo también con beneplácito el informe del Panel de Alto Nivel sobre la Responsabilidad, la Transparencia y la Integridad Financieras Internacionales para Lograr la Agenda 2030,

Afirmando que los sistemas, las políticas y las prácticas tributarias deben tener en cuenta el género y que debe garantizarse la participación plena y efectiva de la mujer en todos los niveles de la formulación y aplicación de políticas,

Afirmando también que todo Estado tiene el derecho soberano de decidir las políticas y prácticas de su sistema tributario interno y la responsabilidad de velar por que esas políticas y prácticas no causen daños ni menoscaben la eficacia de la base imponible o el sistema de cualquier otro Estado. *Observando* en este contexto, que la cooperación internacional es vital para lograr sistemas tributarios nacionales justos y eficaces,

Reafirmando que los pueblos indígenas, en el ejercicio de su derecho a la libre determinación, tienen derecho a la autonomía o al autogobierno en temas relacionados con sus asuntos internos y locales, así como a los medios y arbitrios para financiar sus funciones autónomas,

Reafirmando también que las empresas multinacionales deben pagar impuestos en los países donde se produce la actividad económica y se crea valor, de conformidad con las leyes y políticas nacionales e internacionales,

Reconociendo la importancia de proporcionar seguridad jurídica y coherencia internacional con respecto a los sistemas, políticas y prácticas tributarias,

Afirmando que la distribución de los derechos tributarios entre los países debe ser justa, equitativa y acorde con el objetivo de reducir las desigualdades entre los países,

Afirmando también que los Estados deben elaborar sus presupuestos con el objetivo de cumplir las metas, las obligaciones y los compromisos internacionales, incluidos los relativos a los derechos humanos, la protección del medio ambiente, la igualdad y los Objetivos de Desarrollo Sostenible, y garantizar la rendición de cuentas y la transparencia ante el público,

Afirmando además que la falta de transparencia, incluyendo el intercambio internacional de información, es una de las causas subyacentes más importantes de los flujos financieros ilícitos relacionados con los impuestos,

Observando las circunstancias especiales relacionadas con la tributación de las industrias extractivas y la necesidad de garantizar una tributación efectiva de este sector,

Tomando nota también de que la digitalización de la economía ha exacerbado los problemas existentes relacionados con la elusión y la evasión del impuesto a las empresas y de la importancia de garantizar una tributación justa y eficaz de los servicios digitales,

Tomando nota también de que una tributación ambiental justa, equitativa, progresiva, transparente y eficaz puede contribuir al cumplimiento de los compromisos internacionales relacionados con la protección del medio ambiente,

Determinadas a ampliar la cooperación tributaria internacional y redoblar los esfuerzos para combatir los flujos financieros ilícitos relacionados con la tributación, incluida la elusión y la evasión fiscal internacionales,

Determinadas también a garantizar que nuestros sistemas tributarios sean justos, equitativos, progresivos, transparentes y eficaces, y que contribuyan al logro del desarrollo sostenible y al cumplimiento de las metas, las obligaciones y los compromisos internacionales, incluidos los relativos a los derechos humanos, la protección del medio ambiente, la igualdad y los Objetivos de Desarrollo Sostenible.

Conviene en lo siguiente:

Comentarios sobre el preámbulo

Los párrafos del preámbulo de una Convención ofrecen un contexto para sus disposiciones y, en particular, pueden desempeñar un papel importante como guía para la interpretación de la misma.

Observaciones sobre párrafos concretos del preámbulo

Párrafos 1 y 2 del preámbulo: En estos párrafos se detallan la motivación general y el enfoque de la Convención, así como las principales preocupaciones que debería abordar.

Párrafo 3 del preámbulo: Este párrafo reconoce que, si bien la elusión internacional del impuesto a las empresas perjudica a todos los países, las consecuencias son particularmente devastadoras para los países en desarrollo. Este punto ya ha sido analizado en varios informes y publicaciones, incluyendo el Documento de política del Fondo Monetario Internacional (FMI) *Corporate Taxation in the Global Economy* (2019)¹⁷; el documento de trabajo del Instituto Mundial para la Investigación de Economía del Desarrollo de la Universidad de las Naciones Unidas *Global distribution of revenue loss from tax avoidance* de Alex Cobham y Petr Janský (2017)¹⁸; el documento de trabajo del FMI *Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries* de Ernesto Crivelli, Ruud A. de Mooij y Michael Keen (2015)¹⁹.

El párrafo 3 del preámbulo se enfoca en los efectos específicos en los países en desarrollo, a diferencia del párrafo 2 del preámbulo del Convenio multilateral de la OCDE para aplicar medidas relacionadas con los tratados tributarios para prevenir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, en el que se señala que la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios “es un tema urgente no solo para los países industrializados sino también para las economías emergentes y los países en desarrollo”²⁰.

Párrafos 4 a 8 del preámbulo: Estos párrafos recuerdan las decisiones más importantes y reafirman los compromisos clave asumidos en decisiones anteriores de las Naciones Unidas. Para conocer más detalles sobre estas decisiones, véase el Anexo 2.

Párrafos 9 a 10 del preámbulo: En esos párrafos se reconoce el valor de los dos principales informes internacionales de alto nivel sobre los flujos financieros ilícitos, incluyendo los flujos financieros ilícitos relacionados con la tributación:

- El informe del Grupo de Alto Nivel sobre los flujos financieros ilícitos procedentes de África, también conocido como informe del Grupo Mbeki²¹;
- El informe del Panel de Alto Nivel sobre la Responsabilidad, la Transparencia y la Integridad Financieras Internacionales para Lograr la Agenda 2030²², también conocido como el Informe del Panel FACTI.

Párrafo 11 del preámbulo: Hay un reconocimiento cada vez mayor de que las políticas y los sistemas tributarios pueden exacerbar las desigualdades de género y de que la tributación progresiva es fundamental para garantizar la justicia de género²³. Como consecuencia de ese reconocimiento, en el párrafo 11 del preámbulo se afirma, en primer lugar, que las políticas, las prácticas y los sistemas tributarios deben ser justos en materia de género. En segundo lugar, se aborda la importancia de garantizar la participación de la mujer en todos los niveles de la formulación y aplicación de políticas. La última parte se hace eco de un punto también central para el ODS 5 sobre igualdad de género y el empoderamiento de las mujeres y las niñas, en especial para la meta 5.5, que establece: *‘Velar por la participación plena y efectiva de las mujeres y la igualdad de oportunidades de liderazgo a todos los niveles de la adopción de decisiones en la vida política, económica y pública’*. El párrafo 11 del preámbulo es una versión modificada de un párrafo del preámbulo del Convenio sobre la Diversidad Biológica²⁴ y su Protocolo de Nagoya sobre acceso a los recursos genéticos y participación justa y equitativa en los beneficios que se deriven de su utilización (el Protocolo de Nagoya)²⁵.

Párrafo 12 del preámbulo: En este párrafo se afirman dos elementos centrales de la cooperación tributaria internacional, a saber, el derecho soberano de todo Estado a decidir sobre las políticas y prácticas de su sistema tributario nacional y la obligación de cada Estado de evitar dañar las bases imponibles o los sistemas tributarios de otros Estados. Este equilibrio de derechos y obligaciones sigue un modelo que ya reconoce el derecho ambiental internacional. Por ejemplo, el Principio 2 de la Declaración de Río sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo²⁶ destaca que:

“De conformidad con la Carta de las Naciones Unidas y los principios del derecho internacional, los Estados tienen el derecho soberano de aprovechar sus propios recursos según sus propias políticas ambientales y de desarrollo y la responsabilidad de velar por que las actividades realizadas dentro de su jurisdicción o bajo su control no causen daños al medio ambiente de otros Estados o de zonas que estén fuera de los límites de la jurisdicción nacional”.

El mismo principio se refleja, por ejemplo, en el párrafo 6 del preámbulo de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático (CMNUCC)²⁷ y los párrafos 4 y 5 del preámbulo del Convenio sobre la Diversidad Biológica²⁸.

Párrafo 13 del preámbulo: De conformidad con la Declaración de las Naciones Unidas sobre los Derechos de los Pueblos Indígenas (DNUDPI), este párrafo afirma que los pueblos indígenas tienen derecho a la autonomía o al autogobierno en cuestiones relacionadas con las formas y los medios para financiar sus funciones autónomas. Este punto se incluye en la Convención debido a que puede ser pertinente en cuestiones tributarias y para garantizar un equilibrio entre los derechos soberanos de los Estados a adoptar decisiones en materia tributaria (tal como se indica en el párrafo 12 del preámbulo) y su obligación de respetar los derechos de los pueblos indígenas. Este párrafo reafirma el Artículo 4 de la DNUDPI²⁹.

Párrafo 14 del preámbulo: Este párrafo afirma que las empresas multinacionales deben pagar impuestos a los Estados en los países donde se produce la actividad económica y se crea valor. Dado que este punto también se incluye en el párrafo 23 de la Agenda de Acción de Addis Abeba (véase el Anexo 2), se trata de una reafirmación.

Párrafo 15 del preámbulo: Este párrafo reconoce la importancia de proporcionar seguridad jurídica y coherencia internacional a los sistemas, las políticas y las prácticas tributarias. En relación con la seguridad jurídica, este párrafo tiene similitudes con el párrafo 9 del preámbulo del Protocolo de Nagoya³⁰.

Párrafos 16 a 21 del preámbulo: Estos párrafos se centran en subtemas específicos abordados en la Convención, a saber, la distribución de los derechos tributarios; la rendición de cuentas de los Estados por sus presupuestos en cuanto a las metas, las obligaciones y los compromisos internacionales, la transparencia, las circunstancias especiales de las industrias extractivas y la tributación ambiental.

Párrafos 22 a 23 del preámbulo: Estos párrafos tienen por objeto reflejar los objetivos generales de la Convención. Para obtener más información, véanse los comentarios sobre el Artículo 1 a continuación.

PARTE I: OBJETIVOS, PRINCIPIOS, USO DE LOS TÉRMINOS Y OBLIGACIONES GENERALES

Observaciones generales sobre la Parte I

En algunas convenciones, los objetivos y principios figuran en los párrafos del preámbulo. Sin embargo, muchas otras incluyen estos elementos en artículos específicos. Este último es el enfoque sugerido en esta Convención de las Naciones Unidas sobre Tributación. Tanto los objetivos como los principios son elementos de suma importancia como guía para el desarrollo futuro de la Convención.

Artículo 1 **OBJETIVOS**

Los objetivos de esta Convención, incluidos en sus disposiciones, son promover la cooperación internacional en materia de tributación; garantizar que los sistemas tributarios sean justos, equitativos, progresivos, transparentes y eficaces; combatir los flujos financieros ilícitos relacionados con la tributación. Con ellos se pretende reducir la desigualdad dentro de los países y entre ellos, así como movilizar financiamiento para que los gobiernos cumplan los objetivos, las obligaciones y los compromisos internacionales, incluidos los relativos a los derechos humanos, la protección del medio ambiente, la igualdad y el logro de los ODS.

Observaciones sobre el Artículo 1: Objetivos

Existen diferentes enfoques y preferencias en cuanto a cómo estructurar los objetivos de las convenciones internacionales. El enfoque elegido en el Artículo 1 se asemeja un poco al del Convenio sobre la Diversidad Biológica, cuyo Artículo 1³¹ incluye tres objetivos: la conservación de la diversidad biológica, la utilización sostenible de los componentes de la diversidad biológica y la participación justa y equitativa en los beneficios de los recursos genéticos.

En el caso del proyecto de convención propuesto, el Artículo 1 incluye los tres objetivos siguientes: cooperación internacional en materia de tributación; garantizar sistemas tributarios justos, equitativos, progresivos, transparentes y eficaces; luchar contra los flujos financieros ilícitos relacionados con la tributación. La declaración de objetivos del Artículo 1 especifica, además, el propósito subyacente y transversal de reducir las desigualdades y movilizar financiamiento para que los gobiernos cumplan los objetivos, las obligaciones y los compromisos internacionales.

Debido a que la declaración de objetivos incluye tres de ellos, los términos “objetivo” y “propósito” también se escriben en plural tanto en el Convenio sobre la Diversidad Biológica como en el proyecto de convención propuesto en este documento.

Si bien el Artículo 1 de la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción está redactado como una declaración de intenciones en lugar de un objetivo, es algo similar al Convenio sobre la Diversidad Biológica, ya que parte de tres propósitos básicos³². Existen numerosos enfoques alternativos que también podrían ser tenidos en cuenta. Por ejemplo, la declaración de objetivos podría centrarse en un objetivo final, como es el caso, por ejemplo, de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático³³. Del mismo modo, podría explicar cómo se logrará el objetivo, como es el caso de la tercera de las Convenciones de Río, la Convención de Lucha contra la Desertificación³⁴. Otra opción es que el Artículo 1 combine objetivo y propósito³⁵, tal como se examina en el comentario del proyecto de convención sobre el derecho al desarrollo.

El proyecto de convención esbozado en este documento pretende oficial de marco a los principales temas sobre tributación internacional que requieren cooperación, compromisos y medidas intergubernamentales. A esos efectos, una declaración objetiva que cubra tres niveles diferentes tiene la ventaja de mantener claros los diferentes subelementos y, al mismo tiempo, reunirlos bajo el paraguas de una Convención de las Naciones Unidas sobre Tributación.

Artículo 2

PRINCIPIOS

En sus acciones para alcanzar el objetivo de la Convención y aplicar sus disposiciones, las Partes se guiarán, entre otras cosas, por los siguientes principios:

1. Todo Estado tiene el derecho soberano de decidir las políticas y prácticas de su sistema tributario nacional y la responsabilidad de velar por que esas políticas y prácticas no dañen ni menoscaben la eficacia de la base imponible ni el sistema tributario de cualquier otro Estado.
2. Todo Estado tiene la obligación de intercambiar con otros Estados información relativa a las personas, así como a las empresas y estructuras jurídicas similares que operan dentro de su jurisdicción, que sea o pueda ser importante para garantizar la justicia, la equidad, la progresividad, la transparencia y la eficacia de su sistema tributario nacional. Además, todo Estado tiene la obligación de garantizar el respeto de los derechos humanos, incluido el derecho a la privacidad.
3. Todo Estado tiene la obligación de proporcionar a los ciudadanos pleno acceso a la información de importancia para evaluar la justicia, la equidad, la progresividad, la transparencia y la eficacia de su sistema tributario nacional, incluida la información sobre el nivel de los flujos financieros ilícitos relacionados con la tributación, así como los incentivos fiscales y las tasas tributarias efectivas, al tiempo que garantiza el derecho a la privacidad.
4. Los Estados tienen la responsabilidad colectiva de garantizar que las empresas multinacionales tributen como entidades coherentes y que paguen impuestos en los Estados donde tiene lugar la actividad económica y se crea valor.
5. La participación de la sociedad civil es esencial para lograr el objetivo de la Convención.

Observaciones sobre el Artículo 2: Principios

En el Artículo 2 se enuncian cinco principios básicos de la Convención.

Los dos primeros especifican que los Estados tienen derecho a decidir sobre cuestiones relacionadas con sus sistemas tributarios nacionales y la obligación de velar por que no se menoscabe el mismo derecho de otros Estados. Esto incluye la obligación de intercambiar información que sea o pueda ser importante para la capacidad de otros Estados de garantizar que sus sistemas tributarios sean justos, equitativos, progresivos, transparentes y eficaces.

El tercer principio se refiere a la obligación de asegurar la transparencia pública.

El cuarto principio obliga a los Estados a cooperar en temas de tributación de las empresas multinacionales y debe ser interpretado en el contexto del Artículo 11 de la Convención, que se refiere al desarrollo de un nuevo sistema internacional de impuesto a las empresas.

El quinto principio subraya la importancia de la participación de la sociedad civil. Este principio es similar al que se puede encontrar en el Artículo 4.7 del Convenio Marco para el Control del Tabaco de la Organización Mundial de la Salud (OMS)³⁶.

