

Introducción a los Tratados Tributarios

BRIAN J. ARNOLD*

I. Introducción

1. Los tratados tributarios representan un aspecto importante de las normas fiscales internacionales de muchos países. Actualmente existen alrededor de 3,000 tratados tributarios bilaterales vigentes sobre la renta y este número sigue creciendo. En gran parte, la inmensa mayoría de estos tratados se basan en la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo¹ (el "Modelo de la ONU") y el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico² (el "Modelo de la OCDE"). Estos Convenios Modelo están disponibles en los sitios web de la OCDE y de las Naciones Unidas y los mismos se examinan a continuación.

2. Este documento ofrece una breve introducción de los aspectos básicos de los tratados tributarios. Se centra en cuestiones tales como los tipos de tratados relacionados con temas tributarios, así como la naturaleza jurídica, los objetivos e interpretación de los tratados, y en menor medida en las disposiciones sustantivas de los tratados.

II. La naturaleza jurídica y el efecto de los tratados tributarios

3. Los tratados son acuerdos entre naciones soberanas. El Artículo 2 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados,³ que se aplica a todos los tratados establece que:

Se entiende por "tratado" un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular.

4. Los tratados tributarios a menudo se llaman "acuerdos" o "convenios". Como indica el Artículo 2 de la Convención de Viena, cualquiera que sea su denominación no es importante.

5. Los tratados tributarios bilaterales confieren derechos e imponen obligaciones sobre los dos Estados contratantes, pero no sobre terceros como lo son los contribuyentes.

* Asesor Principal de *Canadian Tax Foundation*, Toronto, Canadá.

¹ Departamento de Asuntos Económicos y Sociales de las Naciones Unidas, Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo (Nueva York: Naciones Unidas, 2011).

² Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio* (Paris: OCDE, 2014).

³ Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, Viena, 23 mayo 1969.

Sin embargo, los tratados tributarios obviamente están destinados a beneficiar a los contribuyentes de los Estados contratantes. Si los tratados realmente lo hacen o no depende de la legislación interna de cada Estado. En algunos Estados, los tratados se ejecutan por sí solos: es decir, una vez que se celebra, el tratado confiere derechos a los residentes de los Estados contratantes. En otros Estados, se requiere de alguna acción adicional (por ejemplo, las disposiciones del tratado deben ser promulgadas en el derecho interno) antes de que se concedan beneficios a los residentes de los Estados contratantes en virtud de un tratado.

6. Conforme el Artículo 26 de la Convención de Viena, los tratados son vinculantes para los Estados contratantes y deben ser cumplidos por ellos de buena fe. Este es el principio *pacta sunt servanda*. Si un país no respeta sus tratados tributarios, los otros países pueden perder interés en celebrar cualquier tratado tributario con ese país.

7. La mayoría de los tratados tributarios son bilaterales. Hay muy pocos tratados multilaterales de impuestos sobre la renta (por ejemplo, el Convenio Multilateral de Asistencia Mutua)⁴, aunque durante muchos años la posibilidad de un tratado multilateral haya sido promovida por los expertos tributarios y actualmente está en la agenda del proyecto de la OCDE contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios,⁵ el alcance exacto del tratado multilateral aún no está claro.

8. La reciprocidad es un principio fundamental subyacente de los tratados tributarios, aunque su significado exacto no esté claro. Las disposiciones de los tratados tributarios bilaterales son casi todas recíprocas. Por ejemplo, si el Artículo 10 (Dividendos) establece una tasa máxima de retención de impuestos del país fuente sobre los dividendos pagados por una empresa residente a los accionistas residentes en el otro Estado contratante, esa tasa máxima de impuesto aplicará por igual a ambos Estados contratantes. Esta obligación recíproca se aplica a ambos Estados independientemente de los flujos transfronterizos de los dividendos; en otras palabras, el Artículo 10 (y las demás disposiciones distributivas del tratado) se aplica igualmente a ambos Estados, incluso cuando el tratado es entre un país desarrollado y un país en desarrollo, las empresas residentes en el país en desarrollo pagan en general más dividendos a los accionistas residentes en el país desarrollado que viceversa. Asimismo, las disposiciones administrativas de los tratados tributarios, tales como el intercambio de información y la asistencia en la recaudación, se pretenden aplicar recíprocamente.

III. Tipos de tratados sobre asuntos tributarios

9. Este documento aborda los tratados de impuestos sobre la renta. Sin embargo, hay varios otros tipos de tratados que se ocupan de cuestiones fiscales. Por ejemplo, los países que imponen impuestos sobre el patrimonio o la herencia, pueden tener tratados para eliminar la doble tributación con respecto a dichos impuestos. Además, muchos

⁴ OCDE-Consejo de Europa, Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, 2011.

⁵ Ver OCDE (2013): Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, Publicación OCDE.

países han firmado el Convenio Multilateral de Asistencia Mutua en materia fiscal. Esta Convención aborda cuestiones fiscales administrativas tales como el intercambio de información, asistencia en la recaudación y la resolución de conflictos. Igualmente, hay muchos tipos de tratados que tratan principalmente asuntos no tributarios pero incluyen disposiciones tributarias. Estos tratados no tributarios incluyen acuerdos de transporte aéreo y tratados comerciales y de inversión, tales como el acuerdo que rige la Organización Mundial del Comercio. Frecuentemente, estos acuerdos contienen disposiciones de excepción que indican que cualquier problema de impuesto sobre la renta se tratará exclusivamente bajo el tratado tributario sobre la renta entre los países.

10. Uno de los recientes desarrollos importantes es la proliferación de acuerdos de intercambio de información tributaria (AII). Por lo general, estos acuerdos son suscritos entre países con alta tributación y países con baja o nula tributación con los cuales de lo contrario no tendrían un tratado tributario. En general, estos AIIs requieren que los países con baja o nula tributación intercambien información sobre la misma base de lo dispuesto en el Artículo 26 de las Convenciones Modelo de la ONU y de la OCDE.

