

Curso de Fiscalidad Internacional Latinoamericana

Como parte de la capacitación que se otorga a los secretarios de estudio y cuenta de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, acudí al Curso de Fiscalidad Internacional Latinoamericana, impartido por la Universidad Complutense de Madrid con la colaboración del IFA-LATAM.

Dentro del mismo se abordaron diversos tópicos, como: el caso de los Modelos de Convenio (CDI's), su interpretación y aplicación; la residencia fiscal de las personas físicas y jurídicas; los problemas prácticos en la corrección de la doble imposición internacional; la fiscalidad internacional de dividendos, intereses y regalías o cánones; las reglas de transparencia fiscal internacional, subcapitalización y limitación a la deducibilidad de gastos: compatibilidad con los Convenios de Doble imposición Internacional y el Derecho de la Unión Europea; la armonización de la imposición entre países, mercados comunes y OMC; la fiscalidad de las operaciones inmobiliarias internacionales; el establecimiento permanente: concepto, determinación de la base imponible y reglas de atribución de beneficios; precios de transferencia, restructuración empresarial e intangibles; la tributación internacional del trabajo; la tributación internacional de las entidades e instrumentos de financiación híbridos; los procedimientos amistosos y la cláusula de arbitraje en la convenios para evitar la doble imposición internacional; la planificación fiscal de la inversión en Latinoamérica y en la Unión Europea; asistencia mutua e intercambio de información; y el abuso de derecho en la fiscalidad internacional.

Ahora bien, todos estos temas fueron abordados desde la óptica de los ponentes, reflejando la manera en la cual son vistos desde sus respectivas latitudes, ya que procedían de diversos países, como: España, México, Venezuela, Brasil, Austria, Uruguay y Kazajistan. Los cuales demostraron un conocimiento en la materia y el uso que se da a los diversos instrumentos internacionales con la finalidad de buscar la justa tributación de los contribuyentes en el ámbito internacional.

Ahora bien, tomando en consideración el gran número de tópicos abordados, decidí limitarme a uno de ellos para expresar de una forma concreta y concisa la manera en la cual puede fortalecer mi desempeño en el Máximo Tribunal.

Una breve aproximación a los Modelos de Convenio

Para aquellos que se inician en el ámbito de la fiscalidad internacional es importante señalar que, existen dos métodos o formas a través los cuales se puede evitar o limitar el efecto de la doble imposición internacional: la normativa interna de cada país y los Convenios de Doble Imposición.

Fernando Serrano citando a Lascano R. y Fernández López, define a los convenios de doble imposición como minisistemas fiscales que regulan los principios sustantivos que se refieren a las relaciones fiscales internacionales que fluyen entre dos países e indica que, junto a las reglas de distribución del poder tributario, dichos convenios organizan un entramado jurídico-tributario que evita incoherencias a la hora de la eliminación de la doble imposición internacional y

permiten una resolución técnica más eficaz y acabada que mediante la aplicación de medidas unilaterales y, añade, que las consecuencias que se producen son, por un lado, una mayor confianza de los operadores económicos y, por otro, que se efectúe un mejor reparto de la riqueza a nivel internacional lográndose un clima fiscal más adecuado¹.

Siendo que los CDI's toman como base para su formulación los Modelos de Convenio que existen y sobre ellos se sientan las partes a negociar.

Por regla general los CDI's son de carácter bilateral, lo cual no implica que no puedan existir los de tipo multilateral, tal y como lo indica Falcón y Tella al recordarnos la existencia del extinto Convenio Nórdico sobre la Renta y el Patrimonio, (concluido en 1983) el cual fue suscrito por Dinamarca, Finlandia, Islandia, Noruega y Suecia; igualmente nos refiere el Pacto Andino, el cual incluía a Bolivia, Venezuela, Colombia Ecuador y Perú, el cual actualmente se encuentra en la Decisión 578, de la Comisión de la Comunidad Andina; Por último, nos hace referencia a un instrumento internacional denominado Convenio Multilateral de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, elaborado por el Consejo de Europa tomando como base un borrador de la OCDE.²

¹ LASCANO R. Y FERNÁNDEZ LÓPEZ, citados por Serrano Antón, Fernando, "Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional: Historia, tipos, fines, estructura y aplicación" en Serrano Antón, Fernando (coordinador), *Fiscalidad internacional*, 4ª edición, Madrid, ed. CEF, 2010, p. 289.