Artículo 3

TERMINOLOGÍA UTILIZADA

A los efectos de la presente Convención:

“*Beneficiario final*”, en el caso de entidades jurídicas, significa cualquier persona física que en última instancia posea o controle una entidad jurídica a través de la propiedad, directa o indirecta, de un porcentaje suficiente de las acciones, los derechos de voto o la participación en dicha entidad, incluso a través de participaciones al portador u otros medios de control; Cuando se trata de fideicomisos e instrumentos jurídicos similares, significa el fideicomitente o los fideicomisarios, el administrador o los protectores, si los hubiere, los beneficiarios o, cuando aún no se hayan determinado las personas físicas que se benefician del acuerdo jurídico o la entidad, la categoría de personas en cuyo interés principal se establece u opera el acuerdo o la entidad jurídica, así como cualquier otra persona física que ejerza el control final sobre el fideicomiso por medio de la propiedad directa o indirecta o por otros medios.

“*Flujos financieros ilícitos*” son aquellos cuyo origen, transferencia o uso se ilícito, que reflejan un intercambio de valor y que cruzan las fronteras nacionales, incluidas la elusión y la evasión fiscal.

“*Intercambio de información*” incluye intercambios confidenciales de información entre gobiernos, así como el intercambio de información con el público.

Observaciones sobre el Artículo 3: Uso de los términos

La definición de “beneficiario final” se basa en algunos de los elementos de las definiciones contenidas en la 5ª Directiva de la UE contra el blanqueo de capitales, donde el término se usa tanto para las empresas como para los fideicomisos³⁷.

La definición de “flujos financieros ilícitos” se basa en la definición estadística elaborada por la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (UNCTAD, por su sigla en inglés) y la Oficina de las Naciones Unidas contra la Droga y el Delito (UNODC, por su sigla en inglés)³⁸.

“Compartir información [*information sharing*]” tiene un significado más amplio que “intercambiar información [*information exchange*]”, término que comúnmente se incluye en los convenios tributarios internacionales³⁹. La diferencia radica en que el intercambio de información se refiere a la información que las autoridades tributarias comparten entre sí de forma confidencial, mientras que compartir información incluiría tanto el intercambio de información tributaria confidencial entre autoridades como el proporcionar acceso público a la información.

Artículo 4

OBLIGACIONES GENERALES

1. Cada Parte, de conformidad con sus capacidades, se asegurará de que su sistema, sus políticas y sus prácticas tributarias nacionales:
 - (a) sean justos, equitativos, progresivos, transparentes y eficaces;
 - (b) no dañen ni socaven la eficacia, la base imponible o el sistema tributario de cualquier otra Parte;
 - (c) no contribuyan a los flujos financieros ilícitos relacionados con la tributación, incluidos el abuso fiscal internacional y la elusión y evasión fiscal.
2. Cada Parte se asegurará de que sus políticas y sus prácticas y sus sistemas tributarios respeten los derechos humanos, incluido el derecho a la privacidad y la protección de datos.
3. Cada Parte, de conformidad con sus capacidades, garantizará un alto nivel de transparencia pública, participación y rendición de cuentas en todos los procesos relacionados con su sistema tributario, respetando plenamente las obligaciones descritas en el párrafo 2 de este Artículo. Esto incluye:
 - (a) las tasas tributarias, incluidas las tasas tributarias efectivas;
 - (b) las políticas y prácticas tributarias, así como los gastos tributarios correspondientes;
 - (c) los convenios tributarios, incluyendo todas las etapas de sus negociaciones;
 - (d) los efectos colaterales internacionales de las políticas y prácticas tributarias;
 - (e) los convenios tributarios previos.

4. Al establecer y aplicar sus políticas y prácticas tributarias, cada Parte actuará para proteger su sistema tributario de los intereses de actores individuales y comerciales, de conformidad con la legislación nacional.
5. Cada Parte revisará sus convenios o acuerdos tributarios para promover la aplicación de la presente Convención. Si se concluye que un tratado es incompatible con los objetivos o principios de la Convención o con las obligaciones y compromisos de dicha Parte derivados de la Convención, la Parte se asegurará de renegociar o rescindir dicho tratado.
6. Las Partes cooperarán en la formulación de medidas, procedimientos y directrices para la aplicación de la presente Convención.
7. Cada Parte designará o establecerá una o más autoridades competentes y un punto focal para la aplicación de la presente Convención.

Observaciones sobre el Artículo 4: Obligaciones generales

El Artículo 4 establece las obligaciones generales, que abarcan las más específicas incluidas en los artículos siguientes. No todas las convenciones tienen un artículo de este tipo, pero la estructura del Convenio Marco para el Control del Tabaco de la OMS⁴⁰ es similar, así como la del proyecto de convención sobre el derecho al desarrollo, cuyo Artículo 8 enumera las obligaciones generales de los Estados Parte y los artículos posteriores las más específicas⁴¹.

El Artículo 4.4 enfatiza que las Partes tienen la obligación de proteger sus sistemas tributarios de los intereses de actores individuales y comerciales. En el Artículo 5 del Convenio Marco para el Control del Tabaco de la OMS puede encontrarse un párrafo similar⁴².

El Artículo 4.5 se ocupa de los convenios tributarios que entran en conflicto con la Convención y obliga a cada Parte a resolver esos temas examinando sus convenios, incluso mediante su renegociación o rescisión. Algo importante a considerar es que, muchas veces, los convenios tributarios generan preocupación (sobre todo en los países en desarrollo) por las limitaciones que pueden imponer a los derechos tributarios y los riesgos relacionados con el abuso fiscal. Sobre este tema, el FMI ha destacado que los convenios tributarios “siguen siendo riesgosos para los ingresos de los países en desarrollo” y que la evidencia sobre sus efectos positivos es ambigua⁴³.

La opción de rescindir los convenios está incluida en la Acción 6 sobre el abuso de los tratados del proyecto sobre BEPS de la OCDE, sin embargo, utiliza un enfoque mucho más prudente, ya que el informe final sobre la Acción 6 se refiere a los “temas de política tributaria pertinentes al momento de firmar o no un convenio con un Estado, modificar o reemplazar uno vigente o, como último recurso, incluso rescindirlo”⁴⁴. Una posible razón para este cauteloso enfoque es la renuencia han mostrado algunos países (por ejemplo, Estados Unidos) a la rescisión de los convenios. A modo de ejemplo, el profesor Omri Marian ha citado al Departamento del Tesoro de Estados Unidos, para quien la idea es un “arma nuclear”⁴⁵. Sin embargo, es notorio que va a resultar muy difícil adoptar las reformas fundamentales del sistema internacional del impuesto a las empresas, a menos que los países estén dispuestos a cambiar o eliminar los más de 3.000 convenios de doble imposición regidos por estándares y un sistema tributario anticuados.

Como puede verse en el instrumento multilateral de la OCDE sobre BEPS, la OCDE ha optado por un enfoque mediador, que usa el enfoque multilateral para introducir cambios masivos en los convenios bilaterales y deja en manos de los países y las jurisdicciones la decisión de si algunas o todas las obligaciones del instrumento multilateral deben introducirse en todos o en solo algunos de sus convenios (véanse también los comentarios al Artículo 29 sobre las reservas, más adelante)⁴⁶. El resultado es una compleja trama de compromisos y obligaciones multilaterales y bilaterales, como se puede ver, por ejemplo, en la *matching database* de la OCDE, donde figura el sinnúmero de opciones elegidas por los países y las jurisdicciones⁴⁷. Uno de los objetivos más importantes de la Convención de las Naciones Unidas sobre Tributación es reemplazar este complejo sistema por otro verdaderamente multilateral, mediante el cual las Partes en la Convención desarrollen reglas, mecanismos y prácticas conjuntas en el marco de la Convención en lugar de a través de tratados bilaterales. Para ellos se deberá cambiar o rescindir los convenios tributarios que entren en conflicto con la Convención. Esta es la lógica detrás del Artículo 4.5.

En el Artículo 4.7 se establece la obligación de las Partes de designar una o más autoridades competentes, así como un punto focal para la aplicación de la Convención. El concepto de autoridad competente también se puede encontrar en los convenios tributarios bilaterales⁴⁸, así como en la Convención Multilateral para Aplicar Medidas Relacionadas con los Tratados Fiscales para Prevenir la Erosión de las Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios de la OCDE⁴⁹. Dado que el proyecto de convención abarca una serie de cuestiones, puede ser pertinente que las Partes hagan participar a más de una autoridad competente en su aplicación. En ese caso, el punto focal tendría las funciones de coordinar y de ser el punto focal general para el país en relación con la Convención. El criterio de contar con autoridades competentes y con un punto focal es similar al usado en el Convenio de Basilea sobre el control de los movimientos transfronterizos de los desechos peligrosos y su eliminación⁵⁰.

PARTE II: TRANSPARENCIA

Observaciones generales sobre la Parte II: Transparencia

La sección sobre transparencia incluye artículos relativos al intercambio confidencial de información entre Estados (Artículo 5), así como a la información que debería ser pública (Artículos 6, 7 y 8). A los efectos de facilitar su aplicación, el Artículo 9 establece que las obligaciones y los compromisos contraídos en virtud de los Artículos 5 a 8 deben compilarse en una norma general de transparencia de la CNUT.

Los artículos sobre transparencia, incluida la transparencia pública, desempeñarán un papel clave en el funcionamiento de la Convención. Esto incluye proporcionar información importante que permita tanto a los gobiernos como al público evaluar el funcionamiento del sistema tributario internacional de manera continua. Esta información será importante también para otros procesos de la Convención (como, por ejemplo, el proceso de cooperación tributaria intergubernamental previsto en el Artículo 10 y la negociación de un nuevo sistema internacional de tributación de las empresas multinacionales prevista en el Artículo 11. En virtud de lo expuesto, la sección sobre transparencia está diseñada de manera que permita que algunos requisitos de transparencia sean exigidos relativamente pronto, tras la entrada en vigor de la Convención, centrándose en los países desarrollados dentro de un plazo determinado. Al mismo tiempo, la sección tiene por objeto garantizar que los requisitos de transparencia se revisen y se sigan desarrollando antes de que se introduzcan sistemas más avanzados, que incluyan medidas de transparencia a aplicarse en los países en desarrollo. Estos exámenes, así como la adopción de nuevas decisiones estarían a cargo de la Conferencia de las Partes, establecida en virtud del Artículo 14.

Artículo 5

INTERCAMBIO AUTOMÁTICO DE INFORMACIÓN

Se establece un mecanismo para el intercambio automático de información con el propósito de proporcionar un intercambio de información entre las Partes que, al mismo tiempo, garantice la plena protección de los derechos humanos, incluido el derecho a la privacidad. Mediante este mecanismo, todas las Partes tendrán igual acceso al intercambio automático de información con todas las demás Partes de manera no discriminatoria.

Cada Parte en la presente Convención supervisará y reunirá toda la información pertinente (incluida la información bancaria, relativa a ciudadanos extranjeros, empresas, fideicomisos o estructuras jurídicas similares) que sea o pueda ser importante para garantizar la justicia, equidad, progresividad, transparencia y eficacia del sistema tributario interno de cualquier otra Parte. Además, cada Parte garantizará el intercambio efectivo, eficiente y oportuno de dicha información con la Parte interesada a través del mecanismo de intercambio automático de información. En particular, se intercambiará información que pueda ser útil para la Parte interesada para prevenir la elusión o la evasión de impuestos de todo tipo, en la medida en que dichos impuestos no sean contrarios a la Convención.

Todas las Partes que no sean países en desarrollo aplicarán y cumplirán lo dispuesto en el párrafo 3 del Artículo 5 a más tardar tres años después de la entrada en vigor de la Convención. Las Partes que son países en desarrollo lo harán según proceda y de conformidad con su capacidad nacional, dentro de un plazo que determinará la Conferencia de las Partes. Durante un período de transición que determinará la Conferencia de las Partes, las Partes que sean países en desarrollo con limitaciones de capacidad, incluidos los países menos adelantados, podrán recibir información de forma no recíproca.

Las Partes que son países desarrollados ayudarán a las Partes que son países en desarrollo a obtener la capacidad y la tecnología, incluidas las herramientas digitales, para cumplir los requisitos del presente artículo, incluso en lo que respecta a la privacidad y la protección de datos correspondientes. Además, las Partes que son países desarrollados apoyarán a las Partes que son países en desarrollo en la gestión y el análisis de los datos, así como en el uso eficaz y responsable de la información recibida.

La Conferencia de las Partes desarrollará las funciones y modalidades del mecanismo de intercambio automático de información, además de examinar y acordar normas y procedimientos detallados para el intercambio, la recepción, la protección y la utilización de la información relacionada con este mecanismo.

Observaciones sobre el Artículo 5: Intercambio automático de información

El Artículo 5 establece un mecanismo para garantizar que todas las Partes en la Convención puedan acceder automáticamente a la información necesaria para recaudar impuestos. Este sistema obliga a todos los signatarios de la Convención a ofrecer un intercambio automático de información a todas las demás Partes, siempre que se cumplan los requisitos relativos a la protección de los derechos humanos, incluido el derecho a la privacidad. Hay aquí una diferencia con el mecanismo actual, que se basa en acuerdos bilaterales entre países para el intercambio automático de información entre ellos y no garantiza la igualdad de condiciones, dado que los países pueden elegir con quién firman acuerdos bilaterales. En la práctica, el sistema actual puede provocar problemas a los países menos poderosos, sin tanta capacidad de influencia al momento de celebrar acuerdos bilaterales. Además, el sistema está abierto a presiones políticas y los países más poderosos podrían introducir condiciones inapropiadas para firmar acuerdos con países menos poderosos (o simplemente abstenerse de firmarlos).

El Artículo 5 también proporciona una solución al problema de que algunos países, especialmente los países menos adelantados, carecen actualmente de la capacidad de recabar y proporcionar información a otros países. Para ello, introduce un período de transición durante el que dichos países pueden recibir información de forma no recíproca. Además, el artículo especifica que los países desarrollados contribuirán a la capacitación de los países en desarrollo y en la creación de los instrumentos necesarios para cumplir con el artículo.

El Artículo 5.2 se enfoca en la información relacionada con la prevención de la elusión y la evasión fiscal, a partir del texto de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación⁵¹.

Artículo 6

INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN SOBRE LOS BENEFICIARIOS FINALES

1. Cada Parte supervisará y recopilará la siguiente información sobre el(los) beneficiario(s) final(es) de todas las empresas, los fideicomisos y las estructuras legales similares registradas, administradas, controladas que operen dentro de su jurisdicción:
 - (a) Nombre;
 - (b) Mes y año de nacimiento;
 - (c) País de residencia y nacionalidad;
 - (d) Naturaleza y alcance de intereses financieros.
2. Dos años después de la entrada en vigor de la Convención, cada Parte que no sea un país en desarrollo deberá actualizar y comunicar anualmente la información mencionada en el párrafo 1 del presente artículo a la Secretaría establecida en virtud del Artículo 15 de la presente Convención. Los países en desarrollo comunicarán esa información según proceda y de acuerdo con sus capacidades nacionales, dentro de un plazo a determinar por la Conferencia de las Partes.
3. La Secretaría velará por que, en un plazo de tres meses a partir de su recepción, la información mencionada en el párrafo 1 del presente artículo se publique en el Registro Público de las Naciones Unidas para la Transparencia Empresarial establecido en virtud del Artículo 17.
4. A los cinco años de la entrada en vigor de la Convención, la Conferencia de las Partes examinará el presente artículo y adoptará nuevas medidas, según proceda.

Observaciones sobre el Artículo 6: Intercambio de información sobre los beneficiarios finales

Los escándalos fiscales internacionales como Offshore Leaks, los Paradise Papers y los Pandora Papers han develado el papel central que desempeñan las estructuras de propiedad opacas, incluidas las empresas y los fideicomisos de propiedad anónima, en la evasión fiscal internacional y los flujos financieros ilícitos relacionados con la tributación⁵². En este marco, el Artículo 6 tiene por objeto garantizar que tanto las Partes en la Convención como el público puedan beneficiarse de un sistema internacional de transparencia de los beneficiarios finales.