IV. El proceso de negociación de tratados tributarios

11. El proceso de negociación de un tratado tributario generalmente comienza con los primeros contactos entre los países. Para que un país decida entrar en negociaciones para celebrar un tratado tributario con otros países, el mismo tendrá en cuenta muchos factores, el más importante de los cuales es el nivel de Comercio e inversión entre ambos países. Una vez que los países hayan decidido negociar, intercambiarán sus convenios modelo (o los más recientes, si no tienen un convenio modelo) y programarán las negociaciones presenciales. Por lo general, los tratados son negociados en dos rondas, una en cada país. Durante la primera ronda de negociaciones, los equipos de negociación se pondrán de acuerdo sobre el texto— generalmente uno de los modelos de tratados de los países— que se utilizará como base para las negociaciones. Después de que ambas partes presenten sus sistemas tributarios internos, las negociaciones se realizan sobre la base de artículo por artículo. Por lo general, los aspectos del texto en los cuales no hay acuerdo se colocan entre corchetes, para ser tratados más adelante. Una vez se acuerde la redacción del acuerdo, las partes colocan sus iniciales. Después que se haya alcanzado un acuerdo, se harán arreglos para que el tratado sea firmado por un funcionario autorizado (a menudo un embajador o funcionario del gobierno). Tras la firma, cada Estado debe ratificar el tratado de conformidad con sus propios procedimientos de ratificación. El tratado generalmente concluye cuando los países intercambian los instrumentos de ratificación. El tratado entra en vigor de acuerdo a la normativa específica en el tratado (Artículo 29 (Entrada en vigor) del Modelo de la ONU).

12. Por lo tanto, la celebración de un tratado tributario implica varios pasos o etapas separadas: la firma, ratificación, conclusión y entrada en vigor. Cada uno de estos pasos tiene un significado especial y consecuencias particulares.

13. Una vez que se haya adoptado un tratado, se podría modificar de muchas maneras con el consentimiento mutuo de los Estados contratantes. Es algo común para

los Estados contratantes modificar un tratado tributario introduciendo un Protocolo al tratado. Según el derecho internacional, un acuerdo señalado como Protocolo es simplemente un tratado con un nombre diferente. Por lo tanto, como se describió anteriormente, debe ser ratificado bajo las normas aplicables a los tratados antes de que entre en vigencia.

14. Con frecuencia la legislación tributaria interna debe ser modificada e interpretada para responder a las nuevas circunstancias. En este sentido, los tratados tributarios no son diferentes al derecho tributario interno. En teoría, el remedio adecuado para una disposición defectuosa del tratado es la adopción bilateral de una enmienda al tratado. En la práctica, el proceso de enmienda es a menudo sumamente lento y difícil. No es raro que negociar un Protocolo tome igual de tiempo que para negociar un tratado. A menudo, una vez que uno de los aspectos del tratado se abre para la renegociación, también se negocian otros aspectos del tratado.

15. Hasta cierto punto, los tratados tributarios pueden actualizarse sin un procedimiento de enmienda formal a través del proceso interpretativo. Por ejemplo, el procedimiento de acuerdo mutuo en la mayoría de los tratados, autoriza a las autoridades competentes de los dos Estados resolver los problemas de interpretación. Las normas generales para la interpretación de los tratados se discuten posteriormente.

V. Los Convenios Modelo de la ONU y de la OCDE

16. Existen dos modelos de tratados tributarios influyentes — el Modelo de la ONU y el Modelo de la OCDE. Además, muchos países tienen sus propios modelos de tratados tributarios, que a menudo no se publican pero son proporcionados a otros países con el propósito de negociar tratados tributarios. El Modelo de la ONU se respalda en el Modelo de la OCDE.

17. Los modelos de tratados tributarios tienen una larga historia, comenzando con los primeros tratados diplomáticos del siglo XIX. El objetivo de estos tratados era asegurarse de que los diplomáticos de un país que trabajarán en otro país no sean discriminados. Estos tratados diplomáticos fueron ampliados para cubrir los impuestos sobre la renta toda vez que el impuesto sobre la renta tomó relevancia en la primera parte del siglo XX. Después de la Primera Guerra Mundial, la Liga de Naciones había comenzado a trabajar en el desarrollo de modelo de convenios tributarios, incluidos modelos que tratan sobre la renta y el capital. Este trabajo culminó con las Convenciones Modelo de 1943 y 1946. Este Convenios Modelo no fueron aceptados por unanimidad, y el trabajo para crear un Convenio Modelo aceptable fue asumido por la OCDE y, pocos años después, por las Naciones Unidas.

18. En la actualidad, la OCDE tiene 34 miembros, y cuenta con muchos de los principales países industrializados. El Convenio Modelo de la OCDE fue primeramente publicado en forma de borrador en 1963. Se revisó en 1977 y nuevamente en 1992, momento en el cual fue convertido a un formato de hojas sueltas para facilitar revisiones más frecuentes. Desde entonces, las revisiones se han realizado en los últimos años en 9 ocasiones, más recientemente en 2014. El Comité de Asuntos Fiscales (CFA), formada

por funcionarios tributarios con experiencia de los países miembros, tiene la responsabilidad por el Convenio Modelo, así como de otros aspectos de cooperación fiscal internacional. El CFA opera a través de varios grupos de trabajo y a través del Centro para la Política y Administración Tributaria, en el cual se encuentra la Secretaría Permanente del CFA. Los grupos de trabajo tienen delegados de los países miembros. El Grupo de Trabajo N° 1 es responsable por el Convenio Modelo, y examina permanentemente cuestiones relacionadas con el modelo.

19. El Modelo de la OCDE contiene Comentarios detallados, organizados artículo por artículo. Los Comentarios de la OCDE se han vuelto cada vez más importantes con respecto a la interpretación y la aplicación de los tratados tributarios, incluyendo algunos tratados entre los países que no son miembros de la OCDE. Para tener en cuenta las posiciones de algunos Estados no miembros, la OCDE abrió los Comentarios en 1997 a muchos países no miembros, incluyendo Argentina, Brasil, China, India, Rusia y Sudáfrica.

