

LA INTERPRETACIÓN DE LOS TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN, EL MODELO DE LA OCDE Y SUS COMENTARIOS

Eugenio Grageda Núñez

1. Introducción

El fenómeno que ha caracterizado la globalización de las últimas décadas es la apertura sin precedentes de la economía mundial. La búsqueda de la maximización de utilidades de las empresas las ha llevado a reordenar y multiplicar sus centros de producción, adquirir nuevos canales de comercio y ubicar oficinas en distintos países formando un mismo grupo de intereses económicos. Sin embargo, esta mundialización de sus ingresos ha traído consigo complicaciones de naturaleza tributarias tanto para las empresas, en el pago de sus gravámenes, como para las autoridades hacendarias, en la recaudación de los mismos.

De esta manera, el derecho fiscal en su necesidad de ampliar sus funciones, “así como con el fin de dotar a las autoridades hacendarias de elementos que les permitan configurar el ingreso universal de los contribuyentes residentes dentro de su circunscripción territorial, ha venido apoyándose en instrumentos jurídicos de carácter internacional que les permitan ejercer más allá de las fronteras un control que derive en posibles actos de fiscalización”¹.

La residencia empresarial juega un papel clave en la tributación nacional sobre el ingreso de la compañía y en la aplicación de los tratados internacionales. En la globalización fiscal internacional, el concepto de residencia cobra una gran importancia, ya que para tener derecho a los beneficios que se derivan de los Convenios para Evitar la Doble Tributación (CEDT), ésta se debe acreditar ante las autoridades de cualquiera de los estados que han firmado un CEDT y por lo tanto, si dicha residencia no se acredita², el sujeto pasivo será objeto de las leyes internas del Estado en que se generó el ingreso sujeto a retención bajo las tasas que imperen en la región y no aquellas que se desprenden de los convenios fiscales.

El término “residente de un estado contratante” tiene la función de determinar el ámbito personal de aplicación de un CEDT. De acuerdo con el artículo 1 de Convención Modelo de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico sobre Ingreso y Capital para Evitar la Doble Tributación (MOCDE), utilizado por la mayoría de los países para darle contenido a sus CEDTs, la “Convención debe aplicarse a personas residentes de uno o ambos estados contratantes”. El artículo 3 de dicho Modelo establece que estas personas pueden ser un individuo, compañía o cualquier entidad que es tratada como un cuerpo corporativo para efectos fiscales.

El MOCDE, utilizado por la mayoría de los países para darle contenido a sus CEDTs, establece en su artículo 4(1) que la ubicación del “residente de un estado contratante” dependerá de las leyes domésticas de los países contratantes. Si por las diferentes definiciones del término residencia en dichos países contratantes surge un problema de doble residencia y por lo tanto de doble tributación será necesario la aplicación de una norma de conflicto como la “sede de dirección efectiva” o el “centro de administración y control” para darle a uno de ambos estados el derecho para gravar los ingresos de la persona moral.

¹ Bettinger Barrios, Herbert, *Convenios impositivos para evitar la doble tributación*, Tomo I, 13^o Edición, Edit. ISEF, México, 2005, pag. 89.

² Actualmente en México, con base en la Resolución Miscelánea número 2.1.27 para el 2008, la constancia de residencia debe solicitarse ante la Administración Local de Grandes Contribuyentes, utilizando la forma oficial número 36.

En este sentido, el MOCDE utiliza como norma de desempate la “sede de dirección efectiva”. Sin embargo no establece una definición clara de dicho concepto. Por lo tanto, no hay una regla uniforme para identificar qué país se considera poseedor de la sede de dirección efectiva de la compañía y en consecuencia quien podrá imponer un impuesto sobre el total de sus rentas mundiales.

Si los estados contratantes acuden a su ley doméstica para definir la residencia de una persona moral, pueden surgir conflictos de doble tributación. Esto sucederá, por ejemplo, cuando la ley doméstica de un país ubica la residencia de una compañía en el lugar donde se constituyó la misma y otro la ubica en donde se encuentra su sede de dirección efectiva. Por lo tanto, un común entendimiento internacional del término es necesario.

Hoy en día es muy difícil ubicar el país de residencia de una persona moral prestadora de servicios en diferentes partes del mundo. La presencia física de una persona moral en un estado determinado es cada vez menos importante. La nublada definición de lo que debe entenderse por “sede de dirección efectiva” de una empresa puede causar la ubicación de su residencia en diferentes partes del mundo. Tomemos el ejemplo de empresas multinacionales constituidas en varios países y con accionistas mayoritarios esparcidos por todo el mundo. Actualmente en México la sede de dirección efectiva responde al lugar donde se encuentran los directores, administradores, accionistas mayoritarios o más altos cargos al momento de tomar las decisiones de la compañía³. De esta manera podemos imaginar un supuesto en el que existen tres accionistas mayoritarios de una compañía en el mismo porcentaje, en el que los tres toman la decisión de realizar una inversión millonaria. Sin embargo, uno lo hace desde su laptop en Turquía, el segundo manda su decisión por medio de un correo electrónico, a través de un teléfono celular cuyo contrato de servicio de telefonía lo celebró en México pero que usó el servicio de telefonía celular de Canadá para enviar dicho correo y un tercero ubicado en México que notifica de su decisión a través correo certificado.

Así, podemos ver que el escenario tecnológico actual ha traído consigo varias complicaciones al momento de definir la residencia de compañías con presencia internacional o que realicen sus actividades en un sólo país y sean manejadas por personas alrededor del mundo o de una compañía.

Una vez que se ha analizado a grandes rasgos el contexto de nuestro trabajo y que ha quedado establecido cuál es la importancia del concepto de residencia en el derecho fiscal internacional, a continuación se detalla cual será la intención y objetivo de este artículo.

Se analizarán las reglas de interpretación que podrían ser aplicadas en el esclarecimiento de los términos contenidos en los CEDTs. Se estudiará cuál es el rol del MOCDE y sus Comentarios como parte de las herramientas interpretativas contenidas en los artículos 31 y 32 de la Convención de Viena sobre el derecho de los Tratados de 1969. Se concluirá que las normas generales de interpretación del derecho internacional público son aplicables en la lectura y entendimiento de los CEDTs. Por último, este artículo analizará si alguno de estos instrumentos de interpretación puede dar una mayor claridad al concepto de residencia de las personas morales.

Es importante analizar si es posible ubicar el Modelo de Convención de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico sobre el Ingreso y el Capital para Evitar la Doble Tributación (MOCDE), sus respectivos Comentarios⁴, y el derecho doméstico de los estados contratantes dentro de algunos de los instrumentos de

³ México, Miscelánea Fiscal para el 2008, Regla 2.1.5, DOF, 1 de mayo de 2008.

⁴ Los Comentarios al MOCDE son aquellos que proveen una guía de interpretación a cada uno de los párrafos contenidos en el MOCDE.

interpretación establecidos por la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969 (Convención de Viena), ya que ésta representa el ordenamiento aplicable para dilucidar un término encontrado en cualquier tratado internacional, tal y como lo son los Convenios para Evitar la Doble Tributación (CEDT).

El presente artículo tiene la finalidad de (1) revisar cuáles son los diferentes instrumentos de interpretación contenidos en la Convención de Viena para interpretar los conceptos utilizados en los CEDT, (2) el papel que tiene el MOCDE en esa interpretación y en la aplicación de esos convenios y (3) el estudio de la participación que tienen los ordenamientos jurídicos domésticos al definir el concepto de residencia y por lo tanto el derecho de tributación de cada país.

2. El Contexto

El MOCDE es utilizado por la mayoría de los países, incluso por aquellos no miembros de la OCDE, al momento de elaborar y negociar los CEDTs bilaterales. Los conceptos que no se definen claramente en el Modelo, pocas veces son definidos en los CEDTs. La interpretación de estos conceptos se debe realizar con base en el contexto del CEDT y si por ese conducto no es posible dilucidar su significado se acudirá al derecho interno de los estados contratantes, lo cual podría traer graves complicaciones. Este contexto puede encontrarse en el MOCDE, en sus comentarios o en el preámbulo y negociaciones del propio Convenio, entre otros. Sin embargo, cabe preguntarse si países miembros y no miembros pueden utilizar los Comentarios al MOCDE, su preámbulo o el mismo Modelo como contexto a fin de alcanzar un significado de los términos respectivos. Lo anterior, independientemente de la remisión expresa al derecho interno que hace el MOCDE y los CEDTs, en caso que se quiera definir el concepto de residencia en un primer término.

(a) Importancia del concepto de residencia

De tener un concepto de residencia bien definido la distribución de la potestad tributaria entre los estados sería más sencilla. A medida que la globalización y el comercio internacional fue formando parte fundamental del desarrollo de un país se han establecido diferentes factores de vinculación tributaria, los cuales legitiman al estado para ejercer dicha potestad sobre una persona determinada, por razón de su nacionalidad, *residencia*, fuente de riqueza, lugar de negocios, además de otros criterios como su lugar de constitución y domicilio.⁵

La importancia del término “residente de un estado contratante” se puede resumir en lo siguiente:

- a) Es un concepto fundamental para identificar y gravar los ingresos mundiales de una persona moral, pues relaciona o vincula a ésta directamente con el estado.
- b) Es necesario para resolver problemas de doble tributación que surgen por una doble residencia y para identificar el estado de *residencia* y el estado *fuerza*⁶ del ingreso.
- c) Es importante también, porque sólo siendo residente de uno de los países contratantes del Convenio para evitar la Doble Tributación se podrá aplicar los beneficios contenidos en él, de acuerdo con el habitual y característico artículo 1 de los mismos.

⁵ Calvo Gallegos, Rodolfo, *Tratados para Evitar la Doble Tributación*, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Veritas, México, 2002, pag. 49

⁶ Commentary on article 4 concerning the definition of resident, Model Tax Convention on Income and on Capital, para. 1, IBFD, 2006.

d) Es determinante del domicilio de las personas físicas y morales de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 10 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.

e) Por último, es importante porque el ser residente de determinado país, en este caso de México, te da la posibilidad de adoptar el régimen de consolidación fiscal⁷, según lo establecido en el artículo 64 de la Ley de Impuestos Sobre la Renta.