La Unión Europea ya tiene registros públicos de beneficiarios finales de empresas⁵³, pero aún no existe un sistema mundial de transparencia pública. Tras la entrada en vigor de la Convención, el artículo 6 tiene por objeto garantizar que el intercambio de información sobre los beneficiarios finales comience relativamente pronto. La mejora de la transparencia dará acceso a información fundamental para la eficacia de la Convención e, incluso, podría ayudar a exponer la evasión y la injusticia tributaria internacional. Además, el Artículo 6 reconoce que es fundamental garantizar que el sistema internacional de

transparencia de los beneficiarios finales refleje los intereses de todos los países, incluidos los países en desarrollo. Por tal motivo, prevé un examen completo del sistema cinco años después de la entrada en vigor de la Convención. Por último, el artículo incluye una diferenciación entre los países desarrollados, que están obligados a dar información sobre los beneficiarios finales dentro de los dos años siguientes a la entrada en vigor de la Convención, y los países en desarrollo, a los que no se les da un plazo específico.

Artículo 7

INFORMES PÚBLICOS PAÍS POR PAÍS

1. Cada Parte adoptará las medidas legislativas apropiadas para garantizar que todas las grandes empresas multinacionales que operen dentro de sus jurisdicciones presenten anualmente a la Secretaría de la Convención informes país por país, que contengan al menos la siguiente información:
 - (a) Nombre, descripción y residencia fiscal de todas las entidades;
 - (b) Ingresos de todas las entidades de la empresa país por país, distinguiendo entre transacciones con entidades asociadas y con entidades no asociadas;
 - (c) Ganancias o pérdidas antes del impuesto a la renta país por país;
 - (d) Impuesto a la renta pagado en efectivo, para cada jurisdicción en la que la empresa está presente u opera, distinguiendo entre el impuesto a la renta de las empresas y las retenciones;
 - (e) Impuesto a la renta devengado para el año de la declaración, para cada jurisdicción en la que la empresa está presente u opera;
 - (f) Capital declarado país por país;
 - (g) Ingresos acumulados país por país;
 - (h) Número de empleados equivalentes a tiempo completo para cada jurisdicción en la que la empresa está presente u opera;
 - (i) Activos tangibles distintos del efectivo y equivalentes de efectivo país por país;
 - (j) Subvenciones públicas recibidas;
 - (k) Explicaciones sobre cualquier diferencia entre el impuesto a la renta de las empresas devengado sobre las ganancias/pérdidas y el impuesto adeudado si se aplica la tasa impositiva legal a las ganancias/pérdidas antes de impuestos.
2. A los efectos del presente artículo, el término “gran empresa multinacional” se definirá como una entidad empresarial que opera en más de un país y cumple o supera dos de los tres criterios siguientes: a) tener un balance total de USD 23.000.000; b) alcanzar un volumen de negocios neto anual de USD 46.000.000; c) contar con un promedio de 250 empleados durante el ejercicio.

3. Cada Parte en la presente Convención que no sea un país en desarrollo se asegurará de que la legislación mencionada en el párrafo 1 del presente artículo entre en vigor a dentro de los dos años siguientes a la entrada en vigor de la Convención. Las Partes que son países en desarrollo se asegurarán de que la legislación entre en vigor dentro de un plazo que determinará la Conferencia de las Partes, teniendo en cuenta sus diferentes capacidades y circunstancias nacionales.
4. La Secretaría velará por que, en un plazo de tres meses a partir de su recepción, todos los informes país por país se publiquen en el Registro Público de las Naciones Unidas para la Transparencia Empresarial establecido en virtud del Artículo 17.
5. La Conferencia de las Partes examinará la eficacia y el nivel de aplicación del presente artículo cada tres años, excepto si se decide otra cosa. Durante los exámenes, la Conferencia de las Partes evaluará la necesidad de ampliar el alcance de los informes más allá de los elementos enumerados en el párrafo 1 del presente artículo, así como la necesidad de reducir los umbrales esbozados en el párrafo 2. Sobre la base de esos exámenes, la Conferencia de las Partes adoptará nuevas medidas, según proceda.

Observaciones sobre el Artículo 7: Informes públicos país por país

Los informes país por país proporcionan una visión general del lugar en que las empresas multinacionales hacen negocios y de la cantidad de impuestos que pagan en cada país en el que operan. Por lo tanto, son importantes para detectar la elusión fiscal empresarial a gran escala y evaluar la equidad y eficacia del sistema internacional de impuestos a las empresas⁵⁴. Hoy en día, los informes país por país son parte de la normativa BEPS de la OCDE, pero la información no es pública. Por el contrario, la información es generalmente recabada por el país donde tiene su sede una empresa multinacional y, luego, intercambiada de forma confidencial entre las administraciones tributarias. El problema es que muchos países, en especial los países en desarrollo, tienen un acceso muy limitado a esos informes, cuando lo tienen⁵⁵. Dentro de la UE se ha introducido la presentación de informes públicos país por país para los bancos⁵⁶. Además, la Iniciativa Mundial de Presentación de Informes (GRI, por su sigla en inglés) ha elaborado una norma voluntaria para la presentación de informes públicos país por país⁵⁷.

Al igual que el Artículo 6, el Artículo 7 está diseñado con dos objetivos. El primero de ellos es garantizar que, tras la entrada en vigor de la Convención, todos los países y el público tengan a disposición los informes país por país de las empresas multinacionales relativamente rápido. Esto significaría, por ejemplo, que los informes país por país podrían servir de base para el nuevo sistema internacional de impuesto a las empresas previsto en el Artículo 11. Al mismo tiempo, el Artículo 7 incluye un examen que garantizaría que todos los países, incluidos los países en desarrollo, puedan participar en la elaboración futura de los requisitos de presentación de informes.

Hasta el primer examen (previsto para tres años más tarde), los requisitos de presentación de informes serían los descritos en el párrafo 1 del Artículo 7, que se basa en gran medida en una norma voluntaria elaborada por la GRI⁵⁸. El párrafo 2 define un umbral mínimo para las empresas multinacionales cubiertas por los requisitos de información, que se basa en la definición de la UE de una gran empresa⁵⁹.

Al igual que el Artículo 6, el Artículo 7 incluye una diferenciación entre los países desarrollados, que están obligados a comenzar a presentar informes dentro de los dos años siguientes a la entrada en vigor de la Convención, y los países en desarrollo, a los que no se les da un plazo específico.

Artículo 8

TRANSPARENCIA EN TORNO A LAS POLÍTICAS Y PRÁCTICAS TRIBUTARIAS

1. Cada Parte proporcionará anualmente a la Secretaría de la Convención la siguiente información:
 - (a) Un resumen de sus tasas impositivas legales;
 - (b) Un cálculo de sus tasas impositivas efectivas;
 - (c) Un resumen de las exenciones y los incentivos fiscales y un cálculo de los costos y beneficios previstos de dichas exenciones o incentivos, incluidos los efectos colaterales internacionales;
 - (d) Un resumen de los convenios tributarios internacionales, incluidos los tratados que se están negociando;
 - (e) Número y tipo de convenios tributarios previos.
2. En virtud del párrafo 1 del presente Artículo, cada Parte que no sea un país en desarrollo presentará los primeros informes a más tardar dos años después de la entrada en vigor de la presente Convención. Las Partes que son países en desarrollo brindarán esa información dentro de un plazo que determinará la Conferencia de las Partes, teniendo en cuenta sus capacidades y sus circunstancias.
3. En su primera reunión, La Conferencia de las Partes elaborará un modelo y metodologías específicas para la recopilación de datos, los cálculos y la presentación de informes, en virtud de lo dispuesto en los párrafos 1 y 2 del presente artículo.
4. La Secretaría se asegurará de que todos los informes presentados por las Partes se publiquen, en un plazo de tres meses a partir de su recepción, en el Registro Público de Políticas Tributarias y Fiscales de las Naciones Unidas establecido en virtud del Artículo 18.
5. La Conferencia de las Partes examinará la eficacia y el nivel de aplicación del presente artículo cada tres años, excepto si se decide otra cosa. En los exámenes, la Conferencia de las Partes evaluará la necesidad de ampliar el alcance de los informes más allá de los elementos enumerados en el párrafo 1. Sobre la base de esos exámenes, la Conferencia de las Partes adoptará nuevas medidas, según proceda.

***Observaciones sobre el Artículo 8: Transparencia
en torno a las políticas y prácticas fiscales***

Para abordar y analizar la equidad y eficiencia del sistema tributario, el público debe disponer de información pública sobre las políticas y prácticas tributarias, incluidas las tasas impositivas efectivas y los incentivos fiscales. Por ese motivo, el Artículo 8 introduce un sistema para garantizar la presentación de informes de los gobiernos y para la publicación de esta información con base en una metodología que elaborará la Conferencia de las Partes.

Al igual que en los Artículos 6 y 7, el Artículo 8 incluye una diferenciación entre los países desarrollados, que están obligados a comenzar a presentar informes dentro de los dos años siguientes a la entrada en vigor de la Convención, y los países en desarrollo, a los que no se les especifica un plazo.

Artículo 9

NORMA DE TRANSPARENCIA

Las obligaciones y los compromisos de las Partes recogidos en los Artículos 5, 6, 7 y 8 analizados antes se reunirán en una Norma de Transparencia. Esta Norma será compilada, publicada y actualizada por la Secretaría de la presente Convención.

Observaciones sobre el Artículo 9: Norma de transparencia

El objetivo del Artículo 9 es facilitar la aplicación garantizando que los compromisos y las obligaciones contraídos en virtud de los Artículos 5 a 8 se recopilen en una Norma de Transparencia general de la CNUT. De conformidad con el Artículo 20 de la Convención, esta norma está vinculada a la obligación de las Partes de informar sobre su aplicación de la Convención.

PARTE III: FISCALIDAD Y FLUJOS FINANCIEROS ILÍCITOS RELACIONADOS CON LA TRIBUTACIÓN

Artículo 10

COOPERACIÓN TRIBUTARIA INTERGUBERNAMENTAL

1. A los efectos de promover los objetivos de la presente Convención, la Conferencia de las Partes actuará como foro para la cooperación tributaria intergubernamental. La Conferencia será de participación abierta para todas las Partes y observadores y tendrá en cuenta las capacidades y circunstancias especiales de los países en desarrollo, así como las obligaciones y los compromisos internacionales, especialmente el de reducir las desigualdades entre los países.
2. La Conferencia de las Partes elaborará normas, directrices y procedimientos, según proceda, para asegurar la coordinación y la cooperación, incluso en lo referido a:
 - (a) Métodos para la eliminación de los flujos financieros ilícitos relacionados con la tributación, incluidos el abuso fiscal, la elusión y la evasión fiscal por parte de personas físicas y jurídicas;
 - (b) Impuesto a la renta;
 - (c) Impuesto al capital;
 - (d) Métodos para eliminar la doble tributación evitando, al mismo tiempo, la doble no tributación o la reducción de la tributación mediante el abuso fiscal, incluidas la elusión y la evasión fiscal;
 - (e) No discriminación;
 - (f) Asistencia en la recaudación de impuestos;
 - (g) Derecho a incentivos.
3. La Conferencia de las Partes elaborará normas, directrices y procedimientos específicos, según proceda, para abordar:
 - (a) La necesidad de garantizar una tributación efectiva de las industrias extractivas;
 - (b) La necesidad de garantizar una tributación efectiva de las ganancias de capital en el país del que se deriva la ganancia económica, incluso mediante la lucha contra la elusión fiscal a través de transferencias transnacionales indirectas.
4. La Conferencia de las Partes podrá examinar y desarrollar sistemas internacionales de impuestos aplicados internacionalmente, incluyendo, por ejemplo, impuestos sobre las transacciones financieras o impuestos al transporte internacional. En este contexto, la Conferencia de las Partes también podrá considerar y desarrollar sistemas de asignación de ingresos para promover el cumplimiento de las metas y los objetivos internacionales, incluidos los relacionados con los derechos humanos, la protección del medio ambiente, la igualdad y los ODS, así como los necesarios para promover la aplicación de la presente Convención.

5. En los casos en que el sistema, las políticas o las prácticas tributarias de un país o una jurisdicción que no sea Parte en la presente Convención menoscaben la equidad, equidad, progresividad, transparencia o eficacia del sistema tributario interno de cualquier Parte o grupo de Partes, la Conferencia de las Partes podrá considerar y desarrollar mecanismos de sanción hacia el país o la jurisdicción en cuestión.
6. Toda propuesta de normas o procedimientos que tenga consecuencias directas y significativas para los sistemas tributarios, incluidas las tasas impositivas, de cualquier Parte en la presente Convención se elaborará en forma de un protocolo propuesto de conformidad con el Artículo 23 de la Convención.

Observaciones sobre el Artículo 10:

Cooperación tributaria intergubernamental

El Artículo 10 determina que la Conferencia de las Partes (establecida en virtud del Artículo 14) debe tener un papel esencial como foro para la cooperación tributaria intergubernamental, incluida la coordinación entre los países. Además del mandato más amplio de dirigir la cooperación tributaria, a la COP se le asignan una serie de competencias tributarias específicas, esbozadas en los párrafos 3 a 6 del artículo.

El Artículo 10.1 sitúa la labor sobre la cooperación tributaria intergubernamental en un contexto más amplio, con especial énfasis en el objetivo internacional de reducir las desigualdades entre los países, y hace referencia a las circunstancias especiales de los países en desarrollo.

El Artículo 10.2 encomienda a la COP abordar los flujos financieros ilícitos relacionados con la tributación, así como una serie de cuestiones generalmente cubiertas por los convenios tributarios bilaterales (impuesto a la renta; impuesto al capital; métodos para la eliminación de la doble tributación; no discriminación; asistencia y derecho a incentivos). La idea subyacente es que, en lugar de regular estos elementos internacionales mediante miles de tratados bilaterales individuales, las Partes en la Convención elaborarán normas que aplicarán todas las Partes y, por lo tanto, mejorarán significativamente la consistencia y la coherencia del sistema internacional.

Además, la negociación de estos elementos en el marco de una Convención de las Naciones Unidas daría a los países la oportunidad de trabajar juntos, aprender unos de otros, compartir las mejores prácticas y construir alianzas progresivas. Esto podría marcar una gran diferencia, tanto en la calidad de los resultados como al garantizar los intereses de los países más pequeños y pobres, a los que les puede resultar difícil defender sus intereses en las negociaciones bilaterales con países más grandes y poderosos y que pueden beneficiarse de trabajar en coaliciones con países afines en las negociaciones de la ONU.

También es importante señalar que, como se especifica en el párrafo 1 del artículo, el proceso estaría abierto a la participación de observadores. Desde la perspectiva de la sociedad civil (pero también de los parlamentarios, académicos y el público en general) esto sería un cambio muy significativo. Estos actores a menudo están excluidos de las negociaciones de los convenios tributarios bilaterales, que se llevan adelante de manera confidencial.

El Artículo 10.3 aborda áreas específicas de preocupación particularmente importantes para los países en desarrollo, como la tributación de las industrias extractivas y el impuesto sobre las ganancias de capital. El informe del Panel FACTI ha identificado estas áreas de preocupación y también recomienda que una Convención de las Naciones Unidas sobre Tributación “debería incluir un impuesto efectivo sobre las ganancias de capital” (recomendación 4A)⁶⁰.

El Artículo 10.4 se refiere a los impuestos que podrían aplicarse internacionalmente. Dado que se trata de un ámbito en el que el debate se encuentra todavía en una etapa relativamente temprana, la Convención no especifica si las Partes desean o no llegar a un acuerdo sobre tales impuestos, sino que simplemente ofrece la opción de que lo hagan.

En caso de que no todos los países y jurisdicciones decidan adherirse a la Convención, el Artículo 10.5 ofrece a las Partes la opción de abordar los casos en que el sistema, las políticas o las prácticas fiscales de un país que no es Parte está socavando el sistema tributario de una o más de las Partes en la Convención, incluidos los posibles mecanismos de sanción. En el ámbito de los impuestos, la discusión sobre cómo sancionar a las “jurisdicciones no cooperativas” no es nueva. Por ejemplo, la UE lo ha debatido en relación con lo que comúnmente se conoce como la “lista negra de paraísos fiscales de la UE”⁶¹. La base para cualquier medida derivada del Artículo 10.5 sería una Convención desarrollada en el marco de la ONU, en la que todos los países pueden participar en pie de igualdad, lo que difiere mucho de los criterios acordados mediante procesos en los que unos países tienen más poder que otros.