20. El Modelo de la OCDE favorece a los países exportadores de capital sobre los países importadores de capital. A menudo se elimina o mitiga la doble tributación al exigir al país fuente que renuncie a alguno o a todos sus impuestos sobre ciertas categorías de ingresos percibidos por los residentes del otro país contratante. Esta característica del Modelo de la OCDE es apropiada si el flujo del Comercio e inversiones entre los dos países es razonablemente igual y si el país de residencia grava los ingresos exentos en el país fuente. Sin embargo, el Modelo de la OCDE puede no ser apropiado para los tratados suscritos por los países importadores de capital neto. Como resultado, los países en desarrollo han ideado su propio Convenio Modelo auspiciado por las Naciones Unidas.

21. Las Naciones Unidas comenzó a trabajar sobre un Convenio Modelo desde 1968 con el establecimiento del Consejo Económico y Social (ECOSOC) de las Naciones Unidas del Grupo Ad-Hoc de Expertos sobre Tratados Tributarios entre Países Desarrollados y en Desarrollo (Grupo de Expertos) de las Naciones Unidas.⁶ El Grupo de Expertos elaboró un Manual para la Negociación de Tratados Tributarios bilaterales entre los países desarrollados y los países en desarrollo, lo que condujo a la publicación del Modelo de Tratado de la ONU por las Naciones Unidas en 1980.⁷ El Convenio Modelo fue revisado en 2001 y en 2011. El Grupo de Expertos se convirtió en el Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Materia Tributaria.⁸ El Comité mantiene actualizado los Comentarios detallados sobre el Modelo de la ONU; también es responsable de la publicación de varios manuales útiles sobre cuestiones tributarias importantes para los países en desarrollo tales como los precios de transferencia y la administración de tratados tributarios. Los miembros del Comité son funcionarios tributarios designados por sus gobiernos y nombrados por el Secretario General de las

⁶ Consejo Económico y Social de la ONU, Resolución 1273 (XLIII) del 4 agosto 1967.

⁷ Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo (Nueva York: 1980).

⁸ Resolución del Consejo Económico y Social de la ONU 2004/69 del 11 noviembre 2004.

Naciones Unidas pero que actúan a título individual. Una pequeña mayoría de los miembros del Comité son de países en desarrollo y países con economías en transición. El Modelo de la ONU sigue el patrón establecido por el Modelo de la OCDE y muchas de sus disposiciones son idénticas, o casi idénticas al del Modelo de la OCDE. Por lo tanto, tiene más sentido no ver el Modelo de la ONU como un Convenio Modelo totalmente independiente, sino más bien como un instrumento para hacer modificaciones importantes, pero limitadas, al Modelo de la OCDE.

22. La principal diferencia entre los dos Convenios Modelo, es que el Modelo de la ONU impone menos restricciones sobre los derechos de tributación del país fuente; los países fuente tienen mayores derechos de tributación en virtud al Modelo de la ONU con respecto al Modelo de la OCDE. Por ejemplo, a diferencia del Artículo 12 (Regalías) del Modelo de la OCDE, el Artículo 12 del Modelo de la ONU no impide al país fuente imponer impuestos a las regalías pagadas por un residente en el país fuente a un residente del otro país. El Modelo de la ONU también le otorga al país fuente mayores derechos de tributación sobre las rentas empresariales de no residentes en comparación con el Modelo de la OCDE. Por ejemplo, el umbral de tiempo de un establecimiento permanente del sitio de construcción bajo el Modelo de la ONU es sólo seis meses, comparados con los 12 meses bajo el Modelo de la OCDE. Además, prestar servicios en un país durante 183 días o más constituye un establecimiento permanente bajo el Modelo de la ONU, mientras que bajo el Modelo de la OCDE, para que los servicios prestados se conviertan en un establecimiento permanente, es necesario que se realicen a través de un lugar fijo de negocios que según los Comentarios de la OCDE debe existir generalmente por más de 6 meses.

23. El éxito de los Convenios Modelo de la ONU y de la OCDE ha sido asombroso. Prácticamente todos los tratados tributarios bilaterales existentes se basan en estos modelos. Esta amplia aceptación de los Convenios Modelo y la estandarización resultante de muchas reglas fiscales internacionales, han sido factores importantes en la reducción de la doble tributación internacional.

24. Cambiar los Convenios Modelo de la ONU y de la OCDE para corregir defectos y responder a los nuevos desafíos es extremadamente difícil. Una de las dificultades es que los países solo pueden adaptar sus tratados tributarios a las revisiones de los Convenios Modelo de la ONU o de la OCDE renegociando prácticamente todos sus tratados existentes. En cambio, los Comentarios de los Convenios Modelo de la ONU o de la OCDE es mucho más fácil de cambiar que el propio Convenio Modelo. Por lo tanto, si se revisan los Comentarios, puede ser posible que las autoridades fiscales de los países interpreten los tratados existentes según los Comentarios revisados sin la necesidad de renegociar los tratados existentes.⁹

25. A diferencia del Modelo de la ONU, el Modelo de la OCDE refleja las posiciones de los países miembros de la OCDE. Los países miembros que están en

⁹ Los tribunales del país pueden tener una posición diferente y negarse a interpretar el tratado de conformidad con el Comentario revisado.

desacuerdo con cualquier aspecto del Modelo de la OCDE pueden registrar su reserva sobre cualquier disposición en particular. Estas reservas se encuentran en los Comentarios al Modelo. Una reserva indica que el país no tiene intención de adoptar en sus tratados tributarios, una disposición particular del Modelo de la OCDE. La mayoría de los países han registrado sus reservas sobre algunos aspectos del Modelo. Por ejemplo, varios países han registrado sus reservas al Artículo 12 relativo a las regalías afirmando su intención de imponer retenciones sobre las regalías.

26. Los Comentarios sobre el Modelo de la OCDE también contienen observaciones por determinados países sobre aspectos específicos de los Comentarios. Los países registran observaciones para indicar que están en desacuerdo con la interpretación de los Comentarios en el tratado. Si un país hace una observación, no rechaza esta disposición del Modelo de la OCDE; (en otras palabras, no ha registrado una reserva a la disposición). El propósito de una observación es indicar que el país puede incluir la disposición en sus tratados, pero va a interpretar y aplicar la disposición de una manera diferente a la interpretación propugnada en los Comentarios.