En México la importancia del concepto de residencia esta concretado en el artículo 1 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ya que el considerar o no a un contribuyente como residente de nuestro país será lo que determine su obligación de contribuir al gasto publico nacional. Dicho artículo dispone lo siguiente:

“Las personas físicas y las **morales** están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

I. Las **residentes** en México, respecto a **todos sus ingresos** cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

II. Los **residentes** en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.

III. Los **residentes** en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste”.

(b) Definición de doble tributación internacional

Los problemas de doble tributación internacional surgen en situaciones en que dos países se encuentran involucrados en el cobro del impuesto al mismo sujeto pasivo.

Cuando el contribuyente es residente según las leyes de los dos países contratantes o cuando el residente tiene la fuente de su ingreso fuera del país de su residencia, estamos ante un problema de fiscalidad internacional, incluso cuando sea su país de nacionalidad. Por ejemplo, una empresa mexicana con residencia en Inglaterra, pero con ingresos en México, tiene un problema de tributación internacional.

La doble tributación internacional se define como la imposición de gravámenes por dos o más estados soberanos sobre los mismos ingresos comparables de la misma persona gravable y en el mismo periodo de tiempo⁸. Es decir, se presenta cuando un sujeto pasivo paga el mismo impuesto dos veces en dos diferentes estados por la generación del mismo ingreso⁹.

Las causas de un doble residencia y por lo tanto de una posible doble tributación son las siguientes:

- a) La diferencia en los criterios utilizados por los países contratantes para definir la residencia de una persona moral. Por ejemplo, una compañía tendrá doble residencia si para un país contratante la residencia de una compañía está en el lugar en que fue constituida y para el otro está en el lugar donde se encuentre la sede de dirección efectiva;
- b) La posible diferente interpretación sobre un mismo criterio. Por ejemplo, si ambos países utilizan la sede de dirección efectiva como norma de conflicto y uno de ellos interpreta este termino como el lugar donde se encuentra el director de mas alto rango de la compañía y el otro como el lugar donde se llevan a cabo las juntas de consejo; y

⁷ El régimen de consolidación fiscal tiene como base la neutralidad de la fiscalización de las empresas al determinar una sola base gravable para todas aquellas dentro del régimen.

⁸ Brian J. Arnold, Michael J. McIntyre, *International Tax Primer*, Kluwer Law International, Second Edition, The Hague, Netherlands, 2002, pag. 29.

⁹ Bettinger Barrios, Herbert, *Convenios impositivos para evitar la doble tributación*, Tomo I, 13ª Edición, Edit. ISEF, México 2005, pag. 150.

- c) Que en dos países se defina de distinta forma el supuesto normativo que actualiza la hipótesis de causación, es decir que un mismo objeto sea definido de maneras desiguales entre 2 países. Si en un país una transacción específica es considerada como una distribución de dividendos y en otro es considerada como ganancia de capital, estaremos frente a una doble tributación. Lo anterior podría ejemplificarse en las relaciones comerciales que un país tenga con Dinamarca, ya que este último se reserva el derecho a gravar el precio de venta como dividendos según lo dispuesto por el artículo 10 del MOCDE y no con base al lugar de residencia del enajenante, tal como lo hacen la mayoría de los países.

Entonces, como causa general de una doble tributación, podemos mencionar a la extensión de la ley en el espacio y a la pluralidad de los puntos de conexión¹⁰, es decir, el que ambos países consideren ser el país de residencia del contribuyente en cuestión y por lo tanto con el derecho de gravar esos ingresos en los dos países.

(c) Objetivos del ordenamiento fiscal internacional y razones de su incumplimiento

El objetivo primordial de los diferentes ordenamientos normativos es el de permitir un control sobre el ingreso universal¹¹ y evitar el pago de una doble tributación y una elusión o evasión fiscal por parte de las compañías que se aprovechan de la flexibilidad del concepto de residencia.

La imposición tributaria sobre la renta y sobre el capital, se hace utilizando los llamados puntos de conexión los cuales son la fuente del ingreso y la residencia de la persona contribuyente. El país donde se genere el ingreso (estado fuente) tiene derecho a sujetar al pago de sus impuestos al contribuyente, por el monto de dichos ingresos. El país donde el sujeto pasivo tiene su residencia (estado residente), tiene el derecho de sujetar al contribuyente a impuestos por la totalidad de sus ingresos obtenidos mundialmente.

Sin embargo, cuando la definición de alguno de estos puntos de conexión no es precisa, la actualización de una doble tributación o una evasión fiscal es latente. El dejar un amplio margen de interpretación del concepto de residencia puede derivar en contribuyentes con doble residencia internacional y por lo tanto en un doble pago de impuestos sobre sus ingresos mundiales.

(d) Diferencia entre residencia de personas físicas y residencia de personas morales.

La residencia fiscal de un individuo y la de una compañía son conceptos muy diferentes, lo cual se ve reflejado en la claridad de los elementos que los componen.

La residencia de las empresas es comúnmente definida con base en la ubicación de su administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva; por su asiento principal de negocios¹² registrado en estatutos o por el lugar donde haya sido constituida conforme a las leyes del estado que se trate.

Por su parte la residencia fiscal de un individuo (art. 4(2) del MOCDE) tiene una serie de criterios jerarquizados que son pruebas físicas notables, fácilmente

¹⁰ Los puntos de conexión se definen como aquellos criterios utilizados en el derecho fiscal internacional y leyes internas de los países a fin de atribuirle el derecho a gravar el ingreso a uno de ellos. Los puntos de conexión conocidos son la residencia y la fuente del ingreso.

¹¹ Bettinger Barrios, Herbert, *Convenios impositivos para evitar la doble tributación*, Tomo I, 13° Edición, Edit. ISEF, México, 2005, pag. 149.

¹² En nuestro país, este término es determinante del domicilio de personas físicas, según lo dispuesto por el artículo 10 del la Ley de Impuesto sobre la Renta.

identificables y relativamente estables que facilitan la determinación de la residencia del sujeto. Estos criterios son los siguientes:

- “(a) El elemento principal para determinar la residencia es el de la vivienda permanente con suficientes lazos afectivos o económicos que le hagan volver regularmente. Si tiene una vivienda permanente en ambos países será residente en donde se encuentre su centro de intereses vitales.
- (b) En caso de no poderse determinar lo anterior, la residencia se determinará en donde se encuentre su domicilio habitual.
- (c) En caso de que los criterios económicos o de habitualidad no fueren determinantes, se deberá acudir a la nacionalidad del sujeto por los principios soberanos de cada estado, y
- (d) si resulta nacional de ambos o de ninguno de los países, entonces se deberá resolver por acuerdo mutuo”.¹³

En cambio, la residencia de una persona moral, se determina solamente con base en un criterio ambiguo que no ha tenido una definición precisa en el artículo 4(3) del MOCDE o a lo largo de los Convenios que México ha celebrado con diversos estados para evitar la doble tributación, esto es la “sede de dirección efectiva”.

3. Naturaleza e interpretación de los Convenios para Evitar la Doble Tributación.

La interpretación resulta útil al momento de aplicar el derecho. Es decir, la interpretación es el proceso por el cual se determina el sentido de las diferentes normas y conceptos que se han de aplicar para la solución de una controversia como lo es la doble tributación.

Cuando hablamos de la naturaleza de los CEDT podemos pensar que los mismos son una especie de un todo llamado “acuerdos internacionales en materia tributaria”. Lo cierto es que los CEDT tienen la naturaleza de tratados internacionales cuya función es eliminar los conflictos de tributación originados por el ejercicio de la soberanía de dos o más estados y el poder tributario de ambos sobre cierta operación generadora del impuesto¹⁴. En suma, los CEDT establecen reglas de reparto de derechos entre los países para gravar las situaciones a las que afecta el convenio, limitando la soberanía de los países. “Es la función de reconciliación de dos sistemas tributarios nacionales”.¹⁵

Como tratados internacionales, se trata de normas negociadas por estados soberanos que tienen como objeto una auto-limitación de su soberanía y que se rigen cada vez más por las directrices de organizaciones internacionales como la OCDE o la ONU, que como *backdoor rules* y *reglas de apoyo*, no vinculan por su fuerza jurídica, pero que los estados deciden aplicar por el prestigio o el peso internacional de los organismos que los dictan¹⁶. El carácter de estos Modelos, junto a esa falta de coercibilidad ha llevado a la doctrina a considerar a estos modelos “tipo” como ley suave o *soft law*. El uso de estas directrices internacionales como una nueva fuente de derecho tributario responde al incremento del comercio en un mundo globalizado, lo que supone que los impuestos serán regulados a través de fuentes que siguen principios distintos a los clásicos impositivos como el de legalidad establecido en el artículo 31

¹³ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, Article 4(2), IBFD, 2006. (Traducción realizada por el autor).

¹⁴ Uckmar, Victor, *Los tratados internacionales en materia tributaria*, Curso de derecho tributario internacional, Tomo I, Edit. Temis, Bogota, 2003, p. 104.

¹⁵ K. Lenz, “Sistemas Internacionales de Tributación”, *Cahiers de Droit Fiscal International*, Vol. 75, b), Kluwer, Deventer, 1960, p. 294.

¹⁶ Se trata de normas de interpretación elaboradas por instituciones internacionales como la OCDE o las Naciones Unidas, a través de sus Comités especiales, que son creadas sin intervención directa del poder legislativo de cada país, por lo que si lo previsto en el MOCDE es invocado en una relación en la que uno de los dos países sea un estado no parte, podría verse limitada la legitimidad de dichas directivas y la soberanía del país no parte a través de una interpretación y regulación en cuya creación no participó.

fracción IV¹⁷ de la Constitución Mexicana y que serán producidas al margen y sin intervención directa del Poder Legislativo¹⁸, lo que podría llegar a representar una trasgresión al principio de reserva de ley de las normas tributarias.