Cuando las normas o los procedimientos desarrollados en virtud del Artículo 10 impliquen nuevos compromisos internacionales de las Partes con efectos directos y significativos sobre sus sistemas tributarios, el Artículo 10.6 deja claro que deben acordarse mediante un nuevo acuerdo jurídico sujeto a ratificación para entrar en vigor. A esto se llama un protocolo de la Convención.

Si bien en el Artículo 10 se asignan formalmente las responsabilidades a la COP, cabe señalar que, en virtud del Artículo 14.7, la COP puede decidir establecer órganos subsidiarios. Un órgano subsidiario encargado de aplicar el Artículo 10 tiene la ventaja de que podría dirigir las negociaciones intergubernamentales entre los períodos de sesiones de la COP, lo que daría a las Partes más tiempo de negociación.

Artículo 11

TRIBUTACIÓN DE LAS EMPRESAS MULTINACIONALES

1. La Conferencia de las Partes iniciará un proceso de negociación transparente, liderado por las Partes para desarrollar un nuevo sistema internacional que garantice la tributación justa, equitativa, progresiva, transparente y eficaz de las empresas multinacionales, de conformidad con los objetivos y principios de la presente Convención. Este proceso estará abierto a la participación de todas las Partes y observadores.

2. El proceso mencionado en el párrafo 1 del presente artículo deberá lograr:
 - (a) Crear un sistema internacional para evitar los flujos financieros ilícitos derivados del abuso del impuesto a las empresas, incluidas la elusión y la evasión de dicho impuesto;
 - (b) Garantizar que las empresas multinacionales aporten como entidades coherentes mediante el pago de impuestos en los países donde se lleva a cabo la actividad económica y se crea valor;
 - (c) Ayudar a reducir la desigualdad dentro y entre los Estados y prevenir las prácticas tributarias y la competencia fiscal nocivas;
 - (d) Establecer un sistema internacional para que las empresas multinacionales aporten de acuerdo con sus beneficios mundiales consolidados, con derechos de imposición repartidos entre los Estados sobre la base de una fórmula convenida entre las Partes;
 - (e) Incluir un mecanismo para aplicar una tasa mínima mundial efectiva de impuesto a las empresas lo suficientemente alto como para evitar una carrera internacional a la baja de las tasas de este impuesto.
3. El resultado del proceso mencionado en el párrafo 1 del presente artículo adoptará la forma de un Protocolo de la presente Convención.

***Observaciones sobre el Artículo 11:
Tributación de las empresas multinacionales***

Uno de los objetivos fundamentales de la Convención sería sustituir el sistema de precios de transferencia y crear un nuevo sistema internacional de impuesto a las empresas que garantice que las empresas multinacionales tributen como entidades coherentes, además de aplicar una tasa mínima efectiva del impuesto a las empresas. El Artículo 11 establece que los gobiernos negociarán para desarrollar ese sistema. No sería la primera vez que una convención marco incluye un esbozo de un futuro protocolo sobre una cuestión específica. Un ejemplo de ello es el Artículo 19.3 del Convenio sobre la Diversidad Biológica, que establece una negociación parecida y que, finalmente, dio lugar al Protocolo de Cartagena sobre Seguridad de la Biotecnología⁶². Sin embargo, el Artículo 11 de la propuesta de Convención de las Naciones Unidas sobre Tributación va un poco más lejos, dado que no se limita a que las partes *se planteen* la posibilidad de un protocolo, sino que establece la *obligación* de elaborarlo.

Hace mucho tiempo que las organizaciones de la sociedad civil, los sindicatos y académicos apoyan la propuesta de que las empresas multinacionales paguen sus impuestos como entidades coherentes, lo que también se conoce como tributación unitaria. Varios paneles de alto nivel de la ONU también han propuesto esta forma de tributación, incluido el llamado Panel de Alto Nivel Zedillo sobre Financiamiento para el Desarrollo, que entregó sus recomendaciones a los gobiernos hace más de 20 años⁶³. La idea más avanzada de combinar la tributación unitaria con una tasa mínima del impuesto a las empresas también ha sido apoyada por una amplia gama de actores. Además de las organizaciones de la sociedad civil y los sindicatos, ha sido propuesta por el Panel FACTI⁶⁴ y la Comisión Independiente para la Reforma de la Tributación de las Empresas (ICRICT, por su sigla en inglés). Esta última aboga específicamente por que dicha tasa se fije en el 25%, correspondiente a la tasa media efectiva de las empresas en los países del G7⁶⁵.

Artículo 12

NORMA TRIBUTARIA

Las obligaciones y compromisos de las Partes incluidos en los Artículos 10 y 11 ya vistos se integrarán en una Norma Tributaria. La Secretaría de la presente Convención será la responsable de compilar, publicar y actualizar dicha Norma.

Observaciones sobre el Artículo 12: Norma Tributaria

Con el fin de facilitar la aplicación, el Artículo 12 indica que los compromisos desprendidos de los Artículos 10 y 11 se compilarán en una Norma Tributaria general de la CNUT, en un enfoque similar a la Norma de Transparencia esbozada en el Artículo 9. De conformidad con el Artículo 20 de la Convención, esta norma está vinculada a la obligación de las Partes de informar sobre su aplicación de la Convención.

Artículo 13

RELACIÓN ENTRE LA TRIBUTACIÓN Y LAS METAS, LAS OBLIGACIONES Y LOS COMPROMISOS INTERNACIONALES

1. Cada Parte en la presente Convención se compromete a buscar la coherencia entre su régimen, políticas y prácticas tributarias y sus demás obligaciones y compromisos internacionales (incluidos los relativos a los derechos humanos, la protección del medio ambiente, la igualdad y el logro de los Objetivos de Desarrollo Sostenible). En este contexto, la coherencia incluye el impacto del sistema tributario de una Parte en el ámbito nacional, así como el posible impacto en la capacidad de otras Partes para cumplir con sus obligaciones y compromisos internacionales, incluidos los posibles efectos colaterales negativos. Además, incluye el compromiso de garantizar la coherencia general entre el gasto de los ingresos tributarios y las obligaciones y los compromisos internacionales de las Partes.
2. De conformidad con el Artículo 20 de la presente Convención, cada Parte informará sobre su desempeño en relación con los compromisos derivados del presente artículo.
3. Los informes elaborados en virtud del Artículo 20 de la presente Convención incluirán secciones específicas sobre las metas, las obligaciones y los compromisos internacionales en materia de igualdad de género y los derechos de la mujer, los derechos de las personas con discapacidad y la protección del medio ambiente, con el objetivo de garantizar que los sistemas, las políticas y las prácticas tributarias promueven su consecución.
4. Los informes elaborados por las Partes que son países desarrollados de conformidad con el Artículo 20 de la presente Convención incluirán una sección específica para asegurarse de que los países desarrollados cumplen con los compromisos y las obligaciones internacionales de proporcionar recursos financieros para ayudar a los países en desarrollo a alcanzar a las metas y los acuerdos internacionales.

5. Además del examen periódico de cada Parte previsto en el Artículo 21 de la presente Convención, la Conferencia de las Partes realizará un examen general de la aplicación del presente artículo como punto permanente de la agenda de cada reunión. Este examen general estará abierto a la participación de todas las Partes y de los observadores. A los efectos del examen general, la Secretaría de la presente Convención preparará un informe resumido sobre la relación entre la tributación y las metas, las obligaciones y los compromisos internacionales. El informe se basará, entre otras cosas, en la información presentada a la Secretaría, de conformidad con los Artículos 6, 7, 8 y 20 de la Convención, así como en la información pertinente presentada a otros órganos de las Naciones Unidas o elaborada por ellos, incluida la relacionada con la aplicación de los Objetivos de Desarrollo Sostenible, las Convenciones de Río, los organismos de derechos humanos de las Naciones Unidas y la Comisión de la Condición Jurídica y Social de la Mujer. También se invitará a los observadores a aportar al informe. Después de cada examen, la Conferencia de las Partes adoptará recomendaciones para garantizar y promover la coherencia de las políticas nacionales e internacionales entre los sistemas tributarios y las metas, las obligaciones y los compromisos internacionales, incluidos los relativos a los derechos humanos, la protección del medio ambiente, la igualdad y el logro de los ODS.

Observaciones sobre el Artículo 13: Relación entre la tributación y las metas, las obligaciones y los compromisos internacionales

Uno de los objetivos principales de la Convención es contribuir al logro de las metas, las obligaciones y los compromisos internacionales, conforme lo establecido en el Artículo 1. En consecuencia, el Artículo 13 introduce el compromiso de garantizar la coherencia de las políticas, que se vincula con la obligación de las Partes de presentar informes, incluida en el Artículo 20 de la Convención. El Artículo 13.3, enfatiza en las cuestiones de la igualdad de género, los derechos de la mujer, los derechos de las personas con discapacidad⁶⁶ y la protección del medio ambiente, y se especifica que las Partes incluirán secciones específicas sobre estas cuestiones en sus informes.

La Convención también tiene como objetivo contribuir a que los países desarrollados cumplan con sus obligaciones y compromisos internacionales de proporcionar recursos financieros a los países en desarrollo, como la obligación de proporcionar financiamiento para el clima incluida en la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático y el Acuerdo de París⁶⁷. En ese sentido, el Artículo 13.4 establece un vínculo con esas obligaciones y compromisos internacionales al exigir que los informes que presenten los países desarrollados, en virtud del Artículo 20, incluyan una sección específica al respecto.

Según el Artículo 13.5, la presentación de informes irá seguida de un examen anual intergubernamental de la aplicación del Artículo 13, en el que podrán participar todas las Partes y los observadores.

PARTE IV: DISPOSICIONES INSTITUCIONALES

Observaciones generales sobre la Parte IV: Disposiciones institucionales

En la parte IV de la Convención se establecen las instituciones más importantes de la Convención, incluida la Conferencia de las Partes. Además de las instituciones que se especifican a continuación, el Artículo 14.7 también establece que las Partes en la Convención crearán los órganos subsidiarios necesarios para aplicar y alcanzar los objetivos de la Convención.

Artículo 14

CONFERENCIA DE LAS PARTES

1. Se establece por la presente una Conferencia de las Partes.
2. La Conferencia de las Partes, como órgano supremo de la presente Convención, revisará periódicamente la aplicación de la Convención y de los instrumentos jurídicos correspondientes que adopte la Conferencia de las Partes. La Conferencia de las Partes adoptará, en virtud de su mandato, las decisiones necesarias para promover la aplicación efectiva de la Convención.
3. La Conferencia de las Partes aprobará su propio reglamento, así como el de los órganos subsidiarios establecidos por la presente Convención, en su primer período de sesiones.
4. La primera reunión de la Conferencia de las Partes será convocada por el presidente del Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas a más tardar un año después de la entrada en vigor de la Convención. Posteriormente, las reuniones ordinarias de la Conferencia de las Partes se celebrarán cada año, excepto si la Conferencia de las Partes decide otra cosa.
5. Los períodos extraordinarios de sesiones de la Conferencia de las Partes se celebrarán en cualquier otro momento que la Conferencia considere necesario o a petición por escrito de cualquiera de las Partes, siempre que al menos un tercio de las Partes apoye la petición dentro de los seis meses siguientes a que la Secretaría se las comunique.
6. La Conferencia de las Partes, para su examen de la aplicación de la Convención y de cualquiera de los instrumentos jurídicos correspondientes, se basará en las investigaciones y publicaciones pertinentes, incluidos los informes elaborados por la Secretaría de conformidad con el Artículo 15.1(h).
7. La Conferencia de las Partes establecerá los órganos subsidiarios que sean necesarios para aplicar y alcanzar los objetivos de la Convención.

8. Las Naciones Unidas y sus organismos especializados y comisiones económicas, así como los parlamentarios y cualquier Estado que no sea parte en la presente Convención, podrán estar representados en calidad de observadores en las reuniones de la Conferencia de las Partes. La Conferencia de las Partes funcionará de manera transparente y participativa, razón por la cual, siempre que no exista oposición de la menos un tercio de las Partes presentes, podrá ser admitido cualquier órgano u organismo, ya sea nacional o internacional, gubernamental o no gubernamental, competente en los asuntos cubiertos por la Convención y que haya informado la Secretaría de su deseo de estar representado en una sesión de la Conferencia de las Partes en calidad de observador. La admisión y la participación de observadores estarán sujetas al reglamento aprobado por la Conferencia de las Partes.

Observaciones sobre el Artículo 14: Conferencia de las Partes

El Artículo 14 establece que la Conferencia de las Partes será el órgano supremo de la Convención. Este es un enfoque estándar que se puede encontrar en numerosos acuerdos de la ONU. La COP reúne a las Partes en la Convención y será donde se revise su aplicación y se adopten nuevas decisiones. Por lo tanto, desempeña un papel de gobernanza decisivo y es vital para garantizar que las Partes se apropien de los procesos y la toma de decisiones de la Convención y asuman su liderazgo.

El concepto de una Conferencia de las Partes está incluido en los acuerdos de las Naciones Unidas. También lo está, por ejemplo, en la Convención Multilateral para Aplicar Medidas Relacionadas con los Tratados Fiscales para Prevenir la Erosión de las Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios, aunque con un enfoque diferente ya que, si bien las Partes “pueden convocar una Conferencia de las Partes”, no están obligadas a hacerlo⁶⁸. De acuerdo con la Convención de las Naciones Unidas sobre Tributación que se propone, la COP se llevará adelante todos los años, a menos que las Partes decidan lo contrario. Esto es similar, por ejemplo, al caso de la COP de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático⁶⁹.

En el sistema de las Naciones Unidas, las COP de las diferentes convenciones también suelen ser fundamentales para garantizar la transparencia, la rendición de cuentas de los gobiernos y la participación efectiva de los observadores. El Artículo 14.8 de la propuesta de Convención de las Naciones Unidas sobre Tributación especifica que la COP actuará de manera transparente y participativa. Además, esboza un procedimiento para la admisión de observadores gubernamentales y no gubernamentales, de manera muy similar a lo que se puede encontrar en varias convenciones de las Naciones Unidas⁷⁰. No obstante, la Convención Multilateral para Aplicar Medidas Relacionadas con los Tratados Fiscales para Prevenir la Erosión de las Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios no contiene ningún procedimiento para la admisión de observadores a la COP⁷¹ y las reuniones intergubernamentales relacionadas con la tributación de la OCDE no suelen permitir el acceso a observadores como la sociedad civil.

El Artículo 14.8 de la propuesta de Convención de las Naciones Unidas sobre Tributación también especifica que los parlamentarios deben poder participar como observadores en las reuniones de la COP. Si bien esta es una práctica común en muchas convenciones de las Naciones Unidas, no es frecuente que el texto de la Convención mencione de forma explícita la participación de los parlamentarios. Sin embargo, dentro del sistema de las Naciones Unidas parece haber un amplio reconocimiento de la importancia de su participación y el tema figura, por ejemplo, en la Agenda de Acción de Addis Abeba de las Naciones Unidas sobre Financiación para el Desarrollo⁷². En la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible de las Naciones Unidas también se destaca el papel central de los parlamentarios⁷³.