VI. Contenido de un tratado tributario típico

27. Esta sección describe brevemente la estructura y las principales disposiciones de un típico tratado tributario bilateral basado en el Modelo de la ONU o de la OCDE.

28. El Capítulo I consiste en el Artículo 1, que identifica a las personas cuyas obligaciones impositivas son afectadas por el tratado, generalmente los residentes de los Estados contratantes y el Artículo 2 describe los impuestos comprendidos en el tratado que generalmente son los impuestos sobre la renta y el capital impuestos por los Estados contratantes y sus subdivisiones políticas.

29. El Capítulo II ofrece definiciones de términos importantes utilizados en el tratado incluyendo las definiciones generales en el Artículo 3, una definición del término "residente" en el Artículo 4 y del "establecimiento permanente" en el Artículo 5.

30. El capítulo III contiene lo que se refiere a menudo como las reglas distributivas del tratado. Los Artículos 6 al 21 abordan diferentes tipos de rentas percibidas por un residente de uno o de ambos Estados contratantes. En general, estas disposiciones determinan si sólo uno o ambos de los Estados contratantes — el Estado en el cual el contribuyente es residente (el país de residencia) y el Estado en el cual surgen los ingresos o tienen su fuente (el país fuente) — o si ambos pueden gravar los ingresos y si la tasa impositiva está limitada. Los Artículos y los tipos de ingresos son los siguientes:

Artículo 6 — Ingresos procedentes de bienes inmuebles;

Artículo 7 — Beneficios empresariales;

Artículo 8 — Ingresos de la operación de buques o aeronaves en el tráfico internacional y barcos de transporte por vías navegables interiores;

Artículo 9 — Ganancias de las empresas asociadas y los precios de transferencia

Artículo 10 — Dividendos;

- Artículo 11 — Intereses;
- Artículo 12 — Regalías;
- Artículo 13 — Ganancias de capital;
- Artículo 14 — Ingresos derivados de servicios profesionales e independientes;
- Artículo 15 — Ingresos procedentes del empleo;
- Artículo 16 — Remuneraciones de los miembros de las juntas directivas y de los directivos de alto nivel;
- Artículo 17 — Ingresos derivados por artistas (actores) y deportistas;
- Artículo 18 — Pensiones y pagos derivados del seguro social;
- Artículo 19 — Ingresos derivados por los empleados del gobierno;
- Artículo 20 — Ingresos obtenidos por los estudiantes, practicantes de negocios y aprendices;
- Artículo 21 — Otros ingresos; en otras palabras, los ingresos que no se tratan en los Artículos 6-20.

31. El Capítulo IV trata sobre la tributación del capital (no de la renta de capital).

32. El Capítulo V proporciona dos métodos alternativos para eliminar la doble tributación: el Artículo 23 A (Método de exención) y el Artículo 23 B (Método de crédito). En general, si el Estado contratante en el cual surgen los ingresos tiene derecho a gravar el impuesto sobre la renta según las reglas del Artículo 6-21, el Estado contratante en el que reside el contribuyente está obligado a proporcionar una exención a la doble tributación. Bajo el método de exención, el país de residencia excluye o exime de gravamen a los ingresos del país de residencia. Bajo el método de crédito, el país de residencia grava la renta pero proporciona una deducción del impuesto por el impuesto pagado en el país fuente sobre los ingresos.

33. El Capítulo VI es titulado "Disposiciones especiales". El Artículo 24 establece la protección contra diversas formas de imposición discriminatoria por los países fuente y de residencia. Los Artículos 25, 26 y 27 prevén los tipos importantes de cooperación administrativa entre los Estados contratantes. El Artículo 26 trata sobre el intercambio de información entre los Estados; el Artículo 25 establece un procedimiento de acuerdo mutuo (PAM) para resolver las disputas relativas a la aplicación del tratado; y el Artículo 27 establece normas para que los Estados contratantes se presten asistencia mutua para la recaudación de sus impuestos. El Artículo 28 establece simplemente que nada en el tratado afecta los "privilegios fiscales" que gocen los miembros de las misiones diplomáticas y funcionarios consulares en virtud del derecho internacional o de otros acuerdos internacionales.

34. El Capítulo VII establece las reglas para regular la entrada en vigor y terminación del tratado.

VII. La relación entre los tratados tributarios y el derecho interno

35. La relación entre los tratados tributarios y la legislación tributaria interna es compleja en muchos países. El principio básico es que el tratado debería prevalecer en caso de conflicto entre las disposiciones del derecho interno y un tratado. En algunos países — Francia es un ejemplo- este principio es de carácter constitucional. En muchos otros países, el gobierno tiene claramente la autoridad según la legislación interna, para anular las disposiciones de un tratado tributario. Por ejemplo, la supremacía legislativa es una regla fundamental de la ley en muchas democracias parlamentarias. Como resultado, es claro en estos países la legislación tributaria interna puede invalidar sus tratados tributarios. Sin embargo, los tribunales en estos países pueden requerir que la legislatura indique explícitamente su intención de anular un tratado antes de llevar a efecto una ley interna conflictiva. Los tribunales también pueden esforzarse para encontrar algún motivo para conciliar un conflicto aparente entre un tratado y la legislación interna.

36. En general, los tratados tributarios se aplican a todos los impuestos sobre la renta y capital establecidos por los Estados contratantes, incluyendo los impuestos establecidos por las autoridades locales, provinciales (estatales) y otros gobiernos sub-nacionales. Sin embargo, en algunos Estados federales, el gobierno central se ve limitado por mandato constitucional o por tradición, para celebrar tratados tributarios que limitan los poderes fiscales de los gobiernos sub-nacionales. En consecuencia, los tratados tributarios de esos Estados federales aplican sólo a los impuestos nacionales. Esta es la situación en los Estados Unidos y Canadá. En tales circunstancias, un gobierno sub-nacional puede imponer impuestos de una manera que no se permitiría al gobierno central.