Aun cuando en los propios CEDTs se puedan estipular interpretaciones para diversos términos, las partes no siempre negocian o llegan a un acuerdo sobre dichos términos, como es el caso del término de residencia. Frente a ello, el MOCDE y sus Comentarios son instrumentos que tratan de traer uniformidad a sus significados de manera permanente.

En este orden de ideas, sin que exista un Órgano o Autoridad supranacional que decida el sentido de algún término o la voluntad de las partes contratantes al firmar este tipo de Convenios, resultarán aplicables mecanismos de interpretación fijados en otros convenios internacionales, como la Convención de Viena y los Modelos de Convenciones sobre la Doble Imposición sobre ciertos tributos que los estados adoptan como base para elaborar sus propios CEDT. Se trata, por razones de seguridad jurídica, de hacer prevalecer los textos escritos debiendo resaltar la naturaleza normativa de los tratados internacionales, aunque a veces sea necesario acudir a cualquier otro medio o a los ordenamientos internos de los Estados por remisión expresa o por insuficiencia del contexto.

Teniendo en cuenta la naturaleza de los CEDT como tratados internacionales y dado el lugar asignado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a los tratados internacionales dentro de la jerarquía en el ordenamiento jurídico interno por encima de las leyes federales¹⁹, nuestra Corte Suprema y parte de la doctrina ha venido defendiendo la necesidad de interpretar estos convenios empleando las reglas internacionales de interpretación de los tratados, esto es, la Convención de Viena.

Surge entonces la pregunta si dichos tratados internacionales se deban interpretar de acuerdo a los criterios de la Convención de Viena, o se deberán interpretar de acuerdo al MOCDE. Una prevalencia en la aplicación de la Convención de Viena, tal y como lo señala Díez de Velasco²⁰ está avalada por la mayoría de los Estados del mundo y por la Comisión de Derecho Internacional, órgano subsidiario de Naciones Unidas.

En contra de esta idea de prevalencia de los criterios contenidos en los artículos 31, 32 y 33 de la Convención de Viena en la interpretación de los CEDT se sitúan aquellos autores como Calderón Carrero²¹, que entienden que las características específicas de los CEDT requieren unas reglas especiales de interpretación que no

¹⁷ Art. 31 Constitucional: “*Son obligaciones de los mexicanos...*

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio que residan, de la manera equitativa y proporcional que dispongan las leyes.”

¹⁸ Principio de legalidad de las normas tributarias.

¹⁹ “Se advierte la existencia de un orden jurídico nacional o “Ley Suprema de la Unión”, que se integra con la Constitución, los tratados internacionales y las leyes generales, en el cual, los tratados se ubican jerárquicamente por encima de las leyes generales y federales, en tanto el Estado Mexicano, al celebrar éstos, de conformidad con lo dispuesto en la Convención de Viena Sobre el Derecho de los Tratados entre los Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales y atendiendo al principio fundamental de derecho internacional consuetudinario “*pacta sunt servanda*”, contrae libremente obligaciones frente a otros Estados que no pueden ser desconocidas con base en normas de derecho interno y cuyo incumplimiento supone una responsabilidad de carácter internacional.” (Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Extracto de la ejecutoria de amparo en revisión número 74/2006, 13 de febrero de 2007).

²⁰ Díez de Velasco, Manu, *Instituciones de derecho internacional público*, 10^o Edición, Edit. Tecnos, España, Madrid, 1994, p. 189

²¹ Calderón Carrero, José Manuel, *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*, Fundación Pedro Barrié de la Maza, Coruña, 2004, pp. 171.

coinciden propiamente con las reglas usuales de interpretación de derecho internacional público. Las afirmaciones de este autor se traducen en considerar prioritarias las reglas de interpretación contenidas en el MOCDE frente a las disposiciones internas e incluso frente a lo que se denomina “regla general de interpretación” contenida en la Convención de Viena. En concreto los autores que niegan que las disposiciones de la Convención de Viena sean adecuadas para la interpretación de los CEDT inciden con especial énfasis en la inaplicación de la idea de contexto que se deduce del artículo 31 de la Convención de Viena, por considerarla demasiado amplia para ser adecuada a la interpretación de los convenios bilaterales contra la doble imposición. Sin embargo una visión abierta del papel de las reglas generales de interpretación haría más fácil encontrar una interpretación adecuada al concepto de residencia, ya que, tal como se verá mas adelante, el contexto dentro del propio MOCDE no es suficiente para dar claridad a dicho concepto.

Según Van Raad, “El razonamiento de quienes defienden esta postura es que la necesidad de una interpretación uniforme de los términos contenidos en el CEDT otorgaría una preferencia siempre como canon hermenéutico al artículo 3(2) del MOCDE, y este estaría haciendo referencia sólo al contexto interno de un CEDT, que estaría integrado exclusivamente por su preámbulo, agregados y anexos”²²

Según el artículo 3(2) del MOCDE:

“Para la aplicación del Convenio por un estado contratante, cualquier expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que le atribuya la legislación de ese estado relativa a los impuestos que son objeto del convenio.”

La lectura restrictiva de este precepto, vendría a significar que si un concreto CEDT no tiene un contexto interno en su preámbulo o anexos que permita una adecuada definición del término no descrito en sus artículos, no se podrá inferir una interpretación diferente de otros instrumentos de interpretación. Entonces, se procedería directamente a la aplicación del derecho doméstico de los países al que se refiere el artículo 3(2) del MOCDE, lo cual, tal y como se verificará mas adelante, nos podría llevar a una doble residencia causada por la diferencia de criterios utilizados en cada país para definir este concepto. Esta forma de concebir la función contextual del MOCDE no puede ser aceptada, ya que reduciría a la inutilidad la referencia al contexto contenida en el artículo 3(2) del MOCDE.

A mi parecer no existe razón jurídica para excluir totalmente la aplicación de los preceptos de la Convención de Viena a los CEDT. Las particularidades de los CEDT, que consideramos importantes no pueden esconder su verdadera naturaleza de tratados internacionales. Es decir, no se deben olvidar los criterios generales de interpretación de los tratados internacionales, sino que se deben aplicar teniendo en cuenta esas peculiaridades. La Convención de Viena, es un tratado sobre los tratados, al que hay que atribuirle por lo menos la misma obligatoriedad que se reconoce a los CEDT, obligatoriedad que difícilmente puede atribuirse al MOCDE como *soft law*, representativo de un número muy reducido de estados. Por más que el art. 3 del MOCDE garantice una interpretación uniforme de los CEDT, darle mucha importancia sería darle al *soft law*, relevancia inadecuada que desnaturaliza el carácter y jerarquía de fuentes del derecho internacional y derecho tributario. De esta forma, no se puede defender al MOCDE como único instrumento de interpretación, sino que deben considerarse a todas aquellas herramientas contenidas en la Convención de Viena.

²² Kees Van Raad, *Interpretation of Tax Treaties*, B.B., 1978, pag. 49.

Ahora bien, una aplicación conjunta no resulta complicada, ya que el art 3(2) del MOCDE propone el uso de la definición doméstica de los términos de un CEDT “a menos que del *contexto* del convenio se infiera una interpretación diferente”, por lo que ello supone que el MOCDE apuesta por la prevalencia de la interpretación contextual del CEDT, lo cual encaja con la filosofía del artículo 31 de la Convención de Viena, al establecer que “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.”

De esta forma, a continuación analizaremos la relación entre el MOCDE y la Convención de Viena a fin de esclarecer exactamente cuales son los instrumentos que deben utilizarse para dar un significado del término de residencia.

Es necesario, también, si es que se concluye del siguiente análisis que la Convención de Viena puede otorgarnos reglas de interpretación que le den sentido a los conceptos utilizados en los CEDTs, establecer un orden entre los medios de interpretación contemplados en la Parte III de dicha Convención, ya que de lo contrario el concepto de residencia puede llegar a tener significados distintos según los medios internacionales de interpretación y la ley doméstica de los países, lo que resultaría en la inefectividad del sistema.

4. Reglas generales de interpretación de los tratados internacionales.

Como punto inicial y para su futuro análisis a continuación se transcribe lo estipulado por los artículos 31 y 32 de la Convención de Viena:

“31. Regla general de interpretación.

1. 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.
2. Para los efectos de la interpretación de un tratado, el contexto comprenderá, además del texto, incluidos su preámbulo y anexos;
 - a) todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado;
 - b) todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado;
3. Juntamente con el contexto, habrá de tenerse en cuenta:
 - a) todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones;
 - b) toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado;
 - c) toda norma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes.
4. Se dará a un término un sentido especial si consta que tal fue la intención de las partes.”

“32. Medios de interpretación complementarios.

Se podrán acudir a 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 sentido cuando la interpretación dada de conformidad con el artículo 31:

- a) deje ambiguo u oscuro el sentido; o
- b) conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable.”

Es importante señalar que el título del artículo 31 es “regla general de interpretación” (no reglas). Por lo tanto, el artículo 31 debe “considerarse como una sola norma holística de interpretación en vez de como una sucesión de criterios distintos que han de aplicarse siguiendo un orden jerárquico”²³. Sin embargo, el artículo 31 tiene una

²³ Estados Unidos- Artículo 301 de la Ley de Comercio Exterior, Informe del Grupo Especial, WT/D5152/R, adoptado el 27 de enero de 2000, párrafo 7.22.

mayor jerarquía que el artículo 32, ya que éste último sólo contiene “medios de interpretación complementarios”.

Según el artículo 31(1) de la Convención de Viena “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”. La exigencia de interpretar los tratados de acuerdo con la buena fe supone otorgar preferencia a la interpretación que mejor se adecue al cumplimiento de las obligaciones objeto del tratado y cumplir el contenido de los tratados de acuerdo con una exigencia de equilibrio de intereses entre los firmantes²⁴, lo que impediría que una de las partes obtuviera ventajas tributarias por la existencia de expresiones ambiguas del texto del tratado.