Artículo 15

SECRETARÍA

1. Se establece por la presente una Secretaría, cuyas funciones serán:
 - (a) Organizar los períodos de sesiones de la Conferencia de las Partes y sus órganos subsidiarios establecidos en virtud de la Convención y prestarles los servicios necesarios;
 - (b) Recopilar y distribuir los informes recibidos;
 - (c) Apoyar a las Partes, especialmente a las que son países en desarrollo, previa solicitud, con la recopilación y comunicación de la información requerida de conformidad con las disposiciones de la Convención;
 - (d) Preparar informes sobre el desempeño de sus funciones en virtud de la presente Convención y presentarlos a la Conferencia de las Partes;
 - (e) Garantizar la coordinación necesaria con las secretarías de otros órganos internacionales pertinentes;
 - (f) Celebrar, con la orientación general de la COP, acuerdos administrativos y contractuales necesarios para el desempeño eficaz de sus funciones;
 - (g) Administrar y mantener:
 - (i) El Registro Público de las Naciones Unidas para la Transparencia Empresarial establecido en virtud del Artículo 17 de la presente Convención;
 - (ii) El Registro Público de Políticas Tributarias y Fiscales de las Naciones Unidas establecido en virtud del Artículo 18 de la presente Convención.
 - (h) Producir y publicar:
 - (i) Un informe anual sobre los vínculos entre la tributación y las desigualdades entre los países, incluidas las cuestiones de los flujos financieros ilícitos relacionados con la tributación, así como el reparto de los derechos tributarios entre los países. Este informe se basará, entre otras cosas, en la información presentada a la Secretaría de conformidad con los Artículos 6, 7, 8 y 20;

- (ii) Un informe resumido anual sobre la relación entre la tributación y las metas, las obligaciones y los compromisos internacionales, de conformidad con el Artículo 13.5 de la Convención.
 - (i) Desempeñar las demás funciones de secretaría especificadas en la Convención y en cualquiera de sus protocolos y demás funciones que determine la Conferencia de las Partes.
2. La Conferencia de las Partes, en su primer período de sesiones, designará una Secretaría permanente y tomará las disposiciones necesarias para su funcionamiento.

Observaciones sobre el Artículo 15: Secretaría

El Artículo 15 establece una Secretaría de la Convención y contiene una serie de funciones y mandatos básicos que también se pueden encontrar en otras Convenciones de las Naciones Unidas. Concretamente, el Artículo 15 se basa en gran medida en el Artículo 8 de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático.

No todas las convenciones incluyen el establecimiento de una nueva secretaría. Por ejemplo, a diferencia de la presente Convención, la Convención Multilateral para Aplicar Medidas Relacionadas con los Tratados Fiscales para Prevenir la Erosión de las Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios no incluye una Secretaría específica para la Convención⁷⁴. En su lugar, la Secretaría de la OCDE funciona como Secretaría de la Convención. Sin embargo, esto ha suscitado preocupaciones de las organizaciones de la sociedad civil sobre la neutralidad de la Secretaría y el riesgo de que, en realidad, rinda más cuentas ante los Estados signatarios miembros la OCDE que ante los que no lo son⁷⁵. Por ese motivo, una ventaja importante de establecer una Secretaría de la Convención es que esta rendiría cuentas indistintamente ante todos los países que son Partes y no debería hacerlo por las decisiones tomadas por otros órganos distintos de los de la Convención.

Además de las funciones usuales, el Artículo 15 introduce algunos elementos específicos de la Convención de las Naciones Unidas sobre Tributación. En primer lugar, especifica que la Secretaría de la Convención debe gestionar los dos registros públicos que se establecerán en virtud de los Artículos 17 y 18. En segundo lugar, solicita que la Secretaría elabore dos informes anuales: uno sobre la tributación y las desigualdades entre los países y otro sobre la relación entre la tributación y las metas, las obligaciones y los compromisos internacionales (es decir, las cuestiones abordadas en el Artículo 13 de la Convención). En especial en lo que respecta al informe anual sobre la tributación y las desigualdades entre los países, la Secretaría asumiría un papel algo similar al de un Centro de Seguimiento de los Derechos Tributarios de carácter internacional. Esta propuesta fue presentada por primera vez por Alex Cobham en su libro ‘The Uncounted’⁷⁶ y más tarde se incluyó en las recomendaciones del Panel FACTI (recomendación 11A)⁷⁷.

Artículo 16

RELACIÓN CON EL COMITÉ DE EXPERTOS SOBRE COOPERACIÓN INTERNACIONAL EN CUESTIONES DE TRIBUTACIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS

El Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación de las Naciones Unidas funcionará como órgano subsidiario de la presente Convención para proporcionar a la Conferencia de las Partes y, según proceda, a cualquier otro órgano establecido en virtud de la Convención, asesoramiento técnico específico sobre la aplicación de la Convención. Además, el comité informará periódicamente a la Conferencia de las Partes sobre todos los aspectos de su actividad.

Observaciones sobre el Artículo 16: Relación con el Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación de las Naciones Unidas

El Artículo 16 establece un vínculo entre la Convención y el Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación de las Naciones Unidas⁷⁸. En la Convención se especifica que el Comité proporcionará a la COP y a otros órganos de la Convención asesoramiento técnico relativo a la aplicación de la Convención. Se trata de un enfoque algo similar al adoptado en las tres Convenciones de Río, cada una de las cuales cuenta con un órgano subsidiario para proporcionar asesoramiento científico y técnico⁷⁹.

Artículo 17

REGISTRO PÚBLICO DE LAS NACIONES UNIDAS PARA LA TRANSPARENCIA EMPRESARIAL

1. Se establece por la presente un Registro Público de las Naciones Unidas para la Transparencia Empresarial. Sus funciones consistirán en garantizar el acceso oportuno, eficaz y eficiente del público a la siguiente información:
 - (a) Los beneficiarios finales de empresas, fideicomisos y estructuras jurídicas similares, de conformidad con el Artículo 6 de la Convención;
 - (b) Los informes país por país de las empresas multinacionales, de conformidad con el Artículo 7 de la Convención.
2. La información del registro público tendrá acceso gratuito y libre, se publicará en formato electrónico y estará disponible en todos los idiomas oficiales de las Naciones Unidas.
3. El registro será administrado y mantenido por la Secretaría de la Convención.

Observaciones sobre el Artículo 17: Registro Público de las acciones Unidas para la Transparencia Empresarial

El Artículo 17 establece un registro público donde se pondrá a disposición del público toda la información relativa a la transparencia de las empresas (Artículos 6 y 7 de la Convención). Tener un registro internacional central, en lugar de varios registros nacionales independientes, reducirá la carga administrativa y ayudará a evitar la duplicación de información, además de facilitar al público el acceso a toda la información disponible.

Artículo 18

**REGISTRO PÚBLICO DE POLÍTICAS TRIBUTARIAS
Y FISCALES DE LAS NACIONES UNIDAS**

1. Se establece por la presente un Registro Público de Políticas Tributarias y Fiscales de las Naciones Unidas. Sus funciones serán garantizar el acceso oportuno, eficaz y eficiente de los ciudadanos a:
 - (a) La información sobre políticas y prácticas tributarias que le envíen las Partes de conformidad con el Artículo 8 de la Convención;
 - (b) La relación entre los sistemas, políticas y prácticas tributarias y demás metas, obligaciones y compromisos internacionales, de acuerdo con la información que le envíen Partes de conformidad con el Artículo 13 de la Convención.
2. La información del registro público tendrá acceso gratuito y libre, se publicará en formato electrónico y estará disponible en todos los idiomas oficiales de las Naciones Unidas.
3. El registro será administrado y mantenido por la Secretaría de la Convención.

Observaciones sobre el Artículo 18: Registro Público de Políticas Tributarias y Fiscales de las Naciones Unidas

El Artículo 18 establece un registro público para la información sobre las políticas fiscales y tributarias que las Partes tendrán que brindar en virtud de la Convención.

Tener un registro público central para esta información aumentará la accesibilidad de la información para el público y reducirá la dependencia de asesores tributarios.

Artículo 19

REGISTRO MUNDIAL DE ACTIVOS DE LAS NACIONES UNIDAS

1. La Conferencia de las Partes considerará la posibilidad de establecer un registro mundial de activos de las Naciones Unidas.

2. Un registro mundial de activos de las Naciones Unidas debería ayudar a las Partes a acceder a la información necesaria para garantizar sistemas tributarios eficaces y eficientes, luchar contra los flujos financieros ilícitos relacionados con la tributación y mejorar la disponibilidad y la accesibilidad del público a la información estadística relativa a las estructuras de la propiedad, la riqueza y las desigualdades.
3. Un registro mundial de activos de las Naciones Unidas debe garantizar la protección de los derechos humanos, incluido el derecho a la privacidad y la protección de datos correspondiente.
4. Un registro mundial de activos de las Naciones Unidas debe basarse en:
 - (a) Las obligaciones, las metodologías y los procedimientos de presentación de informes elaborados en virtud de los Artículos 5, 6 y 7;
 - (b) El registro público de las Naciones Unidas para la transparencia empresarial establecido en virtud del Artículo 17 ya visto.

Observaciones sobre el Artículo 19:

Registro Mundial de Activos de las Naciones Unidas

La falta de información sobre la distribución y propiedad de la riqueza y los activos es uno de los desafíos más importantes para la lucha contra la desigualdad y los flujos financieros ilícitos. Además, socava la eficacia de medidas esenciales de combate a las desigualdades, como los impuestos al patrimonio. Un registro mundial de activos ayudaría a vencer estos desafíos al proporcionar datos sobre los propietarios, sus activos y su localización.

Thomas Piketty propuso, en 2014⁸⁰, la creación de un registro mundial de activos y, desde entonces, la idea ha sido apoyada y desarrollada por varios expertos, académicos y renombradas organizaciones como, por ejemplo, Gabriel Zucman⁸¹ de la Tax Justice Network⁸² y la Independent Commission for the Reform of International Corporate Taxation (ICRICT)⁸³.

El Artículo 19 incluye un mandato para que la Conferencia de las Partes establezca un registro mundial de activos de las Naciones Unidas. A diferencia de los registros establecidos en virtud de los Artículos 17 y 18, el registro mundial de activos de las Naciones Unidas no sería plenamente accesible al público debido a la necesidad de proteger la privacidad y la información de las personas. Sin embargo, el registro podría proteger los datos confidenciales al tiempo que proporcionar al público información estadística importante sobre la distribución de la riqueza.

La información contenida en el registro tendría claros solapamientos con la información que se prevé que los gobiernos intercambien confidencialmente en virtud del Artículo 5 y, por lo tanto, el Artículo 19 especifica que el Registro Mundial de Activos debe basarse en el Artículo 5, en lugar de duplicarlo. Lo mismo ocurre con la información que se recopilará, comunicará y publicará sobre la propiedad y la transparencia empresarial de conformidad con los Artículos 6, 7 y 17.

PARTE V: PRESENTACIÓN DE INFORMES, CUMPLIMIENTO Y SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS

Artículo 20

PRESENTACIÓN DE INFORMES

1. Cada Parte que no sea un país en desarrollo presentará un informe anual sobre las medidas que adoptó para cumplir con las disposiciones de la presente Convención y garantizar el cumplimiento de sus objetivos. Las Partes que son países en desarrollo presentarán esa información dentro de un plazo que determinará la Conferencia de las Partes, teniendo en cuenta sus diferentes capacidades y circunstancias.
2. De conformidad con la orientación que elaborará la Conferencia de las Partes, cada Parte informará específicamente sobre el cumplimiento de las obligaciones y los compromisos siguientes:
 - (a) La norma de transparencia derivada del Artículo 9 ya visto;
 - (b) La norma tributaria derivada del Artículo 12 ya visto;
 - (c) La relación entre su sistema, sus políticas y sus prácticas tributarias y otras metas, obligaciones y compromisos internacionales, de conformidad con el Artículo 13 de la presente Convención.
3. Cada Parte presentará su informe a la Secretaría, que se asegurará de ponerlo a disposición del público de manera oportuna.

Observaciones sobre el Artículo 20: Presentación de informes

En el Artículo 20 se describe la obligación de las Partes de informar sobre la aplicación de la Convención de forma general, así como sobre los temas específicos para los que la Convención les exige presentar informes. Estos informes tienen un papel central en el examen de la aplicación de la Convención, incluido el examen por pares previsto en el Artículo 21.

Artículo 21

CUMPLIMIENTO

1. La Conferencia de las Partes llevará adelante un examen periódico, basado en información objetiva y fidedigna, del cumplimiento de las obligaciones y los compromisos de cada Parte en virtud de la presente Convención, para garantizar la igualdad de trato para todos los Estados. Este examen será un mecanismo transparente y cooperativo, abierto a la participación de observadores y basado en un diálogo interactivo, con la plena participación de la Parte interesada y teniendo en cuenta sus capacidades específicas y sus circunstancias. La Conferencia de las Partes determinará las modalidades y se asegurará de que se asigne el tiempo necesario para el mecanismo de examen periódico en el plazo de un año a partir de la celebración de su primer período de sesiones.

2. Los exámenes periódicos de las Partes se basarán, entre otras cosas, en los informes presentados por las Partes de conformidad con el Artículo 20 y en las investigaciones y publicaciones pertinentes, incluidos los informes elaborados por la Secretaría de conformidad con el Artículo 15.1(h). A través de la Secretaría se invitará, además, a las organizaciones de la sociedad civil, los académicos y otros agentes relevantes a presentar información a considerar en el examen periódico.
3. La Conferencia de las Partes contemplará y, si procede, aprobará nuevos procedimientos y mecanismos institucionales que garanticen el cumplimiento de las disposiciones de la presente Convención y aborden los casos de incumplimiento. Si procede, esos procedimientos y mecanismos incluirán disposiciones para ofrecer asesoramiento o asistencia, en especial a los países en desarrollo.

Observaciones sobre el Artículo 21: Cumplimiento

El Artículo 21 contiene tanto un mecanismo de examen por pares (párrafo 1) como la obligación de la COP de contemplar otras medidas necesarias para garantizar el cumplimiento (párrafo 3).

Los mecanismos de examen por pares ya aparecen en varios tratados y mecanismos intergubernamentales, como es el caso, por ejemplo, del Marco Inclusivo de la OCDE sobre BEPS. Sin embargo, el mecanismo esbozado en el Artículo 21.1 no se basa en el enfoque adoptado por la OCDE en el Marco Inclusivo, sino más bien en el Examen Periódico Universal (EPU) del Consejo de Derechos Humanos de la ONU⁸⁴. La razón principal es que el EPU es un proceso transparente que permite (de hecho, fomenta) la participación de los observadores. Entre estos observadores está la sociedad civil, que desempeña un papel importante en el mecanismo, contribuyendo y aportando información e impulsando la rendición de cuentas pública de los gobiernos sobre el cumplimiento de sus obligaciones y compromisos⁸⁵.

En el Marco Inclusivo de la OCDE no está contemplado el mismo tipo de transparencia y participación de las partes interesadas. Por ejemplo, los documentos del examen por pares para la Acción 13 de la BEPS sobre la presentación de informes país por país especifican que: “Debido a que la revisión por pares es un proceso intergubernamental, no se solicita específicamente la participación de grupos empresariales y de la sociedad civil en el proceso de evaluación formal ni, más específicamente, en el ejercicio de evaluación y las discusiones en el Grupo de Informes [País por País]”⁸⁶. Sin embargo, los procesos intergubernamentales pueden incluir la participación de observadores, tal como muestra el proceso del EPU del Consejo de Derechos Humanos de la ONU. Este es el enfoque propuesto en el Artículo 21.1.

La obligación de la COP de contemplar nuevas medidas de cumplimiento garantiza que la cuestión del cumplimiento pueda evolucionar con el tiempo para ajustarse a las necesidades y experiencias que surjan de la aplicación. Un enfoque similar se ha adoptado en otros acuerdos internacionales, como el Protocolo de Nagoya⁸⁷.

Artículo 22

SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS

1. En caso de controversia entre dos o más Partes sobre la interpretación o aplicación de la presente Convención, las Partes interesadas procurarán, por vía diplomática y a través de sus autoridades competentes, una solución de la controversia mediante la negociación o cualquier otro medio pacífico de su elección, incluidos los buenos oficios, la mediación o la conciliación. La falta de acuerdo por los buenos oficios, la mediación o la conciliación no eximirá a las partes en la controversia de la responsabilidad de seguir intentando solucionarla.
2. La Conferencia de las Partes contemplará y, si procede, aprobará nuevos procedimientos y mecanismos institucionales para garantizar que las controversias se solucionen de forma eficaz, de conformidad con los objetivos, los principios y las disposiciones de la presente Convención.