37. En general, los tratados tributarios no imponen impuestos. Los impuestos son establecidos por la legislación interna; por el contrario, los tratados tributarios limitan los impuestos establecidos por un Estado. En efecto, los tratados tributarios son por naturaleza principalmente para mitigar el efecto de gravar. Del mismo modo, los tratados tributarios no asignan derechos fiscales, aunque a menudo se afirma que si lo hacen. A la luz de este principio fundamental, es generalmente apropiado antes de aplicar las disposiciones de un tratado tributario, determinar si el monto en cuestión está sujeto a impuestos internos. Si la cantidad no está sujeta a impuestos según la legislación interna, no es necesario considerar el tratado. Por ejemplo, supongamos que de acuerdo al tratado entre el país A y el país B, los intereses pagados por un residente de un Estado a un residente del otro Estado están sujetos a una tasa máxima de retención de impuestos del 15 por ciento. Si, según la ley del país A, los intereses pagados por una empresa residente en ese país a un prestamista no vinculado residente en el país B está exento de impuestos por el país A, el tratado no le concede al país A el derecho de imponer un impuesto de retención del 15 por ciento sobre los intereses.

38. Sin embargo, si los tratados tributarios conceden el derecho a gravar independiente de la legislación interna esto es un asunto del derecho interno. La ley interna de algunos países, como por ejemplo Francia, otorgan el derecho a gravar bajo la legislación interna cualquier cantidad que no se le impida gravar bajo los términos del tratado.

39. Las disposiciones de los tratados tributarios no desplazan enteramente las disposiciones del derecho interno. Consideremos, por ejemplo, una situación en la cual una persona se considera residente del país A según el derecho interno de A y también se considera residente del país B según el derecho interno de B. Si la persona se considera residente del país A en virtud a la cláusula de resolución de conflicto en el tratado entre el país A y el país B (el Artículo 4 (2) de los Modelos de la ONU y de la OCDE proporciona una serie de reglas para hacer que una persona que resida en ambos países sea residente de un solo país para efectos del tratado), la persona es residente del país A para efectos del tratado pero sigue siendo un residente del país B según el derecho interno de B para todos los propósitos no afectados por el tratado. Así, por ejemplo, si la persona hace pagos de dividendos, intereses o regalías a no residentes del país B, la persona estará sujeta a cualquier obligación de retención a dichos pagos impuesta por el país B porque la persona permanece residente del país B.

40. A veces, algunos países han aprobado leyes para modificar o anular la interpretación de un tratado tributario dada por un tribunal nacional. Dicha legislación, adoptada de buena fe, no puede violar las obligaciones de un país bajo sus tratados tributarios. A menudo el país que modifica sus tratados tributarios de esta manera consultará con sus socios del tratado para demostrar su buena fe y para evitar malentendidos.

41. Algunos países pueden intentar evitar que llegue a los tribunales cierta legislación tributaria interna basándose en los tratados tributarios del país estableciendo que la nueva legislación prevalece sobre cualquier disposición conflictiva de un tratado tributario. Las invalidaciones de los tratados más conocidas y controversiales son, probablemente, las adoptadas por los Estados Unidos; Sin embargo, en algunas ocasiones, otros países también han hecho lo mismo. Los tratados son obligaciones solemnes que no deben ser ignoradas excepto en circunstancias extraordinarias. Al mismo tiempo, los países deben tener la capacidad de modificar las disposiciones de su legislación tributaria interna para mantenerla actualizada y aclarar las dificultades interpretativas.

42. Muchas de las disposiciones de los tratados tributarios no pueden funcionar independientemente de la legislación interna porque incluyen referencias explícitas al significado de los términos bajo la ley interna. Por ejemplo, según el Artículo 6 (Rentas de bienes inmuebles), la renta de bienes inmuebles ubicados en un país son gravables por ese país. Para este propósito el término "bienes inmuebles" tiene el significado que tiene en la legislación interna del país en donde se encuentra la propiedad. Además, el Artículo 3 (2), que se analiza más adelante, establece que cualquier término no definido en el tratado debe interpretarse según lo que dice la ley del país que aplica el tratado. Por el contrario, en algunos países donde la legislación interna utiliza términos que se utilizan también en el tratado, el significado de esos términos para fines del derecho interno puede interpretarse según el significado de los términos para efecto del tratado.

VIII. Los objetivos de los tratados tributarios

43. El objetivo de un tratado tributario, ampliamente descrito, es facilitar el comercio transfronterizo y la inversión mediante la eliminación de los obstáculos impuestos a estos

flujos transfronterizos. Este objetivo general se complementa con varios objetivos más concretos y operativos.

44. Podría decirse que el objetivo operacional más importante de los tratados tributarios bilaterales es la eliminación de la doble tributación. Si los ingresos del comercio transfronterizo y la inversión se gravó en dos o más países sin ninguna exención, esa doble tributación obviamente desalentaría tal comercio e inversión. Muchas de las disposiciones sustantivas de un tratado tributario bilateral típico están dirigidas a la consecución de este objetivo. Por ejemplo, el Artículo 4 (2) del Modelo de la ONU contiene cláusulas para la resolución de conflictos para que un contribuyente que se considera residente en ambos países pueda considerarse residente de sólo uno de los países para efectos del tratado. Las mismas también limitan o eliminan el impuesto sobre ciertos tipos de ingresos en el país fuente y exigen que los países de residencia eximan de impuestos a los ingresos del país fuente ya sea a través de un crédito de impuestos extranjeros o una exención para los ingresos de fuente extranjera.

45. Originalmente, los tratados tributarios solo se centraban casi exclusivamente en resolver el problema de la doble tributación. Las empresas multinacionales se enfrentaban a riesgos sustanciales de doble tributación, pocos países proporcionaban exenciones unilaterales para la doble tributación y las redes de tratados estaban en desarrollo. Las soluciones a la mayoría de los principales problemas de doble imposición del tratado fueron resueltos a mediados de siglo XX. Sin embargo, ahora son aceptadas rutinariamente por los Estados cuando celebran tratados tributarios. La única excepción importante es el problema de la doble tributación derivada de aplicaciones incompatibles por países con el método de libre competencia para el establecimiento de precios de transferencia en las transacciones entre personas relacionadas.