El principio de efecto útil²⁵ se desprende de la regla general del artículo 31 y, junto con el sentido corriente, responden a la necesidad de evitar las interpretaciones que deriven en resultados irrazonables o absurdos. Los tratados deben ser interpretados con base en su objeto y fin y sus términos deben interpretarse de la manera en que se les dé pleno efecto como parte de un todo, de manera que no se deje inaplicable algún punto del tratado²⁶. El objeto y fin de los CEDT es distribuir derechos de tributación entre los países y resolver los conflictos de doble tributación.

Tomando en cuenta la importancia de una aleación entre MOCDE y la Convención de Viena como instrumentos de interpretación, es importante que analicemos qué involucra la palabra “contexto” establecida en el artículo 3(2) MOCDE²⁷. ¿Se trata sólo del contexto del cual habla el artículo 31(2) de la Convención de Viena? ¿Es posible considerar también dentro de ese “contexto”, del cual habla el MOCDE, al artículo 31(3) de dicha convención junto con los medios de interpretación complementarios y otros elementos como la jurisprudencia internacional y la doctrina?

Para su mejor entendimiento a continuación se transcribe el artículo 3(2) del MOCDE:

“Para la aplicación del Convenio por un estado contratante, cualquier expresión no definida en el mismo tendrá, **a menos que de su contexto** se infiera una interpretación diferente, el significado que le atribuya la legislación de ese estado relativa a los impuestos que son objeto del convenio.”

Edwin Van der Bruggen²⁸ sostiene que el término “contexto” utilizado en el párrafo segundo del artículo 3 del MOCDE puede ser entendido en 4 sentidos:

- (1) En su más estricto significado como aquello que se encuentra justo a los lados del término en la misma oración del término a esclarecer.
- (2) Como algo que debe estar limitado a la descripción de contexto dada por la Convención de Viena.
- (3) Como un absurdo, ya que el artículo 3(2) es ya parte de lo que el derecho internacional considera como contexto.

²⁴ Bradley John Condon, *Curso sobre el Derecho de la OMC*, ITAM, México, 2007.

²⁵ Estados Unidos-Gasolina, Informe del Órgano de Apelación, WT/D52/AB/R, adoptado el 20 de mayo de 1996, p. 26.

²⁶ Malcom D. Evans, *International Law*, Edit. Oxford, Great Britain, 2003, p. 189.

²⁷ Es importante recordar que los CEDTs celebrados por los estados contratantes son en la mayoría de las ocasiones una copia fiel del MOCDE, por lo que cuando se hace referencia al artículo 3 del Modelo se puede pensar en el artículo 3 de todos los CEDTs celebrados entre países de la OCDE.

²⁸ Edwin Van der Bruggen, “Notes on the Relationship between article 3(2) of the OCDE Model Tax Convention and articles 31 and 32 of the Vienna Convention on the Law of Treaties”, *Bulletin of the IBFD*, Vol. 43, May 2003, p. 142.

(4) Como un concepto que abarca más elementos que el artículo 31(2) de la Convención de Viena, debido a los diferentes significados que puede tener un término según los diferentes objetos de un tratado bilateral y una Convención multilateral.

Se coincide con el 4º punto sostenido por Van der Bruggen. Esto no se trata de un conflicto entre la aplicación de las reglas de interpretación de la Convención de Viena o las del artículo 3(2) del MOCDE, sino de averiguar si la Convención de Viena engloba como instrumentos de interpretación al MOCDE y sus Comentarios según el concepto de “contexto” que nos da la Convención de Viena en el artículo 31(2); y si esta a su vez puede entenderse como parte de lo que el artículo 3(2) del MOCDE comprende por “contexto” en el entendido de que las reglas generales de interpretación deben aplicarse a los CEDT al tratarse también de tratados internacionales.

En este orden de ideas, la Convención de Viena se refiere al contexto, en su artículo 31(2) estableciendo que forman parte del contexto, “además del texto, el preámbulo y sus anexos” (acuerdos e instrumentos referentes al tratado²⁹): a) todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado y b) todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado.

Juntamente con el contexto, el artículo 31(3) señala que también habrá de tomarse en cuenta *todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado; toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado o costumbre internacional y toda norma pertinente de derecho internacional.*

De esta forma, analizaremos entonces si hay la posibilidad, (i) de considerar al MOCDE y sus Comentarios como parte del “contexto” según el artículo 31(2) de la Convención de Viena y (ii) si a su vez el artículo 3(2) del MOCDE puede abarcar las más amplia categoría de instrumentos de interpretación de la Convención de Viena, es decir si es posible considerar lo establecido en los artículos 31 y 32 de la Convención de Viena, como parte de lo que comprende la palabra “contexto” en el artículo 3(2) del MOCDE. O incluso si otros instrumentos como los medios de interpretación complementarios, la jurisprudencia o las opiniones de expertos técnicos, pueden considerarse como parte del contexto.

Es decir, se demostrará que la palabra “contexto” del artículo 3(2), mismo que es utilizado en la mayoría de los CEDTs, puede abarcar el total de las herramientas interpretativas de la Convención de Viena, una vez que se haya demostrado que el MOCDE puede representar alguna de dichas herramientas.

Si lo anterior resultara correcto, la búsqueda del concepto de residencia se deberá empezar en el contexto del propio CEDT, entendiéndose éste como aquel contexto que abarca todos los instrumentos establecidos en el artículo 31 de la Convención de Viena dentro de los cuales estarán el propio MOCDE y sus Comentarios, para posteriormente tratar de dilucidar su significado con la aplicación de los medios de interpretación complementarios y de los demás instrumentos como lo son la jurisprudencia internacional, los *parallel treaties* y las opiniones de expertos. Lo anterior, sin

²⁹ Declaraciones de los estados contratantes, tales como los instrumentos diplomáticos conexos, modificaciones o enmiendas al tratado, cuando se trate de convenios multilaterales. El artículo 31(2) de la Convención de Viena dispone claramente que ni el preámbulo ni los anexos forman parte del contenido del tratado (aunque si los considera parte del contexto), por lo que se les podría considerar autónomos, lo que considero criticable, ya que ambos complementan a un tratado.

considerar aún, la remisión expresa que hacen los CEDTs al derecho interno de los países para definir conceptos en los tratados.

5. El MOCDE y sus Comentarios como elementos de interpretación

A pesar de que estos modelos “tipo” han servido de directrices orientadoras para muchos países en sus negociaciones e interpretación de los convenios y han sido pieza clave para formular un lenguaje fiscal internacional importante en la aplicación uniforme de los CEDT entre los dos estados firmantes, es importante hacer notar también que son normas que plantean ciertos problemas: *a)* su elaboración depende sólo de representantes de los estados miembros ante una organización internacional (funcionarios de distintas administraciones locales), por lo que los no miembros no tienen posibilidad de participar en un debate abierto y transparente; *b)* no existen medios para otorgarles coercibilidad, ya que hay pocos mecanismos para controlar su legalidad internacional; y *c)* se trata de normas que pueden significar una amenaza al principio de seguridad jurídica, por la cantidad de enmiendas instauradas a través de la alteración de Comentarios al MOCDE.

Por otro lado, es importante aclarar hasta que punto, las instituciones mexicanas y en general los miembros de la OCDE, están obligados a aceptar o rechazar las opiniones que se emitan durante nuestra participación como miembros de la Organización a la que nos referimos.

Para responder lo anterior, se debe revisar lo establecido en la Recomendación emitida por el Consejo de la OCDE en relación con su Modelo para Evitar la Doble Tributación, cuya última versión fue adoptada por los países miembros en el año de 1997³⁰, por la cual los estados miembros al concretar o reformar un CEDT deberían conformarse con el MOCDE, adoptando la interpretación de los Comentarios. A nivel interno, se debe atender, de igual manera al “Decreto para la Promulgación de la Declaración del Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos sobre la Aceptación de sus Obligaciones como Miembro de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico” promulgado el 1 de julio de 1994. Del artículo II de dicho decreto se derivan las intenciones de los miembros a contribuir al desarrollo económico tanto de miembros como no miembros en vías de desarrollo a través de los medios apropiados. Por su parte, el artículo III(b) del mismo ordenamiento establece que los miembros conviene consultarse continuamente, efectuar estudios y participar en proyectos aceptados de común acuerdo. Así mismo, el artículo 5 de la Convención de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico te establece que la Organización puede tomar decisiones que serán obligatorias para todos los miembros y emitir recomendaciones a los miembros.

De este modo, la obligación de utilizar dicho MOCDE como pauta para darle contenido a sus CEDTs proviene de las recomendaciones emitidas por el Consejo de la OCDE, en relación con los artículos 5 y 6 de la Convención de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, firmada por México en 1994, en caso de países miembros. Y de la costumbre internacional (admitida como fuente de derecho internacional por el artículo 38 del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia) cuando los estados no sean miembros de la OCDE, pero que hayan venido utilizando el Modelo en la celebración de sus propios CEDTs.

³⁰ Mediante la resolución adoptada el 30 de julio de 1963 aprobó la primera recomendación en este sentido.

Considerando que el MOCDE fue creado por decisión de los miembros después de varios estudios y consultas entre ellos, a fin de contribuir al desarrollo económico y promover el comercio en todos los países del mundo, se podría concluir que su tarea en la elaboración de los CEDT, a pesar de haber sido visto como una mera recomendación, no se puede dejar de tomar en cuenta en la elaboración de dichos Convenios.