² FALCON Y TELLA, R. PULIDO GUERRA, E., *Derecho Fiscal Internacional*, Madrid, ed. Marcial Pons, 2010, p 17.

En el presente trabajo, nos centraremos en el caso de los CDI's de carácter bilateral, ya que éste fue el tema abordado en el curso, así encontramos que existen diversos modelos siendo los principales el de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), el de la ONU³ y el de Estados Unidos de Norteamérica (USA). Pero también se nos recordó la existencia de otros modelos menos utilizados pero existentes como el caso del Modelo de la Comunidad Andina⁴.

De estos Modelos podemos afirmar que el más utilizado es el de la OCDE, y el de USA, siendo evidente que los países miembros de la OCDE lo utilizan como referente, aún y cuando el otro país con el que se negocie no sea miembro y para el caso de USA, ellos siempre utilizan su Modelo. Por lo tanto, estos dos Modelos son los que tienen casi el predominio a nivel mundial.

Al ser los CDI's tratados internacionales existe una parte de la doctrina (la tradicional)⁵ la cual sostiene que los mismos deben ser analizados al amparo de

³ Como antecedente más remoto encontramos que la Sociedad de Naciones inició en 1921 los trabajos para la elaboración del primer modelo, y así surge el Modelo de Convenio de México de 1928, cuya enfoque tiene un fuerte grado de beneficio para el estado fuente. El modelo ONU, tiene estas características de otorgar ciertas prerrogativas para los estados fuentes, por lo que su uso lo encontramos entre países en vías de desarrollo y el contadas excepciones entre un país en vías de desarrollo y un país desarrollado, así lo refiere FALCO Y TELLA, *ob. cit.*, pp. 20 y 22.

⁴ El Modelo de la Comunidad Andina ha ido cada vez quedando más en desuso, pues los países firmantes (Bolivia, Colombia, Venezuela, Perú y Ecuador), si bien, en una primera etapa buscaban el no perder poder tributario al establecer el principio de fuente, lo cierto es, que ha ido modificando su propia legislación interna, donde ha cedido ante el principio de renta mundial, véase SERRANO ANTÓN, Fernando, *Los Principios Básicos de la Fiscalidad Internacional: Historia, Tipos, Fines, Estructura y Aplicación. Fiscalidad Internacional*, 2ª ed., Madrid, ed. CEF, 2005, pp. 232 a 234.

⁵ Así encontramos autores que sostienen esta postura como es el caso de SOLER ROCH, María, la cual es citada por GARCÍA NOVOA, César en *Interpretación de los Convenios de Doble*

las reglas internacionales de interpretación y, esto es, la Convención de Viena sobre Derechos de los Tratados, pero otra parte de la doctrina sostiene que al ser el tema impositivo un tema tan especializado no es posible aplicarle dichas reglas.⁶

Por su parte, dentro de los que sostienen la posición tradicional también encontramos dos corrientes, como la de Pablo Chico de la Cámara en su trabajo *“Interpretación y calificación de los convenios de doble imposición internacional”* considera que los convenios de doble imposición, como tratados internacionales que son, les son directamente aplicables las reglas contenidas en la Convención de Viena para el Derecho de los Tratados, de mayo de 1969.

Imposición Internacional en GODOY FAJARDO, Juan Pablo, (coordinador), *Estudios de derecho internacional tributario. Los convenios de doble imposición.*, Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario-Legis Editores, 2008, p. 15.

⁶ Dentro de esta corriente encontramos a CALDERÓN CARRERO quien es citado por GARCÍA NOVOA, César en *Interpretación de los Convenios de Doble Imposición Internacional*, *ob. cit.* p. 16, y señala que: “...las características específicas de los CDI parecen requerir el empleo de unas reglas especiales de interpretación que no coinciden propiamente con las internacionales o con las propiamente internas.” Estas características especiales serían la ya expuestas: vocación de crear, a través , del CDI un “micro-sistema” que regule las relaciones tributarias entre las personas residentes en ambos estados firmantes y la necesaria interacción del CDI con la normativa interna para fijar el orden jurídico aplicable a los hechos imponible internacionales. Las afirmaciones de este autor se traducen en considerar disposiciones de aplicación preferente las reglas de interpretación contenidas en el MOCDE (art. 3,1 para la interpretación de los términos definidos convencionalmente), no sólo frente al artículo 3,2 del MOCDE (interpretación de términos no definidos convencionalmente), sino frente a las disposiciones internas e incluso frente a lo que denomina “reglas generales de interpretación” que serían las contenidas en la Convención de Viena de 1969. Y, en concreto, los autores que niegan que las disposiciones de la Convención de Viena sean adecuadas para la interpretación de los CDI inciden con especial énfasis en la inaplicación de la idea de contexto que se deduce del artículo 31 de la Convención, por considerarla “demasiado restringida para ser adecuada a la interpretación de los convenios bilaterales contra la doble imposición.”