46. El énfasis histórico en la eliminación de la doble tributación no debe opacar el hecho de que la mayoría de los tratados tributarios tienen otro objetivo operacional igualmente importante: la prevención de la evasión fiscal o la doble no-imposición. En otras palabras, el principio fundamental es que los tratados deben aplicarse para asegurar que los ingresos se gravaron una vez y sólo una vez. Este objetivo contrarresta la eliminación de la doble tributación. Así como la doble tributación impone una barrera inadecuada al comercio internacional, la tolerancia de la evasión y elusión fiscal ofrece un incentivo inadecuado para tal comercio. Aunque la eliminación de la evasión y la elusión fiscal es un objetivo de la mayoría de los tratados tributarios reconocidos por las Naciones Unidas y la OCDE, hay pocas disposiciones en los tratados tributarios que están diseñadas para lograrlo.

47. Además de los dos principales objetivos operacionales de los tratados tributarios, hay varios objetivos auxiliares. Uno de estos objetivos es la eliminación de la discriminación contra los extranjeros y los no residentes. Cualquier país que celebra un tratado quiere asegurarse de que sus residentes que llevan negocios en el otro Estado contratante son tratados igual que los residentes de ese otro Estado que llevan actividades similares. Un segundo objetivo es facilitar la cooperación administrativa entre los Estados contratantes. Esta cooperación administrativa tiene

tres dimensiones principales: el intercambio de información, asistencia en la recaudación de impuestos y la resolución de conflictos.

48. El intercambio de información en un tratado tributario típico puede ser una herramienta importante en la lucha contra la evasión y la elusión fiscal y para garantizar que los contribuyentes reciban los beneficios del tratado. El Modelo de la ONU y de la OCDE ambos establecen que cada Estado contratante prestara asistencia en recaudar impuestos determinados por el otro Estado como si los mismos fueran sus propios impuestos. Finalmente, la mayoría de los tratados establecen un mecanismo en sus tratados — el procedimiento de acuerdo mutuo- para resolver las controversias relativas a la aplicación del tratado. Este procedimiento se utiliza a menudo para resolver las diferencias de precios de transferencia.

49. Uno de los efectos más importantes de los tratados tributarios es proporcionarles seguridad a los contribuyentes. Seguridad con respecto a las consecuencias fiscales de las inversiones transfronterizas es un factor importante en la facilitación de dichas inversiones. Los tratados tributarios tienen un promedio de vida de aproximadamente 15 años. Como resultado, los inversionistas no residentes saben que, a pesar de los cambios en las leyes tributarias del país fuente, seguirán prevaleciendo las limitaciones fundamentales en el tratado sobre el derecho a gravar del país fuente. Por ejemplo, si la empresa A, residente del país A, otorga licencias a los residentes del país B para utilizar propiedad intangible desarrollada por la empresa A, la empresa A sabrá (por ejemplo) que la tasa de retención de impuestos sobre regalías previsto en el tratado entre el país A y B continuará aplicándose aunque el país B aumente esa tasa conforme a su derecho interno.

50. Aunque la asignación de los ingresos tributarios de actividades transfronterizas entre los dos Estados contratantes no sea un objetivo del tratado tributario, es sin duda un efecto del mismo. Como resultado, los negociadores del Tratado deben ser conscientes de que las disposiciones de los tratados celebrados determinarán cuántos ingresos fiscales estarán sujetos a impuestos nacionales. Por ejemplo, si un país se compromete a una tasa tributaria de 5 por ciento sobre intereses de conformidad con el Artículo 11, el impuesto sobre los intereses pagados por los residentes del país a los acreedores residentes en el otro país se limitará a 5 por ciento del interés total pagado y los ingresos fiscales del otro país serán no menos del 5 por ciento pagado al país fuente cualquiera que sea la tasa tributaria a sus residentes.

IX. Interpretación de los tratados tributarios

51. La interpretación de los tratados tributarios es una tarea que debe ser llevada a cabo por los contribuyentes, las autoridades fiscales y los tribunales nacionales. Desde una perspectiva simplista, los tratados tributarios pueden ser interpretados en términos generales para dar efecto a sus propósitos o adherirse literalmente a su redacción.

52. La interpretación de los tratados tributarios tiene ciertas similitudes con la interpretación de la legislación tributaria interna. Por ejemplo, el significado de las palabras, el contexto en el cual se utilizan, y la finalidad de la disposición son generalmente importantes en la interpretación de los tratados y la legislación tributaria

interna. Puede haber una tendencia de las autoridades fiscales y de los tribunales a interpretar los tratados tributarios de la misma manera como en la legislación tributaria interna. Sin embargo, hay varias diferencias importantes entre los tratados tributarios y la legislación tributaria interna:

- (a) Debido a que dos Estados contratantes están involucrados en cada tratado, los problemas de interpretación deben resolverse mediante las intenciones mutuas y las expectativas de ambos Estados.
- (b) Los tratados tributarios están dirigidos a un público más amplio que la legislación interna, es decir, a ambos gobiernos y a los contribuyentes de ambos países.
- (c) Los tratados tributarios a menudo no están redactados utilizando los mismos términos como en la legislación interna. Por ejemplo, el Modelo de la ONU utiliza el término "empresa", que no se utiliza en la legislación interna de muchos países.
- (d) Los tratados tributarios son por naturaleza principalmente para mitigar el gravamen como lo hemos comentado anteriormente; no imponen impuestos.
- (e) Los Modelos de la ONU y de la OCDE y sus Comentarios no tienen una contraparte en el contexto de la legislación tributaria interna.

53. Considerando estas diferencias, surge la pregunta si un enfoque interpretativo diferente es apropiado para los tratados tributarios.

54. Puesto que los tratados tributarios son tratados, su interpretación se rige por la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados,¹⁰ que se aplica a todos los tratados, no sólo a los tratados tributarios. Muchos países han firmado la Convención de Viena y están sujetos a sus términos. Sin embargo, incluso los países que no han firmado la Convención de Viena pueden regirse por sus disposiciones, porque esas disposiciones representan una codificación del derecho internacional consuetudinario, que es vinculante para todas las naciones.