Observaciones sobre el Artículo 22: Solución de controversias

El Artículo 22.1 introduce la obligación de las Partes de tratar de resolver cualquier controversia mediante la negociación u otros medios. Esta disposición es común en los acuerdos internacionales y la redacción específica del Artículo 22.1 se basa en gran medida en el Artículo 27.1 del Convenio Marco para el Control del Tabaco de la OMS⁸⁸.

En el contexto de las normas tributarias internacionales se han analizado temas como el arbitraje y otros mecanismos de solución de controversias obligatorios y vinculantes, que han generado preocupación en los países en desarrollo⁸⁹. La Convención no incluye ningún mecanismo de este tipo ni ofrece la opción, por ejemplo, de que las partes opten por someter las controversias a la Corte Internacional de Justicia (dos enfoques de solución de controversias que se han utilizado con carácter opcional en otras convenciones de las Naciones Unidas, como el Convenio sobre la Diversidad Biológica⁹⁰ y la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático)⁹¹. El Artículo 22.2 reconoce que estas cuestiones requieren más debate y tiempo para reunir experiencias y lograr un consenso, razón por la cual introduce la obligación de que la COP contemple nuevas medidas.

Sin embargo, el principal mecanismo previsto para evitar controversias es el fortalecimiento de la cooperación tributaria internacional (incluso a través del Artículo 10) y el desarrollo de normas tributarias internacionales más simples, claras, coherentes y eficaces (incluso mediante un nuevo sistema de tributación de las empresas multinacionales en virtud del Artículo 11) cuyo objetivo sea, en primer lugar, evitar que se produzcan controversias.

PARTE VI: DESARROLLO DE LA CONVENCIÓN Y SUS PROTOCOLOS

Observaciones generales sobre la Parte VI: Desarrollo de la Convención y sus protocolos

Los Artículos 23 y 24 relativos a la adopción de protocolos y enmiendas son relativamente habituales en las convenciones marco de las Naciones Unidas. Los protocolos, en particular, desempeñan un papel importante en las convenciones marco, ya que proporcionan una herramienta para que las Partes formulen nuevos compromisos, instituciones, procesos, etc. con un enfoque gradual a medida que crece el nivel de consenso entre las Partes y avanza el trabajo de la convención.

Artículo 23 **PROTOCOLOS**

1. Las Partes cooperarán en la formulación y adopción de protocolos de la presente Convención.
2. Los protocolos serán adoptados en una reunión de la Conferencia de las Partes.
3. La Secretaría comunicará a las Partes el texto de cualquier proyecto de protocolo al menos seis meses antes del período de sesiones.
4. Los requisitos para la entrada en vigor de cualquier protocolo se establecerán mediante dicho instrumento.
5. Únicamente las Partes en la presente Convención podrán ser Partes en un protocolo.
6. Las decisiones adoptadas en virtud de cualquier protocolo serán adoptadas únicamente por las Partes en el protocolo en cuestión.

Artículo 24 **ENMIENDAS A LA CONVENCIÓN O LOS PROTOCOLOS**

1. Cualquiera de las Partes podrá proponer enmiendas a la presente Convención. Cualquiera de las Partes en un protocolo podrá proponer enmiendas a dicho protocolo.
2. Las enmiendas a la presente Convención se adoptarán en una reunión de la Conferencia de las Partes. Las enmiendas a cualquier protocolo se adoptarán en una reunión de las Partes en el Protocolo en cuestión. Siempre que no se disponga otra cosa, el texto de cualquier propuesta de enmienda a la Convención o a cualquier protocolo será comunicado por la Secretaría a las Partes pertinentes al menos seis meses antes de la reunión en la que se proponga su adopción. Asimismo, la Secretaría comunicará a título informativo las enmiendas propuestas a los signatarios de la presente Convención.

3. Las Partes harán todo lo posible por lograr el consenso sobre cualquier propuesta de enmienda a la presente Convención, o a cualquier protocolo. Si se han agotado todos los esfuerzos por llegar a un consenso, como último recurso, la enmienda se adoptará por mayoría de dos tercios de los votos de las Partes pertinentes (que tengan derecho a voto y estén presentes en la reunión) y será presentada por el Depositario a todas las Partes para su ratificación, aceptación o aprobación.
4. La ratificación, aceptación o aprobación de las enmiendas se notificará por escrito al Depositario. Las enmiendas adoptadas de conformidad con el párrafo 3 del presente artículo entrarán en vigor entre las Partes que las hayan aceptado el nonagésimo día posterior al depósito de los instrumentos de ratificación, aceptación o aprobación por al menos dos tercios de las Partes Contratantes en la presente Convención o de las Partes en el protocolo en cuestión, salvo que en dicho protocolo se disponga otra cosa. Posteriormente, las enmiendas entrarán en vigor para cualquier otra Parte el nonagésimo día posterior a que dicha Parte deposite su instrumento de ratificación, aceptación o aprobación de las enmiendas.
5. A los efectos del presente artículo, se entenderá por “Partes presentes y votantes” las Partes presentes y que emitan un voto afirmativo o negativo.

PARTE VII: DISPOSICIONES FINALES

Observaciones generales sobre la Parte VII: Disposiciones finales

Las disposiciones finales de la Convención (Artículos 25 a 32) son disposiciones que aparecen con bastante frecuencia en los tratados de la ONU. Se debe tener en cuenta que la Convención permite que las “organizaciones regionales de integración económica” se conviertan en partes, lo que significa que podría incorporarse, por ejemplo, la Unión Europea. Se trata de un enfoque similar al de muchos otros acuerdos de la ONU, como todas las Convenciones de Río⁹² y sus protocolos, la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción⁹³ y muchos otros.

Artículo 25

DERECHO DE VOTO

1. Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo 2 del presente artículo, cada Parte en la presente Convención o en cualquier protocolo dispondrá de un voto.
2. Las organizaciones regionales de integración económica ejercerán, en los asuntos de su competencia, su derecho de voto con un número de votos igual al número de sus Estados Miembros que sean Partes en la presente Convención o en el protocolo pertinente. Dichas organizaciones no ejercerán su derecho de voto si sus Estados Miembros ejercen su derecho de voto y viceversa.

Artículo 26

FIRMA

La presente Convención estará abierta a la firma en [lugar] por todos los Estados y cualquier organización regional de integración económica desde el [fecha] hasta el [fecha], y en la Sede de las Naciones Unidas en Nueva York desde el [fecha] hasta el [fecha].

Artículo 27

RATIFICACIÓN, ACEPTACIÓN, APROBACIÓN O ADHESIÓN

1. La presente Convención estará sujeta a ratificación, aceptación, aprobación o adhesión por parte de los Estados y las organizaciones regionales de integración económica. Estará abierta a la adhesión a partir del día siguiente a la fecha en que se cierre a la firma. Los instrumentos de ratificación, aceptación, aprobación o adhesión se depositarán en poder del Depositario.

2. Todas las obligaciones de la Convención serán vinculantes para cualquier organización regional de integración económica que pase a ser Parte en la presente Convención sin que ninguno de sus Estados Miembros sea Parte de la Convención. En el caso de las organizaciones, en las que al menos uno de sus Estados Miembros sea Parte en la Convención, la organización y sus Estados Miembros decidirán sobre sus respectivas responsabilidades en el cumplimiento de sus obligaciones en virtud de la Convención. En tales casos, la organización y los Estados Miembros no tendrán derecho a ejercer simultáneamente los derechos previstos en la Convención.
3. En sus instrumentos de ratificación, aceptación, aprobación o adhesión, las organizaciones regionales de integración económica declararán el alcance de sus competencias con respecto a las cuestiones regidas por la presente Convención. Estas organizaciones también informarán al Depositario, el que a su vez informará a las Partes, de cualquier modificación sustancial en el ámbito de su competencia.

Artículo 28

ENTRADA EN VIGOR

La presente Convención entrará en vigor el nonagésimo día después de la fecha de depósito del trigésimo instrumento de ratificación, aceptación, aprobación o adhesión.

Para cada Estado u organización regional de integración económica que ratifique, acepte o apruebe la presente Convención o se adhiera a ella después del depósito del trigésimo instrumento de ratificación, aceptación, aprobación o adhesión, la Convención entrará en vigor el nonagésimo día después de la fecha en que dicho Estado u organización regional de integración económica haya depositado su instrumento de ratificación, aceptación, aprobación o adhesión.

A los efectos de los párrafos 1 y 2 del presente artículo, ningún instrumento depositado por una organización regional de integración económica será considerado adicional a los depositados por los Estados Miembros de la organización.

Artículo 29

RESERVAS

No podrá formularse ninguna reserva a la presente Convención.

Observaciones sobre el Artículo 29: Reservas

En el Artículo 29 se especifica que no podrán formularse reservas a la Convención. Esto está en línea con lo que se puede encontrar en muchos otros tratados de la ONU, incluyendo, por ejemplo, las tres Convenciones de Río⁹⁴ y el Convenio Marco para el Control del Tabaco de la OMS⁹⁵. Sin embargo, es muy diferente de la Convención Multilateral para Aplicar Medidas Relacionadas con los Tratados Fiscales para Prevenir la Erosión de las Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios de la OCDE. Como se indica en el Artículo 28 de la Convención de la OCDE, más de 20 artículos diferentes de esa Convención permiten expresamente diferentes reservas y algunos de los artículos permiten varios tipos diferentes de reservas⁹⁶.

Además de la complejidad creada por las numerosas reservas permitidas por la Convención de la OCDE, el actual sistema tributario internacional se complica aún más porque la misma Convención permite a todos los signatarios elegir y optar por aplicar la Convención a algunos de sus tratados tributarios bilaterales y no a otros. La Convención de la OCDE solo entrará en vigor para aquellos tratados tributarios bilaterales respecto de los cuales ambos signatarios hayan optado por aplicarla⁹⁷.

El sistema tributario internacional actual no funciona: se ha convertido en un laberinto de múltiples capas con miles de convenios bilaterales, lo que supone un desafío a la hora de averiguar cuáles de esos tratados están cubiertos por la Convención de la OCDE y las reservas incluidas por los signatarios de cada convenio a la Convención de la OCDE.

Para solucionar este problema, la Convención de las Naciones Unidas sobre Tributación propuesta constituye un marco sólido, claro y coherente aplicable a todos los signatarios sin ninguna posibilidad de reservas, lo que reduciría sustancialmente el nivel de complejidad.

Artículo 30

RETIRADAS

1. Cualquier Parte podrá retirarse de la Convención mediante notificación por escrito al Depositario, en cualquier momento, luego de transcurridos tres años a partir de la fecha en que la presente Convención haya entrado en vigor para esa Parte.
2. Dicha retirada surtirá efecto cuando haya transcurrido un año a partir de la fecha de recepción por parte del Depositario de la notificación, o en una fecha posterior si así lo especificara la notificación de retirada.
3. Se considerará que toda Parte que se retire de la presente Convención también se ha retirado de cualquier protocolo en el que sea Parte.

Artículo 31
DEPOSITARIO

El secretario general de las Naciones Unidas será el depositario de la presente Convención, de sus enmiendas y de los protocolos adoptados en virtud del Artículo 23.

Artículo 32
TEXTOS AUTÉNTICOS

El original de la presente Convención (cuyos textos en árabe, chino, español, francés, inglés y ruso son igualmente auténticos) se depositará en poder del secretario general de las Naciones Unidas.

EN TESTIMONIO DE LO CUAL los abajo firmantes, debidamente autorizados a tal efecto, han firmado la presente Convención.

Hecha en [ciudad], el día [día] de [mes] de [año]

ANEXO 2

DECISIONES DE LAS NACIONES UNIDAS A LAS QUE SE HACE REFERENCIA EN LOS PÁRRAFOS 4 A 8 DEL PREÁMBULO DE LA CONVENCION

En el párrafo 4 del Preámbulo se recuerda el documento final de la Conferencia internacional de seguimiento sobre la financiación para el desarrollo encargada de examinar la aplicación del Consenso de Monterrey, celebrada en Doha en 2008⁹⁸. Incluye referencias específicas al texto que figura en el Párrafo 16 del documento, que expresa:

“16. Seguiremos realizando la reforma fiscal, incluida la reforma tributaria, que es fundamental para apoyar las políticas macroeconómicas y movilizar recursos nacionales públicos. También seguiremos mejorando los procesos presupuestarios y aumentando la transparencia de la gestión financiera pública y la calidad del gasto. Aceleraremos los esfuerzos para aumentar los ingresos fiscales mediante sistemas tributarios modernizados, una recaudación más eficiente de los impuestos, la ampliación de la base impositiva y la lucha eficaz contra la evasión de impuestos. Empezaremos esas medidas con el objetivo primordial de que los sistemas tributarios favorezcan más a los pobres. Si bien cada país es responsable de su sistema tributario, es importante apoyar los esfuerzos nacionales mediante el fortalecimiento de la asistencia técnica y el aumento de la cooperación y participación internacionales para abordar las cuestiones internacionales de tributación, incluso en la esfera de la doble tributación. A este respecto, reconocemos la necesidad de seguir promoviendo la cooperación internacional en cuestiones de tributación, y pedimos al Consejo Económico y Social que examine el fortalecimiento de los arreglos institucionales, incluido el Comité de Expertos de las Naciones Unidas sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación”.

En el párrafo 5 del Preámbulo se recuerda la Agenda de Acción de Addis Abeba, el documento final de la Tercera Conferencia Internacional sobre la Financiación para el Desarrollo, celebrada en Addis Abeba en 2015⁹⁹. En el párrafo del Preámbulo se incluyen referencias concretas al texto que figura en los párrafos siguientes de la Agenda de Acción de Addis Abeba:

“22. Reconocemos que, para lograr el desarrollo sostenible y alcanzar los objetivos de desarrollo sostenible, será fundamental disponer de muchos más recursos nacionales públicos, complementados por asistencia internacional, según proceda. Nos comprometemos a mejorar la administración de los ingresos mediante sistemas impositivos modernizados y progresivos, mejores políticas fiscales y una recaudación más eficiente de impuestos. Trabajaremos para mejorar la equidad, la transparencia, la eficiencia y la eficacia de nuestros sistemas impositivos ampliando la base tributaria y prosiguiendo la labor destinada a integrar el sector informal en la economía formal, en consonancia con las circunstancias de cada país, entre otros medios. A ese respecto, reforzaremos la cooperación internacional para apoyar la labor de creación de capacidad en los países en desarrollo, en particular mediante el aumento de la asistencia oficial para el desarrollo (AOD). Acogemos favorablemente la labor de los países para establecer metas y plazos definidos a nivel nacional con miras a aumentar los ingresos nacionales como parte de sus estrategias nacionales de desarrollo sostenible, y ayudaremos a los países en desarrollo que lo necesiten a alcanzar esas metas”.

“27. Nos comprometemos a ampliar la cooperación internacional en cuestiones de tributación. Alentamos a los países a que, de conformidad con su capacidad y circunstancias nacionales, trabajen de consuno para fortalecer la transparencia y adoptar políticas apropiadas, como que las empresas multinacionales presenten informes a las autoridades fiscales de cada uno de los países en que actúen, que las autoridades competentes tengan acceso a la información sobre los beneficiarios finales de las empresas y que se avance progresivamente hacia el

intercambio automático de información fiscal entre las autoridades fiscales, según proceda, prestando asistencia a los países en desarrollo, especialmente a los menos adelantados, según sea necesario. Los incentivos fiscales pueden ser un instrumento adecuado en materia de políticas. Sin embargo, para poner fin a las prácticas fiscales perjudiciales, los países pueden participar en deliberaciones voluntarias sobre los incentivos fiscales en foros regionales e internacionales”.