Al respecto, dicho autor añade que por los términos tan generales en los que aparece redactada la Convención de Viena, los Estados han utilizado otros instrumentos mas específicos de la materia tributaria, entre los cuales, destacan por su importancia los Convenios Modelo de la OCDE y sus comentarios, por lo que resulta comúnmente aceptado por la doctrina que éstos convenios y sus comentarios alcanzan un valor superior al meramente interpretativo.

Y por otro lado, la de quienes indican que estos documentos no pueden tener este estatus, tal como lo afirma César García Novoa al señalar que: *“la Convención de Viena adoptó una visión objetiva a la hora de implementar las reglas relativas a su interpretación, y ello a pesar de autorizadas oposiciones durante su tramitación, como la del profesor McDougal. Dicha visión consiste en dar preferencia al texto de los tratados sobre la voluntad de los estados, en un afán de reforzar la seguridad jurídica. Esa seguridad se ve reforzada en los criterios interpretativos de los artículos 31, 32 y 33 de la Convención de Viena, a los cuales, cuando menos, habrá que reconocerle la función de “canon lógico” como criterio de interpretación. Entre otras cosas porque, siendo indudable la naturaleza de los Convenios de Doble Imposición como tratados internacionales, la Convención de Viena, es un “tratado sobre los tratados”, al que hay que atribuirle, al menos, la misma obligatoriedad que se reconoce a los Convenios de Doble Imposición. Obligtoriedad que difícilmente puede atribuirse al MOCDE, aprobado por una organización internacional sectorial, representativa de un número muy reducido de estados. Por mucho que el artículo 3º del MOCDE constituya un loable mecanismo para garantizar la aplicación e interpretación uniforme de los CDI, exacerbar su papel no es más dar una relevancia inadecuada al soft law. Y esa relevancia inadecuada es una de las señas de identidad que caracteriza la desnaturalización*

*de las fuentes de derecho tributario en estos tiempos de globalización económica*⁷.

Estos dos modelos cuentan con documentos que sirven para llevar a cabo una interpretación de los mismos, así encontramos que el Modelo de Convenio de la OCDE tiene los comentarios de la OCDE, y por su parte el Modelo USA tiene la interpretación por parte del Departamento del Tesoro de USA.

Los comentarios de la OCDE son elaborados por el Comité de Asuntos Fiscales (integrado por expertos de las autoridades de los diversos países que integran este organismo internacional) y, cada dos años, después de actualizar, cambiar y revisar dichos comentarios los modifican. El propio Modelo del Convenio señala lo siguiente: “Dado que los Comentarios han sido redactados y acordados por expertos que representan, en el seno del Comité de Asuntos Fiscales, a los Gobiernos de los países miembros, tienen una particular importancia para el desarrollo del derecho fiscal internacional. Si bien los Comentarios no están destinados en modo alguno a figurar como anexos a los convenios que se firmen por los países miembros, que son los únicos que constituyen instrumentos jurídicos vinculantes de carácter internacional, pueden, no obstante, ser de gran ayuda en la aplicación e interpretación de los convenios y, en particular, en la resolución de controversias.”⁸

⁷ GARCÍA NOVOA, César, *ob. cit.*, p. 17.

⁸ OCDE, *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio. Versión abreviada*, España IEF, 2006, página 16.

Estos comentarios por parte de la OCDE a nivel mundial se ha cuestionado su validez, su fuerza, y que tanto debe ingerir en la interpretación por parte de los juzgadores al momento de resolver conflictos donde se invoque la aplicación de CDI's, por lo que existe un consenso casi generalizado de ubicarlos como *soft law*.⁹

Desde el punto de vista de la Profesora Addy Mazz, nos explicó, que era muy cuestionable el uso de los comentarios de la OCDE cuando los países firmantes no pertenecían a este organismo, asimismo, cuestionó la fuerza de dichos comentarios.

En efecto, se pudo percibir que tanto por parte de los expositores como de los participantes del curso, encontramos un ánimo de cuestionamiento de la naturaleza de los comentarios, es decir, si son *soft law* o, bien, si tienen fuerza vinculante.