Habiendo establecido los diferentes conflictos que podría suscitar el MOCDE y hasta dónde las autoridades fiscales de los países miembros están obligadas a aplicarlo, ahora conviene investigar cómo podría encajar dicho Modelo y sus Comentarios dentro de la Convención de Viena. Para ello es importante establecer diferentes supuestos en los que las mencionadas normativas puedan formar parte de las herramientas de interpretación contenidas en los artículos 31 y 32 de la Convención de Viena. Los supuestos son los siguientes:

- 1) Como un primer supuesto podemos referirnos a la situación de dos estados que son miembros de la OCDE, y que firman un Convenio que reproduce el contenido del MOCDE.
- 2) Como segundo supuesto podemos mencionar la situación de dos estados miembros de la OCDE que firman un convenio que no reproduce o sólo en parte el contenido del MOCDE.
- 3) El tercer supuesto será aquel en donde ninguna de las partes es miembro del MOCDE y firman un convenio que reproduce el MOCDE.
- 4) El cuarto supuesto acontece cuando alguna de las partes firmantes no forma parte de la OCDE, y firman un convenio que reproduce el MOCDE.
- 5) Por último, esta la posibilidad de que las partes firmantes no sean miembros de la OCDE y firman un CEDT que no es semejante al MOCDE.

(a) CEDTs celebrados entre miembros de la OCDE, que reproducen el contenido del MOCDE.

En este primer supuesto, la necesidad de acudir a instrumentos que garanticen una interpretación uniforme de la palabra o término en un CEDT, quedaría satisfecha acudiendo al MOCDE y a sus respectivos Comentarios. En este caso, las partes contratantes dan a las palabras incluidas en el CEDT, el mismo significado que la OCDE les atribuye en el Modelo o en sus Comentarios. Por lo tanto, este significado atendería al objeto y fin dentro de su contexto.

El MOCDE tiene la naturaleza jurídica de una recomendación, en los términos del artículo 5 del Tratado Constitutivo de la OCDE. Ello supone que los estados son libres para formular reservas y que son soberanos para apartarse del contenido del Modelo a la hora de firmar un tratado en concreto. Sin embargo, los estados miembros de la OCDE, rara vez se han separado de su contenido, por lo que deberán, con base en lo considerado anteriormente con relación a la obligatoriedad que tiene cada país en la aplicación del MOCDE, interpretar los preceptos del CEDT en los mismos términos que el MOCDE y que sus Comentarios que les han servido de pauta. “Aún tratándose de *soft law*, tiene efectos importantes en aquellos convenios que plasman el contenido del Modelo”³¹.

En este primer supuesto, el MOCDE constituye entonces un *instrumento formulado por las partes con motivo de la celebración del tratado*, según lo dispuesto

³¹ Klaus Vogel, “The influence of OECD Commentaries on Treaty Interpretation”, *Bulletin of the IBFD*, 2000, p. 613

por el artículo 31(2)(b), es decir es el instrumento previo sobre el cual se basaron las partes para celebrar el tratado. En este sentido el MOCDE es el contexto inmediato del CEDT, debido a que, como ya se menciona, comúnmente estos países reproducen exactamente el contenido del Modelo. El MOCDE no podría considerarse como un *acuerdo que se refiere a un tratado concertado entre todas las partes*, ya que el Modelo no es precisamente un acuerdo, tal como se les ha considerado a otros instrumentos internacionales como el Sistema Armonizado de la Organización Mundial de Aduanas³². El acuerdo es particularmente aquel CEDT convenido entre las partes³³.

Por lo que respecta a los Comentarios, hay que entender que las partes contratantes de un CEDT pretendieron dar a las palabras incluidas en él, el mismo significado que los miembros de la OCDE atribuyeron a los Comentarios. Es decir, también *son instrumentos tomados en cuenta con motivo de la realización del tratado*, puesto que son instrumentos aceptados por los países para dar significado a sus CEDT. Los comentarios sobre el MOCDE vigentes al momento de celebrar el tratado serán los que se aplicarán para dilucidar algún término del CEDT.

En un tratado para evitar la doble tributación celebrado entre dos estados miembros de la OCDE, que además reproduzca el contenido del MOCDE, se sostiene, como Vogel que los comentarios serán relevantes “exclusivamente en el sentido de admitir que las partes contratantes pretenden dar a los vocablos incluidos en el texto convencional del tratado el mismo significado que la OCDE le atribuye mediante los comentarios”.

En el caso de México, el Noveno Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito decretó en este sentido la siguiente tesis aislada número I. 9º.A. 76 A., que a continuación se transcribe:

DOBLE TRIBUTACIÓN. LA APLICACIÓN DE LOS COMENTARIOS A LOS ARTÍCULOS DEL MODELO DE CONVENIO FISCAL SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO, ELABORADO POR LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICOS (OCDE), CONSTITUYE UN MÉTODO DE INTERPRETACIÓN AUTÉNTICA.

La interpretación auténtica es aquella que deriva de los razonamientos propios del autor del ordenamiento que desde luego se interpreta, por lo que si fue la OCDE la que elaboró el modelo de convenio para evitar la doble imposición internacional entre sus países miembros, y fue esta misma organización la que a fin de establecer un criterio uniforme para la solución de controversias, formuló ex profeso los comentarios como lineamientos de interpretación de las disposiciones del modelo de convenio y de los acuerdos que de éste deriven, se deduce que éstos constituyen **el mejor instrumento para aplicar adecuadamente y de manera uniforme las disposiciones de los convenios tributarios que celebren los países de esa organización**, en tanto que ello garantiza que el tratado se está interpretando en los justos términos en que se concibió y para los que fue diseñado, pues al resultar aplicables a todos los convenios que siguen el modelo de la OCDE, **se impide que las autoridades fiscales de cada país interpreten los tratados con base en apreciaciones propias y quizá empleando métodos diferentes**, ya que la existencia de los comentarios las obliga a ajustar su actuación a los lineamientos en ellos previstos y, consecuentemente, a resolver, si no siempre en idénticos términos, sí en forma similar. (Énfasis añadido)

³² Véase *CE-Trozos de Pollo*, informe del Órgano de Apelación, WT/DS269/AB/R, párrafos 193-199, donde se concluyó que el Sistema Armonizado constituye un acuerdo en el sentido del artículo 31(2)(a) de la Convención de Viena, porque se utilizó como base para preparar las Listas Arancelarias de los miembros de la OMC.

³³ En este sentido, es importante considerar que “acuerdo” no es sinónimo de “tratado”. Es decir, en nuestra opinión todo tratado es un acuerdo pero no todo acuerdo es un tratado. Existen acuerdos que no implican la celebración de un tratado, tal como es el caso de las manifestaciones a un tratado, que son acuerdos que sólo serán aplicados para las partes que los realicen dentro de un convenio multilateral, sin cambiar la sustancia del tratado.

En este supuesto se hace referencia a los comentarios en cuya formación existió una participación, aceptación o negociación por parte de los miembros de la OCDE y que ahora son estados parte del CEDT. Por lo tanto, si esos mismos estados participaron en su elaboración es factible que se consideren como sus propios trabajos preparatorios, ya que la misma Convención de Viena dispone la atención a éstos para confirmar o determinar el sentido de los términos utilizados en un tratado.

En caso de que en un momento posterior a la celebración del CEDT se modifique o renueve el contenido de los comentarios será aplicable entonces una interpretación dinámica, aunque en este caso podrán considerarse como *acuerdos ulteriores entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones* según el artículo 31(3)a. Las situaciones que involucran cambios y modificaciones a los comentarios se analizarán mas adelante.

(b) CEDTs celebrados entre miembros de la OCDE, que no reproducen el contenido del MOCDE.

En el supuesto en que los países miembros le quieran dar una definición diferente al concepto de residente de aquel otorgado en el MOCDE no sería posible comprender al MOCDE dentro del artículo 31(2) de la Convención de Viena, ya que claramente el MOCDE no se formuló con relación a la celebración de ese tratado en específico. Un ejemplo es el caso de los países que siguen el “US Model Tax Convention³⁴” al concertar el CEDT, que define la residencia como el *lugar de constitución*³⁵ de la sociedad, en vez de hacerlo con base en su “sede de dirección efectiva”.

El hecho de haber escogido un término en un CEDT que se aparta del término en el MOCDE demuestra la intención de las partes del Convenio de dar un significado diferente al significado del término del MOCDE.

A pesar de lo anterior, considero que eso no significa que no se pueda utilizar el MOCDE y sus Comentarios en el esclarecimiento de un término dentro del CEDT. No hay que olvidar que se debe tener en cuenta el objeto y fin del tratado. El objeto y fin de los CEDTs es el de evitar la doble tributación, que constituye el mismo objeto y fin del MOCDE. Por lo tanto, es pertinente acudir al MOCDE a fin de interpretar un término, si el propio tratado es insuficiente para hacerlo.

En este supuesto, los puestos que le podemos asignar al MOCDE dentro de los elementos interpretativos, pueden ser los siguientes: como un medio complementario de interpretación previsto en el artículo 32 o de acuerdo con el artículo 31(3)(c) de la Convención de Viena, es decir como *una norma pertinente de derecho internacional aplicable entre las relaciones entre las partes*, en cuyo caso se deberá tenerle en cuenta juntamente con el contexto. La palabra norma es entendida como lo hace el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, es decir como toda regla que se debe seguir o a que se deben ajustar las conductas, tareas, actividades, etc³⁶.

Creo pertinente descartar la posibilidad de que el MOCDE pueda considerarse como medio complementario (trabajo preparatorio). Estos Convenios “tipo” tienen un valor jurídico superior al de un trabajo preparatorio, al ser un grupo de normas

³⁴ Bettinger Barros, Herbert, *Convenios impositivos para evitar la doble tributación*, Tomo I, 13ª Edición, Edit. ISEF, México, 2005, pag. 307.

³⁵ Article 4(3) of the OECD Model Convention: “Where by reason of the provisions of paragraph 1 a company is a resident of both Contracting States, then if it is created under the laws of one of the Contracting States or a political subdivision thereof, it shall be deemed to be a resident of that State”.