“28. Destacamos que las actividades de cooperación internacional en cuestiones de tributación deben tener un enfoque y un alcance universales y deben tomar plenamente en cuenta las distintas necesidades y capacidad de los países, en particular de los países menos adelantados, los países en desarrollo sin litoral, los pequeños Estados insulares en desarrollo y los países de África. Acogemos favorablemente la participación de los países en desarrollo o sus redes regionales en esta labor y pedimos una mayor inclusión para asegurar que las actividades beneficien a todos los países. Acogemos favorablemente actividades en curso como los trabajos del Foro Mundial sobre la Transparencia y el Intercambio de Información con Fines Fiscales, y tenemos en cuenta la labor de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) para el Grupo de los 20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Apoyamos el fortalecimiento de las redes regionales de administradores fiscales. Tomamos nota de actividades en curso como las del FMI, en particular en la creación de capacidad, y la iniciativa Inspectores Fiscales sin Fronteras de la OCDE. Reconocemos la necesidad de que se preste asistencia técnica por medio de la cooperación multilateral, regional, bilateral y Sur-Sur, en función de las diferentes necesidades de los países”.

En el párrafo 6 del Preámbulo se reafirma el compromiso de reducir significativamente los flujos financieros ilícitos para 2030, tal como figura en el párrafo 23 del Programa de Acción de Addis Abeba¹⁰⁰ y la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible, meta 16.4¹⁰¹.

De la Agenda de Acción de Addis Abeba surge:

“23. Redoblabremos los esfuerzos encaminados a reducir sustancialmente las corrientes financieras ilícitas para 2030, con miras a su posible eliminación, en particular luchando contra la evasión de impuestos y la corrupción mediante el fortalecimiento de la regulación nacional y el aumento de la cooperación internacional. También reduciremos las oportunidades para eludir impuestos y estudiaremos la posibilidad de incluir cláusulas contra el abuso en todos los acuerdos fiscales. Mejoraremos las prácticas de divulgación de información y la transparencia tanto en los países de origen como en los de destino, especialmente tratando de garantizar que las transacciones financieras entre gobiernos y empresas sean transparentes para las autoridades fiscales competentes. Nos aseguraremos de que todas las empresas, incluidas las multinacionales, paguen impuestos a los gobiernos de los países en que se produzca la actividad económica y se cree valor, de conformidad con las leyes y políticas nacionales e internacionales”.

De la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible surge:

“16.4. De aquí a 2030, reducir significativamente las corrientes financieras y de armas ilícitas, fortalecer la recuperación y devolución de los activos robados y luchar contra todas las formas de delincuencia organizada”.

En el párrafo 7 del Preámbulo se reafirma el compromiso del ODS 10, que consiste en reducir las desigualdades dentro de los países y entre ellos¹⁰².

En el párrafo 8 del Preámbulo se reafirma el compromiso de fortalecer los medios de aplicación, tal como figuran en el ODS 17, y en particular en la meta 17.1, que establece:

“17.1 Fortalecer la movilización de recursos internos, incluso mediante la prestación de apoyo internacional a los países en desarrollo, con el fin de mejorar la capacidad nacional para recaudar ingresos fiscales y de otra índole”¹⁰³.

NOTAS

- 1 Senegal, intervención en nombre del grupo regional de África en la reunión de alto nivel de las Naciones Unidas sobre cooperación internacional para combatir los flujos financieros ilícitos y fortalecer las buenas prácticas en materia de restitución de activos, 16 de mayo de 2019, Nueva York. La declaración completa se puede encontrar en: <http://webtv.un.org/watch/part-1-high-level-meeting-on-international-cooperation-to-combat-illicit-financial-flows-and-strengthen-good-practices-on-assets-return/6037733391001>, (a partir de las 2:49:30).
- 2 Naciones Unidas, 'Financing for Development in the Era of COVID-19 and Beyond. Menu of Options for the Consideration of Heads of State and Government Part II', septiembre de 2020, p.124, https://www.un.org/sites/un2.un.org/files/financing_for_development_covid19_part_ii_hosg.pdf
- 3 Naciones Unidas, 'Financial Integrity for Sustainable Development. Report of the High Level Panel on International Financial Accountability, Transparency and Integrity for Achieving the 2030 Agenda', febrero de 2021, https://uploads-ssl.webflow.com/5e0bd9edab846816e263d633/602e91032a209d0601ed4a2c_FACTI_Panel_Report.pdf
- 4 Naciones Unidas, 'Convención Marco de las Naciones Unidas sobre Cambio Climático', adoptada en 1992, <https://unfccc.int/process-and-meetings/the-convention/history-of-the-convention/convention-documents>
- 5 Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente, Secretaría del Ozono, 'The ozone treaties', 2019, https://ozone.unep.org/sites/default/files/2019-12/The%20Ozone%20Treaties%20EN%20-%20WEB_final.pdf
- 6 Organización Mundial de la Salud, 'Convenio Marco de la OMS para el Control del Tabaco', 2003, Artículo 4 párrafo 7, <http://apps.who.int/iris/bitstream/handle/10665/42813/9243591010.pdf?sequence=1>
- 7 Para más información sobre las convenciones marco, véase, por ejemplo, Daniel Bodansky, 'Framework Convention on Tobacco Control. The Framework Convention/Protocol Approach', Organización Mundial de la Salud, Informes técnicos, documento 1, WHO/NCD/TFI/99.1, 1999, <https://apps.who.int/iris/handle/10665/65355>
- 8 Naciones Unidas, 'Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción', adoptada en 2003, https://www.unodc.org/documents/mexicoandcentralamerica/publications/Corrupcion/Convencion_de_las_NU_contra_la_Corrupcion.pdf
- 9 Naciones Unidas, 'Convención de las Naciones Unidas contra la delincuencia organizada transnacional y sus protocolos', adoptada en 2000, <https://www.unodc.org/documents/treaties/UNTOC/Publications/TOC%20Convention/TOCebook-s.pdf>
- 10 Tax Justice Network, Global Alliance for Tax Justice y Public Services International, 'The State of Tax Justice 2021', https://taxjustice.net/wp-content/uploads/2021/11/State_of_Tax_Justice_Report_2021_ENGLISH.pdf
- 11 Véase G20, Comunicado de los líderes del G20. Cumbre de Antalya, 15-16 de noviembre de 2015', <https://www.consilium.europa.eu/media/23729/g20-antalya-leaders-summit-communicue.pdf> y OCDE, 'Inclusive Framework on BEPS Progress Report July 2016 – June 2017', 2017, <https://www.oecd.org/tax/BEPS/inclusive-framework-on-BEPS-progress-report-july-2016-june-2017.pdf>
- 12 Véase OCDE (2018), 'OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS', junio de 2018, <https://www.oecd.org/tax/flyer-inclusive-framework-on-beps.pdf>
- 13 OCDE (2015), 'OECD Secretary-General Report to the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors', <http://www.oecd.org/g20/topics/taxation/oecd-secretary-general-tax-report-to-g20-FMFCBG-september-2015.pdf>, página 11.
- 14 Véanse las descripciones del Marco Inclusivo tal como se describe en el G20, Comunicado de los líderes del G20. Cumbre de Antalya, 15-16 de noviembre de 2015', <https://www.consilium.europa.eu/media/23729/g20-antalya-leaders-summit-communicue.pdf> y OCDE, 'Inclusive Framework on BEPS Progress Report July 2016 – June 2017', 2017, <https://www.oecd.org/tax/BEPS/inclusive-framework-on-BEPS-progress-report-july-2016-june-2017.pdf>
- 15 Análisis de Eurodad de la lista de miembros del Marco Inclusivo. Véase OCDE, 'Members of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS', actualizado en noviembre de 2021, <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>
- 16 Para más detalles, véase el Anexo 2.
- 17 FMI, 'Corporate Taxation in the Global Economy', 2019, <https://www.imf.org/en/Publications/Policy-Papers/Issues/2019/03/08/Corporate-Taxation-in-the-Global-Economy-46650>
- 18 Alex Cobham y Petr Janský, 'Global distribution of revenue loss from tax avoidance', Documento de trabajo de UNU-WIDER 2017/55, 2017, <https://www.wider.unu.edu/sites/default/files/wp2017-55.pdf>
- 19 Ernesto Crivelli, Ruud A. de Mooij y Michael Keen, 'Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries', FMI, 2015, <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/31/Base-Erosion-Profit-Shifting-and-Developing-Countries-42973>
- 20 OCDE, Convenio Multilateral contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios', adoptado en 2016, <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>
- 21 Comisión Económica para África de las Naciones Unidas. 'Illicit financial flows: report of the High Level Panel on illicit financial flows from Africa', encargado por la Conferencia de Ministros de Finanzas, Planificación y Desarrollo Económico de la UA/CEPA, 2015, <https://repository.uneca.org/handle/10855/22695>
- 22 Naciones Unidas, 'Financial Integrity for Sustainable Development. Report of the High Level Panel on International Financial Accountability, Transparency and Integrity for Achieving the 2030 Agenda', febrero de 2021, https://uploads-ssl.webflow.com/5e0bd9edab846816e263d633/602e91032a209d0601ed4a2c_FACTI_Panel_Report.pdf
- 23 Para más información, véase por ejemplo the Global Alliance for Tax Justice, Womankind Worldwide, Akina Mama wa Afrika, Gender & Development Network and Nawi – Afrifem Macroeconomics Collective, 'Framing Feminist Taxation', marzo de 2021,

- <https://www.globaltaxjustice.org/sites/default/files/Framing%20Feminist%20Taxation%20-%20VF%20two%20page.pdf> o el informe del Panel de Lato Nivel FACTI, United Nations, 'Financial Integrity for Sustainable Development. Report of the High Level Panel on International Financial Accountability, Transparency and Integrity for Achieving the 2030 Agenda', febrero de 2021, https://uploads-ssl.webflow.com/5e0bd9edab846816e263d633/602e91032a209d0601ed4a2c_FACTI_Panel_Report.pdf
- 24 Naciones Unidas, 'Convenio sobre la diversidad biológica', adoptado en 1992, <https://www.cbd.int/doc/legal/cbd-es.pdf>
- 25 Naciones Unidas, 'Nagoya Protocol on Access to Genetic Resources and the Fair and Equitable Sharing of Benefits Arising From Their Utilization', adoptado en 2010, <https://www.cbd.int/abs/doc/protocol/nagoya-protocol-en.pdf>
- 26 Asamblea General de las Naciones Unidas, 'Report of the United Nations Conference on Environment and Development', A/CONF.151/26 (Vol. I), adoptado en 1992, https://www.un.org/en/development/desa/population/migration/generalassembly/docs/globalcompact/A_CONF.151_26_Vol.I_Declaration.pdf
- 27 Naciones Unidas, 'Convención Marco de las Naciones Unidas sobre Cambio Climático', adoptada en 1992, <https://unfccc.int/process-and-meetings/the-convention/history-of-the-convention/convention-documents>
- 28 Naciones Unidas, 'Convenio sobre la diversidad biológica', adoptado en 1992, <https://www.cbd.int/doc/legal/cbd-es.pdf>
- 29 Naciones Unidas, 'Declaración de las Naciones Unidas sobre los derechos de los pueblos indígenas', Artículo 4, adoptada en 2007, https://www.un.org/esa/socdev/unpfii/documents/DRIPS_es.pdf
- 30 Naciones Unidas, 'Nagoya Protocol on Access to Genetic Resources and the Fair and Equitable Sharing of Benefits Arising From Their Utilization', adoptado en 2010, <https://www.cbd.int/abs/doc/protocol/nagoya-protocol-en.pdf>
- 31 Naciones Unidas, 'Convenio sobre la diversidad biológica', adoptado en 1992, <https://www.cbd.int/doc/legal/cbd-es.pdf>
- 32 Naciones Unidas, 'Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción', adoptada en 2003, Artículo 1 https://www.unodc.org/documents/mexicoandcentralamerica/publications/Corrupcion/Convencion_de_las_NU_contra_la_Corrupcion.pdf
- 33 Naciones Unidas, 'Convención Marco de las Naciones Unidas sobre Cambio Climático', adoptada en 1992, Artículo 2 <https://unfccc.int/process-and-meetings/the-convention/history-of-the-convention/convention-documents>
- 34 Naciones Unidas, 'Convención de las Naciones Unidas de lucha contra la Desertificación', adoptada en 1992, Artículo 2 https://www.unccd.int/sites/default/files/relevant-links/2017-08/UNCCD_Convention_text_SPA.pdf
- 35 Consejo de Derechos Humanos, Grupo de Trabajo sobre Derecho al Desarrollo, 'Draft Convention on the Right to Development, with commentaries', A/HCR/WG.2/21/2/Add.1, 20 de enero de 2020, p. 17-19, https://www.ohchr.org/Documents/Issues/Development/Session21/3_A_HRC_WG.2_21_2_AdvanceEditedVersion.pdf
- 36 Organización Mundial de la Salud, 'Convenio Marco de la OMS para el Control del Tabaco', adoptada en 2003, Artículo 4 párrafo 7, <http://apps.who.int/iris/bitstream/handle/10665/42813/9243591010.pdf?sequence=1>
- 37 Para la definición de beneficiarios reales de las empresas, véase el Artículo 3, punto 6 a), de la Directiva (UE) 2015/849 el Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo de 2015, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o el financiamiento del terrorismo, y por la que se modifica el Reglamento (UE) N° 648/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo, y se derogan la Directiva 2005/60/CE del Parlamento Europeo y la Directiva 2006/70/CE de la Comisión', Diario Oficial de la Unión Europea, 5 de junio de 2015, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32015L0849&from=ES>. Para la definición de titulares reales de fideicomisos, véase el Artículo 1, punto 2 b) de la 'Directiva (UE) 2018/843 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2018, por la que se modifica la Directiva (UE) 2015/849 relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o el financiamiento del terrorismo, y por la que se modifican las Directivas 2009/138/CE y 2013/36/UE', Diario Oficial de la Unión Europea, 19 de junio de 2018, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A32018L0843>
- 38 UNCTAD and UNODC, 'Conceptual Framework for the Statistical Measurement of Illicit Financial Flows', octubre de 2020, https://www.unodc.org/documents/data-and-analysis/statistics/IFF/IFF_Conceptual_Framework_FINAL.pdf
- 39 Véase, por ejemplo, el comentario al Artículo 26 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Imposición, Naciones Unidas, 'United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries', 2017, https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf
- 40 Organización Mundial de la Salud, 'Convenio Marco de la OMS para el Control del Tabaco de la OMS', adoptada en 2003, Artículo 5, <http://apps.who.int/iris/bitstream/handle/10665/42813/9243591010.pdf?sequence=1>
- 41 Consejo de los Derechos Humanos, Grupo de Trabajo sobre Derecho al Desarrollo, 'Draft convention on the right to development', A/HCR/WG.2//21/2, Informe del ponente principal Zamir Akram (Pakistán), 17 de enero de 2020, p. 8, Artículo 8, https://www.ohchr.org/Documents/Issues/Development/Session21/3_A_HRC_WG.2_21_2_AdvanceEditedVersion.pdf
- 42 Organización Mundial de la Salud, 'Convenio Marco de la OMS para el Control del Tabaco de la OMS', adoptada en 2003, Artículo 5.3, <http://apps.who.int/iris/bitstream/handle/10665/42813/9243591010.pdf?sequence=1>
- 43 FMI, 'Corporate taxation in the global economy', marzo de 2019, Documento político N° 19/007, p. 59, <https://www.imf.org/en/Publications/Policy-Papers/Issues/2019/03/08/Corporate-Taxation-in-the-Global-Economy-46650>
- 44 OCDE, 'OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances', 2015, p. 94, <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241695-en.pdf?expires=1637737548&id=id&accname=guest&checksum=4028ACD40ACE17C0D9284535886007F1>
- 45 Omri Marian, 'Unilateral Responses to Tax Treaty Abuse: A Functional Approach', University of Florida Levin College of Law, 2016, <https://scholarship.law.ufl.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1780&context=facultypub>
- 46 OCDE, 'Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting', adoptada en 2016, <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>