Pero no debemos olvidar que algunos autores limitan claramente a situaciones muy particulares la posibilidad de la interpretación de los CDI's, "...debemos distinguir los supuestos en los que entra en juego la eficacia interpretativa de los convenio-tipo y sus comentarios. Así, podrían señalarse tres situaciones distintas:

⁹ Así nos explica FALCO Y TELLA que la expresión *soft law* –literalmente «Derecho blando» o «Derecho flexible» se usa frecuentemente en el ámbito de la fiscalidad internacional para designar una heterogénea serie de instrumentos que no son fuente del Derecho, pero que tienen relevancia en la formación de las normas futuras o en la interpretación de las vigentes.”, véase FALCO Y TELLA, *ob. cit.*, p. 34.

cuando el convenio de doble imposición haya incorporado el tenor *ad pedem litteram* de la norma del convenio modelo sin introducir modificación alguna: cuando el convenio de doble imposición suscrito por las partes no incorpore literalmente el precepto del convenio modelo, pero su formulación permita una interpretación armónica con éste; y por último, cuando el acuerdo internacional altere sustancialmente el texto recomendado por el convenio-tipo. Sólo en este último caso se diluirá la eficacia interpretativa del convenio modelo adquiriendo vigencia únicamente lo suscrito expresamente por las partes contratantes.”¹⁰

Otro tópico abordado, es el relativo a la problemática de la aplicación temporal de los mismos, ya que si bien es cierto, que los propios comentarios al MCOCCDE establecen qué debe hacerse en este respecto, esto no está del todo definido y presenta complicaciones al momento de su aplicación, como cualquier problema de aplicación temporal de una norma.

Así, encontramos que Falco y Tella al analizar los propios comentarios al MCOCCDE señala que éstos tiene una especial relevancia cuando se trata de comentarios anteriores a las conclusiones del convenio, pero cuando es posterior, el Comité de Asuntos Fiscales opina que, en esos casos, si la redacción del correspondiente artículo del modelo no ha cambiado, la nueva redacción de los comentarios sólo pretende aclarar y complementar los anteriores comentarios. Pero si varió el contenido del artículo habrá que ver si es un cambio aclaratorio o, bien, una innovación sustancial (lo que a menudo se indica en el propio comentario). Si es una innovación sustancial los comentarios no se podrán aplicar

¹⁰ CHICO DE LA CÁMARA, Pablo, *Interpretación y Calificación de los Convenios de Doble Imposición Internacional. Fiscalidad Internacional*, 2ª ed., Madrid, ed. CEF, p. 256.

retroactivamente. La posición del Estado puede clarificarse y, en algunos casos, se ha hecho mediante intercambio de notas. Por lo que si ha sido un cambio sustancial del precepto la ausencia de intercambio de notas puede ser indicativa de que no se aplican los comentarios posteriores.¹¹

Por otra parte, encontramos otros elementos que permiten determinar el grado de injerencia que pueden tener comentarios al momento de llevar a cabo la interpretación del artículo respectivo, y así encontramos que debe atenderse también a lo que señala el propio CDI, ya que algunos refieren expresamente que los comentarios tienen fuerza vinculante y, otros no, siendo la regla general el segundo caso.

Para el segundo de los casos, dependerá de la legislación de cada país el determinar la fuerza de los mismos, pero señalaron algunos escenarios que sirven como referente para ir ponderando la fuerza de los mencionados comentarios¹² y así encontramos primero el análisis de si el país es miembro o no donde se pueden dar tres escenarios y son:

¹¹ FALCÓN Y TELLA, *ob. cit.*, p. 21.

¹² Para el caso de México existe la regla I.2.1.19., de la Resolución Miscelánea Fiscal la cual dice: "Para la interpretación de los tratados para evitar la doble tributación celebrados por México, serán aplicables los comentarios del modelo de convenio para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal, a que hace referencia la recomendación adoptada por el Consejo de la OCDE, el 23 de octubre de 1997, o aquélla que la sustituya, en la medida en que tales comentarios sean congruentes con las disposiciones de los tratados internacionales celebrados por México.

Para los efectos del Artículo 7 de los tratados para evitar la doble tributación celebrados por México, se entenderá por el término "beneficios empresariales", a los ingresos que se obtengan por la realización de las actividades a que se refiere el artículo 16 del CFF."