³⁶ Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, “norma”, <http://buscon.rae.es/draeI/>, fecha de consulta: 22 de agosto de 2008.

provenientes del consenso de un conjunto de estados internacionalmente importantes. No es posible considerarlo como un medio complementario, ya que si es así, el MOCDE sólo sería aplicable para confirmar o aclarar el sentido de algún término establecido por medio del Artículo 31, situación que no resulta aceptable dado el carácter fundamental que tiene este Modelo en el logro del objetivo de todo tratado internacional para evitar la doble tributación. Para que se aplique el artículo 32 es obligatorio que exista la necesidad de confirmar o aclarar un significado. Así, su aplicación estaría supeditada a que se pudiera llegar al significado de un término utilizando los medios del artículo 31, ya que si ni siquiera es posible obtener un término que confirmar o aclarar, el 32 carece de total importancia.

Es claro que, como se sostuvo anteriormente, el principal contexto de todo CEDT debe ser su propio texto. Así, en este caso específico en el que los miembros han adoptado como base el *US Model*, podemos poner como primera fuente al tratado mismo, posteriormente a dicho modelo y por último o incluso de manera conjunta (si es necesario) al MOCDE como algo que se debe tener en cuenta según el artículo 31(3)c de la Convención de Viena. Esto, si no se toma en cuenta la posible remisión expresa al derecho interno a la que acuden la mayoría de los tratados para evitar la doble tributación.

En lo que se refiere a los comentarios del MOCDE parece pertinente dotarlos de un prioritario valor interpretativo, aunque sólo sea porque privarnos de esta herramienta que suponen los Comentarios al Modelo sería mucho más perjudicial. El Director de la Universidad de Leiden Kees Van Raad entiende que los comentarios se integran dentro de alguno de los medios de interpretación del artículo 31, sin ningún género de duda, puesto que son el resultado de discusiones colectivas de los representantes de los países adherentes a la OCDE.

Las situaciones que involucran cambios y modificaciones a los comentarios, posteriores a la celebración de un CEDT, se analizarán más adelante.

(c) CEDTs celebrados entre no miembros de la OCDE, que reproducen el contenido del MOCDE

Este supuesto acontece cuando ambos estados contratantes no son miembros de la OCDE.

Este caso, considero tiene la misma solución que en el supuesto en que los CEDTs son celebrados por estados miembros y que reproducen el contenido del MOCDE. La diferencia en este caso versaría en que el contexto no podría serlo el MOCDE, sino el propio CEDT, debido a que, como ya vimos, para que se pueda considerar como contexto bajo el artículo 31(2) de la Convención de Viena, el MOCDE tuvo que haber sido formulado o concertado por las partes, lo cual no sucede. De esta manera, cabría considerar al MOCDE como algo que se debe de tomar en cuenta junto con el propio contexto que es representado por el CEDT. Se considerará entonces, como una *norma aplicable en las relaciones entre las partes*, bajo el artículo 31(3)(c).

El considerar a los Comentarios como contexto implicaría encajarlos dentro de los incisos a) o b) del artículo 31 de la Convención de Viena, es decir debieron haber sido concertados o formulados entre las partes *con motivo de la celebración del tratado*, requisito que no ocurre. Así, en lo referente a los Comentarios, dado su papel de guía interpretativa del MOCDE estos deberían de jugar el papel de *normas aplicables en la relación entre las partes*, entendiendo la palabra norma en el mismo sentido que el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, ya que considerarlos dentro de los medios de interpretación complementarios dañaría gravemente su carácter de directriz interpretativa del MOCDE. Cabe recordar, que si se les considera como un

medio complementario ocuparan un segundo plano inmediatamente después del propio CEDT y MOCDE, en el orden de análisis, en caso que exista algún otro instrumento que pueda caer dentro de los párrafos 2 y 3 del artículo 31 de la Convención de Viena.

Es claro que los Comentarios a los que nos referimos son los que se encontraban al momento de celebrar el CEDT, por lo que cualquier modificación a los mismos representaría la necesidad de acordar su aplicación, ya sea mediante un artículo específico en su CEDT, anexo protocolo o normativa interna, en cuyo caso se les podría considerar como todo acuerdo ulterior sobre la interpretación del tratado, según lo dispuesto por el 31 (3) (a) de la Convención de Viena.

(d) CEDTs celebrado entre un estado miembro de la OCDE y otro no miembro, que reproduce el contenido del MOCDE.

El cuarto supuesto acontece cuando alguna de las partes firmantes no forma parte de la OCDE y sin embargo adoptan al MOCDE como fuente principal de su convenio. El valor unificador de los comentarios para estados no miembros de la OCDE es una cuestión de enorme importancia en Latinoamérica, pues México es el único país de dicha área que forma parte de la OCDE y toda la red de Convenios que México tiene con Centro y Sudamérica se tratan de convenios celebrados con estados no miembros de la OCDE.

Debido a que, como ya vimos en líneas anteriores, el MOCDE no se puede considerar como un acuerdo, en este caso el MOCDE podría considerarse como un *instrumento formulado por una o mas partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás partes como instrumento referente al tratado*, según lo dispuesto por el artículo 31(2)(b). Aunque el MOCDE pudo no ser, directamente formulado por el país miembro de la OCDE, dicho país sí aceptó el uso de dicho Modelo en la formación de sus CEDTs, tras reconocer las recomendaciones emitidas por el Consejo de la OCDE. Asimismo, el país no miembro tuvo que haber aceptado el uso del MOCDE como instrumento referente al tratado al haber reproducido su contenido. De esta manera, las condiciones dispuestas en dicho supuesto son cumplidas.

Por lo que se refiere a los Comentarios, éstos podrían definirse de la misma manera en que se hace con el MOCDE, es decir como instrumento formulado por una o mas partes con motivo de la celebración del tratado, por las mismas razones que se dieron para considerar como tal, al MOCDE.

En el caso de México, la Resolución Miscelánea 2.1.1 para 2008 establece lo siguiente:

“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 Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, el 21 de septiembre de 1995, o aquella que la sustituya, en la medida en que tales comentarios sean congruentes con las disposiciones de los tratados internacionales celebrados por México.”

De esta manera, los CEDTs celebrados por México, incluso con países no miembros de la OCDE, serán interpretados por nuestras autoridades de acuerdo con lo estipulado en los comentarios al MOCDE.

(e) CEDTs celebrados entre no miembros de la OCDE, que no reproducen el contenido del MOCDE.

Por último, como quinto supuesto tenemos aquel cuando las partes contratantes no son miembros de la OCDE y cuando el CEDT no utiliza los mismos términos o significados que el MOCDE.

En este caso el MOCDE no fue formulado con motivo de la celebración del CEDT ni utilizado por las partes para concertar el CEDT que los involucra, por lo tanto no podría considerarse dentro de los supuestos establecidos en el artículo 31(2) de la Convención de Viena. No obstante, podría ser una *norma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes*, dependiendo de las circunstancias en cada caso. Debemos de tomar en cuenta dos supuestos: un primero en el que posiblemente los estados contratantes del CEDT no están de acuerdo con las medidas establecidas en este Modelo y un segundo en el que los estados estén de acuerdo con las medidas para evitar la doble tributación que este MOCDE establece.

A partir de 1997, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, consciente de la importancia del MOCDE como pauta de todos los CEDT ha manifestado su interés en el párrafo décimo del Comentario a la Introducción del MOCDE, por tener en cuenta la opinión de estados no miembros. A pesar de lo anterior, existen algunos que nunca han emitido algún comunicado al respecto.

En el primer supuesto, y en casos distintos al concepto de residencia, definido comúnmente por el derecho interno de los países en virtud de una remisión expresa del propio tratado, se podría sostener que se deberá estar primeramente a lo dispuesto por el CEDT. Si no es posible llegar a un acuerdo sobre el significado de algún término, entonces tras la negativa de los estados contratantes de aceptar al MOCDE como directriz, se deberá acudir a los medios complementarios establecidos en el Art. 32 de la Convención de Viena, sin que estos sean el MOCDE o sus Comentarios. Posteriormente, se acudirá al derecho interno de los países y sólo como último recurso se podría regresar a tomar en cuenta lo sostenido por el MOCDE y sus respectivos Comentarios para darle un significado al término que corresponda.

En el otro supuesto, creo que se deberá estar primeramente a lo dispuesto por el propio CEDT. Si no es posible obtener un significado del propio contexto formado por el tratado, entonces se acudirá a lo establecido por el MOCDE y a sus Comentarios como *trabajos preparatorios y circunstancias de su celebración*, ya que aunque no sean miembros aceptaron la manera en que dicho modelo libera de la doble tributación al afectado (considerando el objeto y fin del tratado). Lo anterior, debido a que el MOCDE no puede ser antes considerado como una norma pertinente bajo el 31(3)(c), ya que las partes del CEDT no estuvieron de acuerdo con su aplicación. Si aún no es posible obtener un significado aceptable que traiga la armonía a la tributación de un contribuyente, se podrá buscar en los acuerdos ulteriores de los contratantes o práctica seguida por los mismos (31(3)(a,b)) y si no existe tal, como último recurso se acudiría al derecho interno de los países.

Sería, entonces recomendable en este verdadero meollo de posibilidades que los propios CEDT hicieran una remisión expresa a tales comentarios (presentes y futuros) y los califiquen explícitamente como contexto, como norma pertinente o como norma complementaria. De esta manera, se lograría que el lenguaje fiscal universal, mismo que los comentarios han ayudado a esclarecer, prevaleciese frente a una cierta propensión a desconocer la existencia de los comentarios y aplicar la cláusula de reenvío al derecho interno, que incluye el art. 3(2) de casi todos los CEDT, práctica que es una abusiva recurrencia al derecho interno.

6. Renovación de comentarios y la interpretación de los CEDT.

Queda por último analizar el problema que acontece cuando nos enfrentamos a Comentarios posteriores a la celebración de un CEDT, afectando a los convenios entre estados miembros y no miembros.

Muchos cambios en el MOCDE se producen a través de modificaciones en los Comentarios. Así, cabe preguntarse si estas modificaciones significarían un cambio en la interpretación tanto de convenios pasados o sólo futuros, ya que se podría llegar a pensar que dichos Comentarios se aplican de manera retroactiva a CEDTs concluidos con anterioridad.