- 47 Véase OCDE, 'Matching Database', <https://www.oecd.org/tax/treaties/mli-matching-database.htm>
- 48 Véase, por ejemplo, Naciones Unidas, 'United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017', https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-03/UN%20Model_2017.pdf
- 49 OCDE, 'Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting', adoptada en 2016, Artículo 28, <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>
- 50 Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente, Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente, 'Convenio de Basilea sobre el control de los movimientos transfronterizos de los desechos peligrosos y su eliminación', revisado en 2019, Artículo 5, <https://www.basel.int/Portals/4/Basel%20Convention/docs/text/BaselConventionText-s.pdf>
- 51 Naciones Unidas, 'United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017', p.39, https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-03/UN%20Model_2017.pdf
- 52 Consorcio Internacional de Periodistas de Investigación, 'Offshore Leaks Database', <https://offshoreleaks.icij.org/>
- 53 Diario Oficial de la Unión Europea, 'Directiva (UE) 2018/843 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2018, por la que se modifica la Directiva (UE) 2015/849 relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o el financiamiento del terrorismo, y por la que se modifican las Directivas 2009/138/CE y 2013/36/UE', Diario Oficial de la Unión Europea, 19 de junio de 2018, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A32018L0843>
- 54 Olivia Lally, 'Why mandatory public country by country reporting is good for business', European Network on Debt and Development (Eurodad) y Financial Transparency Coalition (FTC), julio de 2021, https://d3n8a8pro7vnm.cloudfront.net/eurodad/pages/2490/attachments/original/1629289642/CBCR-briefing-aug09_%281%29.pdf?1629289642
- 55 Olivia Lally, 'Why mandatory public country by country reporting is good for business', European Network on Debt and Development (Eurodad) y Financial Transparency Coalition (FTC), julio de 2021, https://d3n8a8pro7vnm.cloudfront.net/eurodad/pages/2490/attachments/original/1629289642/CBCR-briefing-aug09_%281%29.pdf?1629289642
- 56 Diario Oficial de la Unión Europea (2013), 2013/36/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 26 de junio de 2013 relativa al acceso a la actividad de las entidades de crédito y a la supervisión prudencial de las entidades de crédito y las empresas de inversión, por la que se modifica la Directiva 2002/87/CE y se derogan las Directivas 2006/48/CE y 2006/49/CE, publicada el 27 junio de 2013, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A32013L0036>, Artículo 89
- 57 Global Reporting Initiative, 'GRI 207: Tax 2019', 2020, <https://www.globalreporting.org/standards/media/2482/gri-207-tax-2019.pdf>
- 58 Global Reporting Initiative, 'GRI 207: Tax 2019', 2020, <https://www.globalreporting.org/standards/media/2482/gri-207-tax-2019.pdf>
- 59 Diario Oficial de la Unión Europea, 'Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2013, sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y se derogan las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo', 29 de junio de 2013, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/ALL/?uri=celex:32013L0034>
- 60 Naciones Unidas, 'Financial Integrity for Sustainable Development. Report of the High Level Panel on International Financial Accountability, Transparency and Integrity for Achieving the 2030 Agenda', febrero de 2021, https://uploads-ssl.webflow.com/5e0bd9edab846816e263d633/602e91032a209d0601ed4a2c_FACTI_Panel_Report.pdf
- 61 Véase, por ejemplo, Comisión Europea, 'Questions and answers on the EU list of non-cooperative tax jurisdictions', 12 de marzo de 2019, https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO_19_1629
- 62 Naciones Unidas, 'Convenio sobre la diversidad biológica', adoptado en 1992, <https://www.cbd.int/doc/legal/cbd-es.pdf>
- 63 United Nations; 'Report of the High-level Panel on Financing for Development'; 22 de junio de 2001; páginas 9, 28 y 65; <https://undocs.org/pdf?symbol=en/A/55/1000>
- 64 Naciones Unidas, 'Financial Integrity for Sustainable Development. Report of the High Level Panel on International Financial Accountability, Transparency and Integrity for Achieving the 2030 Agenda', febrero de 2021, https://uploads-ssl.webflow.com/5e0bd9edab846816e263d633/602e91032a209d0601ed4a2c_FACTI_Panel_Report.pdf
- 65 ICRICT, 'International Corporate Tax Reform: towards a fair and comprehensive solution', octubre de 2019, <https://static1.squarespace.com/static/5a0c602bf43b5594845abb81/t/5d979e6dc5f7cb7b66842c49/1570217588721/ICRICT-INTERNATIONAL+CORPORATE+TAX+REFORM.pdf>
- 66 Las metas, los objetivos y los compromisos internacionales relacionados con las personas con discapacidad incluyen los contenidos en la Convención de las Naciones Unidas sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad. Véase Naciones Unidas, 'Convención de las Naciones Unidas sobre los derechos de las personas Con discapacidad y protocolo facultativo', adoptada en 2006, <https://www.un.org/disabilities/documents/convention/convoptprot-s.pdf>
- 67 Naciones Unidas, 'Convención Marco de las Naciones Unidas sobre Cambio Climático', adoptada en 1992, <https://unfccc.int/process-and-meetings/the-convention/history-of-the-convention/convention-documents> y Naciones Unidas, 'Acuerdo de París', adoptado en 2015, https://unfccc.int/sites/default/files/spanish_paris_agreement.pdf
- 68 OCDE, 'Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting', adoptada en 2016, Artículo 31, <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>
- 69 Naciones Unidas, 'Convención Marco de las Naciones Unidas sobre Cambio Climático', adoptada en 1992, Artículo 7.4

- <https://unfccc.int/process-and-meetings/the-convention/history-of-the-convention/convention-documents>
- 70 Véase, por ejemplo, Naciones Unidas, Naciones Unidas, ‘Convenio sobre la diversidad biológica’, adoptado en 1992, Artículo 23.5 <https://www.cbd.int/doc/legal/cbd-es.pdf> ; Naciones Unidas, ‘Convención Marco de las Naciones Unidas sobre Cambio Climático’, adoptada en 1992, Artículo 7.6 <https://unfccc.int/process-and-meetings/the-convention/history-of-the-convention/convention-documents> ; o Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente , ‘Convenio de Basilea sobre el control de los movimientos transfronterizos de los desechos peligrosos y su eliminación’, revisado en 2019, Artículo 15.6, <https://www.basel.int/Portals/4/Basel%20Convention/docs/text/BaselConventionText-s.pdf>
 - 71 OCDE, ‘Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting’, adoptada en 2016, <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>
 - 72 Naciones Unidas, ‘Agenda de Acción de Addis Abeba de la Tercera Conferencia Internacional sobre la Financiación para el Desarrollo’, adoptada en 2015, párrafo 130 https://unctad.org/system/files/official-document/ares69d313_es.pdf
 - 73 Asamblea General de las Naciones Unidas, ‘Resolution adopted by the General Assembly on 25 September 2015. 70/1. Transforming our world: the 2030 Agenda for Sustainable Development’, párrafo 45, A/RES/70/1, 2015, <https://sdgs.un.org/2030agenda>
 - 74 OCDE, ‘Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting’, adoptada en 2016, <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>
 - 75 Véase, por ejemplo, 11.11.11 et al., ‘Submission to the Public consultation on the Reports on the Pillar One and Pillar Two Blueprints’, 14 de diciembre de 2020, https://finnwatch.org/images/pdf/Submission_to_OECD_Consultation_on_the_Reports_on_the_Pillar_1_and_Pillar_2_Blueprints.pdf
 - 76 Alex Cobham, ‘The Uncounted’, Polity Press, 2020, página 169, <https://www.wiley.com/en-us/The+Uncounted-p-9781509536016>
 - 77 Naciones Unidas, ‘Financial Integrity for Sustainable Development. Report of the High Level Panel on International Financial Accountability, Transparency and Integrity for Achieving the 2030 Agenda’, febrero de 2021, https://uploads-ssl.webflow.com/5e0bd9edab846816e263d633/602e91032a209d0601ed4a2c_FACTL_Panel_Report.pdf
 - 78 Para más información, véase el sitio web Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación , <https://www.un.org/development/desa/financing/what-we-do/ECOSOC/tax-committee/about>
 - 79 Específicamente, los órganos subsidiarios para proporcionar asesoramiento técnico y científico se conocen como el ‘Órgano Subsidiario de Asesoramiento Científico y Tecnológico de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático’; el ‘Órgano Subsidiario de Asesoramiento Científico, Técnico y Tecnológico’ del Convenio sobre la Diversidad Biológica; el ‘Comité de Ciencia y Tecnología’ en la Convención de las Naciones Unidas de Lucha contra la Desertificación. Véase Naciones Unidas, Naciones Unidas, ‘Convención Marco de las Naciones Unidas sobre Cambio Climático’, adoptada en 1992, Artículo 9 <https://unfccc.int/process-and-meetings/the-convention/history-of-the-convention/convention-documents> ; Naciones Unidas, ‘Convenio sobre la diversidad biológica’, adoptado en 1992, Artículo 25 <https://www.cbd.int/doc/legal/cbd-es.pdf> ; Naciones Unidas, ‘Convención de las Naciones Unidas de Lucha contra la Desertificación ’, adoptada en 1992, Artículo 24 https://www.unccd.int/sites/default/files/relevant-links/2017-08/UNCCD_Convention_text_SPA.pdf
 - 80 Véase, por ejemplo, Thomas Piketty, ‘Save capitalism from the capitalists by taxing wealth’, Financial Times, 29 de marzo de 2014, <http://piketty.pse.ens.fr/fr/articles-de-presse/77> o Thomas Piketty, ‘Capital in the Twenty-First Century’, The Belknap Press of Harvard University Press, 2014, <https://www.hup.harvard.edu/catalog.php?isbn=9780674430006>
 - 81 Véase, por ejemplo, Gabriel Zucman, ‘The desperate inequality behind global tax dodging’, The Guardian, 8 de noviembre de 2017, <https://gabriel-zucman.eu/global-tax-dodging/> y Gabriel Zucman, ‘The Hidden Wealth of Nations’, The University of Chicago Press, <https://gabriel-zucman.eu/hidden-wealth/>
 - 82 Tax Justice Network, ‘Global asset register’, 14 de noviembre de 2020, <https://taxjustice.net/topics/global-asset-register/>
 - 83 ICRICT, ‘A Roadmap for a Global Asset Registry’, marzo de 2019, <https://static1.squarespace.com/static/5a0c602bf43b5594845abb81/t/5c988368eef1a1538c2ae7eb/1553498989927/GAR.pdf>
 - 84 Asamblea General de las Naciones Unidas, ‘Resolution adopted by the General Assembly on 15 March 2006. 60/251 Human Rights Council’, 3 de abril de 2006, párrafo 5(e), <https://documents-dds-ny.un.org/doc/UNDOC/GEN/N05/502/66/PDF/N0550266.pdf?OpenElement>
 - 85 Para obtener más información sobre el papel de la sociedad civil en relación con el examen periódico universal, véase, por ejemplo, UPR Info, ‘The Civil Society Compendium’, 2017, https://www.upr-info.org/sites/default/files/general-document/pdf/upr_info_cso_compendium_en.pdf
 - 86 OCDE, ‘BEPS Action 13 on Country-by-Country Reporting. Peer Review Documents’, octubre de 2020, p. 20, párrafo 25, <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-13-on-country-by-country-reporting-peer-review-documents.pdf>
 - 87 Naciones Unidas, ‘Nagoya Protocol on Access to Genetic Resources and the Fair and Equitable Sharing of Benefits Arising From Their Utilization’, adoptado en 2010, Artículo 30, <https://www.cbd.int/abs/doc/protocol/nagoya-protocol-en.pdf>
 - 88 Organización Mundial de la Salud, ‘Convenio Marco de la OMS para el Control del Tabaco de la OMS’, adoptada en 2003, Artículo 27, <http://apps.who.int/iris/bitstream/handle/10665/42813/9243591010.pdf?sequence=1>
 - 89 Véase, por ejemplo, G24, ‘Comments of the G-24 on the Pillar One and Pillar Two proposals being discussed by OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS’, 17 de mayo de 2021, p.3, https://www.g24.org/wp-content/uploads/2021/06/Comments-G-24-to-BEPS-IF-SG-May-2021_FINAL.pdf
 - 90 Naciones Unidas, ‘Convenio sobre la diversidad biológica’, adoptado en 1992, Artículo 27 <https://www.cbd.int/doc/legal/>

cbd-es.pdf

- 91 Naciones Unidas, ‘Convención Marco de las Naciones Unidas sobre Cambio Climático’, adoptada en 1992, Artículo 14 <https://unfccc.int/process-and-meetings/the-convention/history-of-the-convention/convention-documents>
- 92 Véase Naciones Unidas, ‘Convención Marco de las Naciones Unidas sobre Cambio Climático’, adoptada en 1992, Artículo 22 <https://unfccc.int/process-and-meetings/the-convention/history-of-the-convention/convention-documents>; Naciones Unidas, ‘Convenio sobre la diversidad biológica’, adoptado en 1992, Artículo 34 <https://www.cbd.int/doc/legal/cbd-es.pdf> ; Naciones Unidas, ‘Convención de las Naciones Unidas de Lucha contra la Desertificación’, adoptada en 1992, Artículo 34 https://www.unccd.int/sites/default/files/relevant-links/2017-08/UNCCD_Convention_text_SPA.pdf
- 93 Naciones Unidas, ‘Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción’, adoptada en 2003, Artículo 67 https://www.unodc.org/documents/mexicoandcentralamerica/publications/Corrupcion/Convencion_de_las_NU_contra_la_Corrupcion.pdf
- 94 Véase Naciones Unidas, ‘Convención Marco de las Naciones Unidas sobre Cambio Climático’, adoptada en 1992, Artículo 24 <https://unfccc.int/process-and-meetings/the-convention/history-of-the-convention/convention-documents>; Naciones Unidas, ‘Convenio sobre la diversidad biológica’, adoptado en 1992, Artículo 37 <https://www.cbd.int/doc/legal/cbd-es.pdf> ; Naciones Unidas, ‘Convención de las Naciones Unidas de Lucha contra la Desertificación’, adoptada en 1992, Artículo 37 https://www.unccd.int/sites/default/files/relevant-links/2017-08/UNCCD_Convention_text_SPA.pdf
- 95 Organización Mundial de la Salud, ‘Convenio Marco de la OMS para el Control del Tabaco de la OMS’, 2003, Artículo 30, <http://apps.who.int/iris/bitstream/handle/10665/42813/9243591010.pdf?sequence=1>
- 96 OCDE, ‘Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting’, adoptada en 2016, Artículo 28, <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>
- 97 OCDE, ‘Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting’, adoptada en 2016, <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf> Véase, por ejemplo, el Artículo 1, que limita el alcance de la Convención a “Covered Tax Agreements”, y el Artículo 2 párrafo 1(a), que define el concepto de “Covered Tax Agreement”.
- 98 Naciones Unidas, ‘Doha Declaration on Financing for Development’, adoptada en 2008, https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/Doha_Declaration_FFD.pdf
- 99 Naciones Unidas, ‘Agenda de Acción de Addis Abeba de la Tercera Conferencia Internacional sobre la Financiación para el Desarrollo’, adoptada en 2015, https://unctad.org/system/files/official-document/ares69d313_es.pdf
- 100 Naciones Unidas, ‘Agenda de Acción de Addis Abeba de la Tercera Conferencia Internacional sobre la Financiación para el Desarrollo’, adoptada en 2015, https://unctad.org/system/files/official-document/ares69d313_es.pdf
- 101 Asamblea General de las Naciones Unidas, ‘Resolución adoptada por la Asamblea General el 25 de septiembre de 2015. 70/1. Transformar nuestro mundo: la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible’, A/RES/70/1, 2015, <https://sdgs.un.org/es/2030agenda>
- 102 Asamblea General de las Naciones Unidas, ‘Resolución adoptada por la Asamblea General el 25 de septiembre de 2015. 70/1. Transformar nuestro mundo: la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible’, A/RES/70/1, 2015, <https://sdgs.un.org/es/2030agenda>
- 103 Asamblea General de las Naciones Unidas, ‘Resolución adoptada por la Asamblea General el 25 de septiembre de 2015. 70/1. Transformar nuestro mundo: la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible’, A/RES/70/1, 2015, <https://sdgs.un.org/es/2030agenda>

Esta publicación se elaboró con el apoyo financiero de la Norwegian Agency for Development Cooperation (Norad, por su sigla en inglés) y de la Open Society Foundations. El contenido de esta publicación es responsabilidad exclusiva de Eurodad y de la autora de esta publicación y de ninguna manera puede ser tomado para reflejar las opiniones de los financiadores.