55. La regla básica de interpretación del Artículo 31 (1) de la Convención de Viena establece lo siguiente:

Un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de estos y teniendo en cuenta su objeto y fin.

56. El contexto según el Artículo 31 (2) incluye el texto del tratado y los acuerdos entre las partes en relación con la celebración del tratado y de cualquier instrumento formulado por una de las partes y aceptada por la otra parte. Por ejemplo, los Estados Unidos ofrece una explicación técnica para cada uno de sus tratados tributarios, y Canadá anunció públicamente su aceptación de la explicación técnica de los Estados Unidos

10 Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, Viena, 23 mayo 1969.

realizada en el tratado entre Estados Unidos y Canadá.¹¹ Además, en virtud del Artículo 31 (3) juntamente con el contexto, habrá de tenerse en cuenta, todos los acuerdos posteriores entre las partes, las prácticas con respecto a la interpretación del tratado y las normas aplicables del derecho internacional. Por lo tanto, por ejemplo, si las autoridades competentes de los dos Estados llegan a un acuerdo relativo a la interpretación del tratado, este acuerdo puede tenerse en cuenta para efectos de la interpretación de los tratados de la misma manera como si hubiese sido incluido en el tratado.

57. El enfoque a la interpretación en el Artículo 31 (1) de la Convención de Viena tiene sentido intuitivo. Evidentemente, se entiende como un primer paso en el proceso interpretativo, considerar el significado corriente del texto del tratado. Pero ese texto debe leerse en el contexto del tratado en su conjunto porque el significado del texto siempre depende del contexto en el cual se utilizan. Por último, también tiene sentido interpretar los términos de un tratado a la luz de su propósito porque es evidente que, mediante la celebración de un tratado y aceptando sus términos, los Estados contratantes están tratando de lograr algo específico.

58. Aunque el Artículo 31 (1) de la Convención de Viena tiene sentido, también se debe reconocer que es vago y no proporciona ninguna orientación clara y significativa sobre la interpretación de los tratados. Lo más importante es que el Artículo 31 (1) no indica en ningún caso en particular (y sería imposible para cualquier regla interpretativa hacerlo de una manera razonable), cuánto peso hay que darle al texto corriente, el contexto y el propósito de las disposiciones pertinentes del tratado. Por ejemplo, si hay un conflicto entre el significado en el texto y la finalidad de la disposición pertinente, el Artículo 31 (1) no indica cómo debe resolverse el conflicto.

59. En el Artículo 32 de la Convención de Viena, se contemplan otros aspectos como los medios de interpretación complementarios, en particular a los trabajos preparatorios del tratado y a las circunstancias de su celebración, para confirmar el sentido resultante de la aplicación del Artículo 31, o para determinar el significado, si el Artículo 31 produce un significado ambiguo, oscuro, que resulte absurdo o irrazonable.

60. Aun cuando los Convenios Modelo y los Comentarios de la ONU y de la OCDE son fuentes importantes para la interpretación de los tratados tributarios, claramente no son vinculantes. Su estatus legal bajo las disposiciones de la Convención de Viena no está claro. A primera vista, parecen ser medios de interpretación complementarios según el Artículo 32. De ser así, se podría considerar que es de poca relevancia o importancia porque solo pueden ser utilizados para confirmar el significado establecido de otra manera por la aplicación de los principios de interpretación del Artículo 31, o para establecer el significado si el mismo en virtud del Artículo 31 es ambiguo, oscuro, absurdo o irrazonable. El Comité de Expertos de la ONU y la OCDE no pretenden que los Convenios Modelo y los Comentarios tengan un papel tan limitado. La introducción del Modelo de la ONU señala que, mientras que el Modelo y los Comentarios de la ONU

¹¹ Convenio Tributario del Impuesto a la Renta entre Canadá y Estados Unidos de Norte América Washington, D.C., 26 setiembre 1980, y modificaciones.

no son ejecutables y no deben considerarse como recomendaciones formales, son "destinados a facilitar la negociación, la interpretación y la aplicación práctica de los tratados tributarios bilaterales sobre la base de sus disposiciones."¹² Asimismo, la introducción al Modelo de la OCDE indica que los Comentarios "puede ser... de gran ayuda en la aplicación e interpretación de los convenios y, en particular, en la solución de cualquier controversia."¹³ Sin embargo, es difícil justificar como parte del contexto de un tratado bajo el Artículo 31 de la Convención de Viena, los Modelos de la ONU o de la OCDE y sus Comentarios especialmente si el tratado que se interpreta fue celebrado antes de que se revisara el aspecto relevante de los Comentarios.

61. Aunque el estado del Modelo de la OCDE y sus Comentarios bajo la Convención de Viena es un tema polémico entre los expertos de la fiscalidad internacional, la cuestión parece ser principalmente teórica y de poco significado práctico. En los casos de tratados, prácticamente todos los tribunales de los países suelen darle un peso específico a los Convenios Modelo y sus Comentarios.

62. Es importante que los tratados tributarios se interpreten de la misma forma en ambos países (el principio de interpretación común) porque de lo contrario, los ingresos pueden someterse a una doble imposición o no ser gravados en absoluto. Supongamos, por ejemplo, que S, es un residente del país A, presta servicios en el país B por más de 183 días en beneficio de la empresa C. El resultado del servicio es la creación de un producto de trabajo utilizado por la empresa C. S recibe un pago de la empresa C que se caracteriza bajo las leyes del país B como compensación por sus servicios en el país B. En contraste, el país A caracteriza el pago como una regalía por permitir a la empresa C utilizar el producto del trabajo de S. En virtud al tratado tributario entre los dos países, los honorarios por servicios personales son gravables en el Estado fuente y las regalías son tributables exclusivamente en el Estado de residencia (tal como están en el Artículo 12 del Modelo de la OCDE). En estas circunstancias, S estará sujeto a doble tributación a menos que las autoridades competentes de los dos países puedan resolver el asunto.