- 1.- Que ambos países sean miembros OCDE.
- 2.- Que uno de los dos sea país miembro; y
- 3.- Que ninguno de los países sea miembro.

Este parámetro permite ir teniendo una aproximación de cómo se debe llevar a cabo la ponderación al momento de analizar la fuerza de los mencionados cometarios.

Ahora bien, no existe una receta o respuesta única a cada caso, pues evidentemente cambia de país a país y de CDI a CDI y de artículo a artículo, por lo que no se puede tener una regla general para estos casos.

Otro problema que se nos expuso, conlleva a dar valor a los mencionados comentarios, como lo es el relativo a la interpretación dinámica vs. la interpretación estática. La cual si bien existe una alusión en los propios comentarios evidentemente conlleva un grado de complejidad mayor al que señala dicha explicación, y esto surge cuando tenemos un sin número de posibilidades que se complican atendiendo a la situación particular de cada CDI siendo que este problema es un caso de interpretación dinámica vs. interpretación estática¹³.

¹³ Véase FALCÓN Y TELLA, *ob. cit.*

Evidentemente, como cualquier problema jurídico existen corrientes a favor y en contra de cada una de las diversas posturas, por lo que tampoco encontramos una respuesta que nos resuelva dicha problemática.

Ahora bien, los planteamientos que puedo señalar, que me dejaron ver cómo sigue presente y, aún no se ha decantado una solución a la fuerza y validez de los comentarios de la OCDE a su modelo, siendo que en algunos casos es cuestionable su utilización con el grado de fuerza vinculante y se debe considerar como *soft law*, ya que dependiendo el país, la normativa interna y el propio CDI, que se debe desentrañar dicha fuerza, y aquí es donde el juzgador debe hacer el estudio y la valoración del documento para otorgarle el grado de fuerza que juzgue debe tener.

Por lo tanto, el juzgador que se enfrente ante la posibilidad de desentrañar la fuerza vinculante de los comentarios para un artículo de un CDI, deberá realizar un amplio estudio con la finalidad de poder desentrañar la misma, pues no es posible establecer una regla general, ya que esto depende del CDI en particular, de la normativa interna de cada país, así como de los diversos instrumentos internacionales que ha suscrito el país.¹⁴

Lo cual nos lleva a concluir que en el ámbito de la tributación internacional el número de elementos y variables, que se deben tomar en consideración para

¹⁴ También deberá tomar en consideración las reservas que se hubieren formulado por los respectivos países al Modelo del Convenio, así como las posibles Notas que se generen entre los Estados contratantes. Para el tema de las reservas véase FALCO Y TELLA, *ob. cit.*, p. 21.

determinar cuál es la correcta aplicación de un CDI va mas allá de la simple lectura del artículo respectivo del CDI, ya que pasa por un sin número de complicaciones, pues habrá que ver los Comentarios al Modelo, si el país llevó a cabo o no reservar respecto del dicho artículo del modelo, el valor que le han otorgado los tribunales del país a los comentarios, las fechas de elaboración del CDI y de la operación, las reformas o modificaciones que presentaron los comentarios, etc.

Bibliografía

CHICO DE LA CÁMARA, Pablo, *Interpretación y Calificación de los Convenios de Doble Imposición Internacional. Fiscalidad Internacional*, 2ª ed., Madrid, editorial CEF.

FALCON Y TELLA, R. PULIDO GUERRA, E., *Derecho Fiscal Internacional*, Madrid, ed. Marcial Pons, 2010.

GARCÍA NOVOA, César en *Interpretación de los Convenios de Doble Imposición Internacional* en GODOY FAJARDO, Juan Pablo, (coordinador), *Estudios de derecho internacional tributario. Los convenios de doble imposición.*, Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario-Legis Editores, 2008.

OCDE, *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio. Versión abreviada*, España, IEF, 2006.

SECRETARIA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, *Resolución Miscelánea Fiscal para 2012*, Diario Oficial de la Federación, 28 de diciembre de 2011.

SERRANO ANTÓN, Fernando, *Los Principios Básicos de la Fiscalidad Internacional: Historia, Tipos, Fines, Estructura y Aplicación. Fiscalidad Internacional*, 2ª ed., Madrid, ed. CEF, 2005.

SERRANO ANTÓN, FERNANDO, “Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional: Historia, tipos, fines, estructura y aplicación” en Serrano Antón, Fernando (coordinador), *Fiscalidad internacional*, 4ª edición, Madrid, ed. CEF, 2010.