En apoyo a lo anterior, podemos pensar en las decisiones del Órgano de Apelación de la Organización Mundial de Comercio que cristalizan verdaderas normas de interpretación y que son aplicadas para esclarecer el significado de tratados comerciales de fechas anteriores. Por lo tanto, si bien se puede decir que las normas interpretativas son retroactivas por naturaleza, no se puede hablar de una verdadera violación al principio de irretroactividad de la norma, ya que su contenido es meramente declarativo, mismo que no renovarían el ordenamiento jurídico. De tal forma, su único fin sería poner de manifiesto el contenido real de la antigua ley, sin poder llegar a representar alteraciones de fondo en lo regulado originalmente por el tratado.

A pesar de ello, las disposiciones aclaratorias sobre algún Comentario del MOCDE pueden llegar a ser verdaderas alternaciones sustantivas, de manera que la seguridad jurídica de los contribuyentes de los estados firmantes puede verse afectada por esa retroactividad no benéfica. De hecho el Comité de Asuntos Fiscales ha sostenido la utilidad de los Comentarios al MOCDE de 1992 para interpretar convenios bilaterales anteriores, *salvo que el artículo convencional que se deba interpretar sea sustancialmente diferente al MOCDE*.

Precisamente por esta vulneración a los principios de seguridad jurídica, se propone como solución alternativa que cada CEDT se interprete, tal como se hace en reglas nacionales, de acuerdo a los comentarios del MOCDE utilizados al momento de su conclusión cuando las nuevas aclaraciones causen un cambio sustancial al sentido inicial. En tal sentido J. Almudi Cid opina lo siguiente:

“Difícilmente podrá identificarse la voluntad de las partes que han celebrado un Convenio para Evitar la Doble Imposición con los comentarios que se incorporan al MOCDE con posterioridad a su celebración, si son las administraciones y no los parlamentos de los estados contratantes los que intervienen en su elaboración”.³⁷

Además, resulta difícil pensar que los estados contratantes considerarían aceptable acordar desde la celebración del CEDT, aceptar las alteraciones futuras de los comentarios posteriores a la celebración del tratado de doble imposición, cuando ni siquiera saben si resultara perjudicial para alguno de ellos.

Por ejemplo, si pensamos que actualmente un servidor de red en otro país puede llegar a considerarse como establecimiento permanente, cosa que no se planteaba en el año de 1992, representaría una alteración aclaratoria y declarativa que se introdujo al artículo 5 del MOCDE, ya que sólo se estaría creando un criterio de interpretación, mas no un cambio sustancial del significado del concepto de establecimiento permanente.

Sin embargo, si en un futuro el Comité de la OCDE llega a un acuerdo sobre una definición totalmente diferente del concepto de residencia, y esta interpretación fuera aplicada a los CEDTs celebrados con anterioridad se causaría un caos tributario, ya que las empresas tendrían que hacer cambios por doquier para cumplir con la nueva normativa, sin olvidar la inseguridad jurídica en que se dejaría a los contribuyentes. Por lo tanto, resulta conveniente añadir una cláusula en los tratados que declaren la posibilidad de negociación de algún nuevo término.

³⁷ Almudi Cid, José Manuel, *El régimen jurídico de la transparencia fiscal internacional*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 2005, p. 318.

7. La Convención de Viena como parte del contexto del Artículo 3(2) del MOCDE.

A fin de de realizar un análisis más exhaustivo a continuación se transcribe el citado artículo 3(2) del Modelo de Convención para Evitar la Doble Tributación OCDE:

Para la aplicación del Convenio por un estado contratante, cualquier expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que el atribuya la legislación de ese estado relativa a los impuestos que son objeto del convenio.

Como problema central podemos mencionar que a pesar que la mayoría de los tratados para evitar la doble tributación incluyen este párrafo, no definen normalmente que comprende el término contexto como es usado en el artículo 3(2). Por lo tanto, la pregunta que se debe hacer es ¿que abarca ese contexto del que habla el art. 3(2) del MOCDE?

En este sentido se dice que es necesario que el artículo 3(2) interactúe y abarque diferentes fuentes, debido a que el contexto de un término en un tratado puede provenir de cualquier otra palabra, capítulo o parte del tratado, o de cualquier otro instrumento descrito en los artículos 31(2), 31(3) o 32 de la Convención de Viena. Incluso, tal y como veremos mas adelante, pueden provenir de definiciones relevantes incluidas en instrumentos como la jurisprudencia internacional, jurisprudencia de los estados, *parallel treaties*, opiniones de expertos y el derecho doméstico de los estados contratantes.

Considerando que un instrumento internacional debe ser interpretado usando derecho internacional y no leyes domésticas de uno de los estados, podemos defender que las intenciones del artículo 3(2) del MOCDE se inclinan hacia el uso de las diferentes fuentes internacionales de interpretación para resolver conflictos³⁸. No obstante lo anterior, a diferencia del derecho internacional general, el artículo 3(2) del MOCDE hace referencia explícita al uso del derecho interno para interpretar un Convenio, algo que será analizado posteriormente.

Así, por ejemplo, en la disputa referente a la definición de la frontera entre El Salvador y Honduras³⁹, se sostuvo que no existe la posibilidad que una de las partes del contrato imponga una interpretación de manera unilateral a una cierta palabra. En esa tesitura, los jueces deben buscar un significado internacionalmente armonioso de los términos legales, con base en el mismo tratado y posibles trabajos preparatorios, acuerdos interpretativos posteriores, prácticas ulteriormente seguidas y cualquier otra regla relevante de derecho aplicable por las partes.

Por lo tanto, se puede sostener que el artículo 3(2) del MOCDE engloba el contexto señalado en el artículo 31(1 y 2) de la Convención de Viena. Ahora, teniendo en cuenta lo anterior, hay que preguntarse si el artículo 3(2) es absoluto, es decir si además del contexto y el derecho doméstico, se pueden utilizar otros medios de interpretación como los señalados en el artículo 31(3) y 32 de la Convención de Viena, esto es la costumbre internacional, la jurisprudencia de otros países o reportes de expertos técnicos en materia fiscal internacional, entre otros.

Una vez que hemos aceptado que el art. 3(2) engloba el contexto señalado en la Convención de Viena, podríamos sostener que se puede llegar al mismo resultado

³⁸ Estados Unidos-Madera Blanda IV, Informe del Órgano de Apelación, WT/DS257/AB/R, adoptado el 17 de febrero de 2004, párrafo 65.

³⁹ ICJ, Case Concerning the Land, Island and Frontier Dispute (El Salvador-Honduras: Nicaragua intervening), 11 de septiembre de 1992.

interpretativo con o sin el art. 3(2) del MOCDE. Sin embargo, considero que no se puede negar la funcionalidad de este artículo, ya que el derecho interno también es un importante elemento para alcanzar un significado del término.

En lo que respecta a los principios generales de derecho internacionales, son por su sola naturaleza, aplicables a cualquier tratado. La noción y función del contexto en derecho internacional prohíbe al interprete aplicar el 3(2) sin tomar en cuenta el resto del tratado, convenios relacionados y/o principios generales. Dentro de esos principios podemos mencionar a la primacía del derecho internacional sobre el nacional, el principio de reciprocidad y el de equidad entre las naciones. De esta manera, el ilimitado envío al ordenamiento interno, especialmente si implica la autointerpretación del fondo y alcance de sus obligaciones, podría contravenir estos principios.

Es justo decir que el contexto a veces ha tenido un ámbito más amplio que el otorgado por el artículo 31(2) de la Convención de Viena. La Corte Internacional de Justicia, por ejemplo no ha dudado en involucrar otras fuentes no contempladas por el 31(2). Verbigracia, en el caso llamado *Fisheries Case*⁴⁰ la Corte Internacional de Justicia (CIJ) sostuvo que la resolución unilateral del Gobierno de Islandia puede considerarse como parte del contexto debido a que el mismo tratado se refería a dicha resolución. Tal como dijo Torres Bernardez⁴¹ la CIJ ha empezado a ser menos cauteloso en la utilización de lo que él llamo el *contexto amplio* incluyendo un contexto extrínseco al tratado.

Como defensa de la admisibilidad de material extrínseco al tratado, tenemos que el artículo 31(2) en ningún momento establece que el contexto *sólo* comprenderá los medios que ahí se mencionan, sino que deja abierta la posibilidad, a la utilización de cualquier material para confirmar la interpretación de la regla general.

De esta forma, se coincide con la opinión de Giuliani en el sentido de que el “contexto del que habla el artículo 3(2) del MOCDE podría ser entendido como comprensivo de todo aquello a lo que es posible recurrir en la interpretación de los tratados internacionales, según las normas contenidas en la Convención de Viena.”⁴²

8. Análisis del reenvío al derecho interno según el MOCDE.

Una vez que ha quedado claro que el MOCDE y sus Comentarios sí encajan como contexto o como alguna herramienta interpretativa según el artículo 31(2) de la Convención de Viena y que la palabra contexto del artículo 3(2) del MOCDE no sólo abarca lo que la Convención de Viena define literalmente como contexto, ahora debemos hacer alusión a la segunda parte del artículo 3(2) del Modelo de la OCDE que se refiere a la dilucidación de un término con base al derecho doméstico de los Estados.

El problema viene cuando al ser una práctica común entre los estados, el copiar el artículo del MOCDE, continuamente trasladan el mismo problema de indefinición que contiene el MOCDE a sus relaciones interestatales. Tal es el caso que se plantea en esta tesis. Hasta ahora sobrevive la falta de una definición clara de lo que se considera “sede de dirección efectiva” o “centro de administración y control”. En muchas ocasiones no es negociada una definición única aplicable para ambos países al momento de elaborar el CEDT y por lo tanto, se acude al “reenvío” al derecho interno del país de

⁴⁰ ICJ Reports, *Fisheries Jurisdiction Case* (Alemania vs. Islandia) 1973, para. 13

⁴¹ Torres Bernárdez, Santiago, Decisión publicada en el caso: *Plataforma Continental* (Santiago, Honduras v. Nicaragua), 2007, note 26, p. 745.