63. En casos de países con diferentes idiomas o países con más de un idioma oficial celebren tratados tributarios, habrá múltiples versiones oficiales del tratado en varios idiomas. El Artículo 33 de la Convención de Viena señala que para los tratados tributarios celebrados en varios idiomas, todas las versiones del tratado se consideran igualmente auténticas a menos que las disposiciones del tratado especifiquen que en caso de discrepancia prevalecerá uno de los textos. Algunos países que celebran tratados tributarios en varios idiomas, tales como China, señalan que la versión en inglés del tratado prevalecerá en las versiones en conflicto.

¹² Departamento de Asuntos Económicos y Sociales de las Naciones Unidas, Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo, Introducción, para. 12 (Nueva York: Naciones Unidas, 2011).

¹³ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*, Introducción, para. 29 (París: OCDE, 2014).

64. Además de las disposiciones de la Convención de Viena, los tratados tributarios basados en los Convenios Modelo de la ONU y de la OCDE contienen una regla interna de interpretación. El Artículo 3 (2) de los Convenios Modelo de la ONU y de la OCDE establece que cualquiera de los términos no definidos utilizados en el tratado se debe dar el significado que tienen en el derecho interno del país que aplica el tratado, salvo que el contexto requiera lo contrario. Por lo tanto, la aplicación del Artículo 3 (2) consiste en un proceso de tres etapas:

- (a) ¿Proporciona el tratado una definición del término?
- (b) Si el tratado no proporciona una definición, ¿cuál es el significado interno del término? (no necesariamente la definición en el derecho interno)
- (c) ¿Requiere el contexto del tratado un significado diferente al significado interno?

65. El primer paso no es tan simple como parece. Por ejemplo, algunas definiciones en los tratados tributarios son incluyentes. El Artículo 3 (1) define a una persona para incluir a un individuo, una empresa y cualquier otro colectivo de personas. En contraste, la definición de empresa en el Artículo 3 (1) (b) es excluyente ("Se entiende por empresa..."). Por lo general, una definición incluyente significa que el término tiene su sentido ordinario y los elementos que se mencionan específicamente. El Artículo 3 (2) debe aplicarse para determinar el significado ordinario en la legislación interna de los términos que se definen inclusive, como "persona", aunque no esté del todo claro. Además, las definiciones en el tratado a menudo contienen términos que no están definidos. Por ejemplo, en el Artículo 3 (1) (a) no se definen los términos "persona" y "colectividad de personas". Estos términos también deben tener su significado en el derecho interno en virtud al Artículo 3 (2), aunque una vez más este resultado no esté totalmente claro.

66. El significado de un término en el derecho interno también puede ser difícil determinar. La legislación tributaria interna generalmente se impone sobre las consecuencias legales de las transacciones y la condición jurídica de las personas según la ley general. El Artículo 3 (2) reconoce expresamente que el significado de un término usado en un tratado puede derivarse de la ley interna en general en lugar de la ley tributaria interna. Sin embargo, cuando la ley tributaria interna proporciona un significado a un término no definido por el tratado, el Artículo 3 (2) estipula que el significado del término según el derecho tributario interno del país es el que prevalece. Sin embargo, un término no definido puede tener más de un significado para efectos del derecho tributario interno del país. En este caso se debe utilizar el significado interno que sea el más apropiado en el contexto del tratado. También cabe señalar que el Artículo 3 (2) se refiere al "significado" de un término no definido según su legislación interna. Un término puede no estar definido para efectos del derecho tributario interno del país, pero, si se utiliza en el derecho interno, debe tener un significado general.

67. El último paso en la aplicación del Artículo 3 (2) es considerar si el contexto del tratado requiere que se utilice un significado distinto al significado del término en la ley

interna. Para ello, es necesario tener en cuenta cuáles son los significados alternativos del término para efecto del tratado y si uno de estos significados es más apropiado en el contexto del tratado que el significado de la legislación interna. Los aspectos que se deben considerar en este análisis son:

- El significado general del término en comparación con el significado según el derecho tributario interno;
- El significado del término según la ley tributaria del otro país;
- El propósito de la disposición del tratado; y
- Materiales extrínsecos tales como los Comentarios a los Convenios Modelo de la ONU y de la OCDE.

68. Algunos especialistas fiscales internacionales sostienen que en la aplicación del Artículo 3 (2), a los términos no definidos se les debe dar en la medida de lo posible, un significado que sea independiente de las leyes nacionales (un significado en el tratado o un significado fiscal internacional) y que el significado de la legislación interna debería utilizarse sólo como último recurso. Otros expertos sostienen que el Artículo 3 (2) contiene una preferencia por los significados del derecho interno porque tales significados sólo son desplazados por un significado en el tratado si "el contexto requiera lo contrario". Ellos argumentan que el uso de la palabra "requiera", coloca una responsabilidad sustancial en aquellos que buscan justificar un significado en el tratado.

69. El texto del Artículo 3 (2) no establece ninguna preferencia clara por los significados del derecho interno o los significados del tratado en materia de términos no definidos. Por lo tanto, el significado de los términos no definidos en un tratado tributario debe determinarse según toda la información y su contexto.

70. Otro tema importante y controversial sobre la interpretación en relación con el Artículo 3 (2) de los Convenios Modelo de la ONU y la OCDE, es si un término tiene su significado según la legislación interna al momento en el cual se celebró el tratado (el enfoque estático) o si tiene su significado según las modificaciones ocasionales de la ley interna (el enfoque dinámico). El Artículo 3 (2) del Modelo de la OCDE fue modificado en 1995 para dejar claro que el Artículo 3 (2) debe aplicarse de acuerdo con el enfoque dinámico. Se realizó una enmienda similar al Modelo de las Naciones Unidas en 2001. El enfoque dinámico permite que los tratados se adapten a los cambios en el derecho interno sin necesidad de renegociar el tratado. Una desventaja del enfoque dinámico es que efectivamente permite que un país pueda modificar unilateralmente el tratado tributario con otro país cambiando algunas partes de su derecho interno. Por ejemplo, una enmienda a la legislación interna que significativamente altera la negociación entre los dos países y no fue contemplada por ambos países, es equivalente a una violación del tratado y puede ser rechazada como incompatible con el Artículo 26 de la Convención de Viena (*pacta sunt servanda*).