⁴² Giuliani, F.M. *L'interpretazione delle convenzionali contro le doppie imposizioni sui redditi*, Corso de Diritto Tributario Internazionale, vol. II, Cedam, Padova, 1999, pp. 127-128.

referencia, el cual, como en el caso de México, rara vez desarrollará un criterio claro o incluso similar para determinar la residencia de una empresa.

El segundo párrafo del artículo 3(2) sugiere que las intenciones del MOCDE son las de acudir al derecho interno si del contexto del CEDT no se deduce el significado de algún vocablo utilizado en el tratado para evitar la doble imposición, por lo tanto el reenvío queda totalmente condicionado al contexto. A pesar de lo anterior son, en ocasiones, los mismos artículos del MOCDE y por tanto los artículos de los CEDTs que hacen la remisión expresa al derecho interno de los países para buscar la definición de un concepto específico del tratado. Este es el caso del primer párrafo del artículo 4 del MOCDE, el cual acude a las leyes domésticas del estado contratante para definir el concepto “residente de un estado contratante.”

El artículo 4(1) del MOCDE establece lo siguiente:

“Con motivo de esta Convención, el término “residente de un estado contratante” se refiere a cualquier persona que, **bajo las leyes de ese estado**, se encuentre sujeto a tributar en ese lugar por razones de domicilio, residencia, sede de dirección, o cualquier otro criterio de similar naturaleza[...]Este término no incluye a las persona que estén sujetas a tributación en ese estado solamente respecto a su ingreso por fuentes provenientes de ese estado o capital situado dentro del mismo”.

Este reenvío al derecho doméstico regulado por el artículo 4(1) es sólo una fórmula utilizada por el MOCDE para regular el momento en que una persona puede aplicar el CEDT celebrado entre los contratantes. Lo anterior significa que las herramientas de interpretación que hemos analizado entran en juego sólo cuando las diferentes definiciones del término residencia de los estados contratantes conlleven a una doble residencia. Si este es el caso, será entonces necesario acudir a lo dispuesto por el artículo 4, párrafo tercero del MOCDE el cual sostiene que en caso de que una sociedad resulte residente de ambos estados contratantes, la residencia de esa entidad la tendrá el país donde se encuentre sus “sede de dirección efectiva”. Por lo tanto, hasta que eso suceda, será necesario aplicar todas las herramientas de interpretación sobre este último concepto.

Este reenvío al derecho doméstico que hace el artículo 4(1) de todos los tratados entre miembros de la OCDE y los que se celebran con base al Modelo, no es una condición *sine qua non* para lograr un efectivo funcionamiento de dichos tratados, ya que pueden seguir existiendo indefiniciones en el derecho interno, tal como se probará en el siguiente capítulo de la presente investigación. Es decir, la aplicación de un CEDT dependerá de algo tan cambiante como lo es el derecho doméstico de los contratantes.

De esta manera, el problema de la opción anterior está en que la aplicación de un CEDT depende de algo que está destinado a fallar. El éxito de un CEDT no puede depender de algo susceptible al fracaso. Es decir, la justicia en la tributación de un contribuyente debe depender de algo más sólido. Si ambos ordenamientos domésticos cuentan con variaciones en la interpretación del término residente, será relativamente fácil que este conflicto conduzca, bien a una doble imposición o bien a una doble no imposición.

Con base en lo anterior, la cuestión a resolverse es entonces el envío al derecho doméstico (*domestic renvoi*) del cual habla el artículo 4(1), ya que es la diferencia en la manera de definir al concepto de residencia en cada estado, lo que “apretará el gatillo” para aplicar los Convenios para Evitar la Doble Tributación y por lo tanto las normas de conflicto contenidos en los mismos. Aunque no es motivo de estudio del presente trabajo se sugiere una reforma al párrafo primero del artículo 4 del MOCDE, a fin de de

que la aplicación de los CEDTs dependan de algún concepto más sólido. Este trabajo sólo propondrá una serie de criterios jerarquizados que sustituirán a la “sede de dirección efectiva” como norma de conflicto buscando facilitar la ubicación de la residencia de una compañía al enfrentar conflictos de doble residencia.

En caso de que el reenvío al derecho doméstico tenga efectos deshonestos e injustos, la interpretación que se logre no debe tomarse en cuenta en respeto al principio de buena fe, por lo que la discreción de un estado para interpretar un tratado unilateralmente es templada por los efectos de dicho principio. Además, no hay que olvidar que la mayoría de las ocasiones la tarea de un tratado es delimitar el derecho doméstico, por lo que el CEDT debe estar ubicado por encima del derecho interno en la interpretación de los tratados internacionales.

Aunque acudir al derecho doméstico puede tener sus ventajas (es fácil para las autoridades la aplicación de sus propios términos) no es posible considerar al artículo 3(2) como totalmente aparte o aislado de los principios internacionales y de lo que el artículo 31 (1 y 2) de la Convención de Viena considera como contexto, junto con lo que establecen los artículos 31(3) y 32 del mismo ordenamiento.

Sin embargo, en este caso específico en el que se relacionan los artículos 3(2) y 4(1) del MOCDE, con referencia al concepto de “residente de un estado contratante”, podemos sostener que actualmente el tratado debe acudir primero a lo que cada derecho interno entiende por residente (respetando la remisión expresa del 4(1)) y, si esto conlleva a un problema de doble tributación, se debe acudir a la norma de conflicto establecido en el artículo 4(3) del Modelo (sede de dirección efectiva o cualquier otra dispuesta en un CEDT), por lo que si ésta no resulta suficiente se deberá tomar en cuenta el contexto del artículo 3(2) del MOCDE y todo lo que involucra (reglas generales de interpretación) y, si es necesario, a todos los demás medios de interpretación estimados en el artículo 31(3) y por último si aún es necesario, los medios complementarios a los cuales alude el artículo 32 de la misma Convención de Viena.

9. “Parallel Treaties” como posible contexto

Tomando en cuenta la amplitud del contexto del artículo 3(2) del MOCDE, de igual manera, se puede explorar la posibilidad de que los Convenios para Evitar la Doble Tributación que estados miembros o no miembros de la OCDE firman con terceros estados, puedan favorecer la formación de un contexto a través de los “parallel treaties⁴³”. Esto supone la aplicación analógica de otro Convenio a aquel del cual se trata de aclarar su significado.

John Avery Jones notó que las leyes fiscales de un estado pueden incluir otros CEDT que ese país a celebrado con terceros países. En este sentido, incluso la CIJ ha invocado tratados similares celebrados entre uno de los países involucrados en el conflicto y un tercero para interpretar términos de otro tratado. Así tenemos el caso de Oil Platforms⁴⁴ en donde Estados Unidos alegó que de la interpretación del artículo X del Tratado de 1955 celebrado con Irán no se podría concluir la jurisdicción de la CIJ para resolver esta controversia referente a la destrucción por los Estados Unidos de 3 pozos petroleros en 1987. En este caso la CIJ defendió su jurisdicción con base en la interpretación de un artículo similar utilizado en el caso de “Military and Paramilitary Activities in and against Nicaragua (Nicaragua v. United States of America)”.

⁴³ Parallel treaties: son aquellos tratados que fueron celebrados entre una de las partes involucrada en el conflicto de tributación con otro país tercero extraño al convenio en estudio del tratado en cuestión. (Giuliani, F.M. *L. interpretazione delle convenzionali contro le doppie imposizioni sui redditi*, Corso de Diritto Tributario Internazionale, vol. II, Cedam, Padova, 1999, p. 290)

⁴⁴ ICJ Reports, Oil Platforms case (Republica Islamica de Iran vs. Estados Unidos), 1994, p. 813.

Así las cosas podemos decir que la aplicación de otros tratados similares celebrados con terceras partes, es permitido por el artículo 32 de la Convención de Viena (como *circunstancias de su celebración*), siempre que la regla general de interpretación deje un significado ambiguo al término en cuestión.

Ahora bien, hablando de los reportes y estudios publicados por Grupos de Expertos Técnicos en materia fiscal⁴⁵, éstos podrían llegar a considerarse como *acuerdos ulteriores* entre las partes acerca de la interpretación del tratado, en caso de que representantes de los países contratantes hayan participado en esas discusiones o que hayan aprobado sus resultados. De igual manera, pueden ser considerados como *practica ulteriormente seguida* si así lo deciden los países contratantes. Por otro lado, se les podría considerar como *trabajos preparatorios* si es que son tomados en cuenta en la elaboración de un nuevo CEDT. Sin embargo, usualmente serán considerados como medios de interpretación complementarios. Por último, cabe mencionar que si lo resuelto en estos reportes no es incorporado a los Comentarios al MOCDE, es muy difícil que alguna autoridad de un país haga alusión a lo sostenido en estas discusiones, debido a las diferentes opiniones que expertos de cada país manifestaron en el tema.

10. Formas bilaterales de interpretación y procedimientos amistosos.

El artículo 25 del MOCDE regula la posibilidad de ajustar un procedimiento amistoso entre los países involucrados en la controversia para intentar llegar a un acuerdo. Sin embargo, esto no puede ser más que un intento para llegar a un acuerdo según lo dispuesto por dicho artículo.

Los CEDTs celebrados por México también reconocen este tipo de procedimientos bajo el nombre de procedimiento amistoso, los cuales comúnmente se regulan por el artículo 24 de convenios en los que nuestro país ha participado.

El US Model para evitar la doble tributación de 1981, a diferencia del MOCDE que privilegia el reenvío al derecho interno, favorece el acuerdo entre las partes en caso de conflicto, esto es el que las partes contratantes resuelvan sus diferencias sobre la interpretación de un vocablo suscitadas de una discordia entre los derechos internos de ambos estados contratantes, recurriendo a procedimientos amistosos⁴⁶. Ello supone dar protagonismo a lo que se denomina mecanismos de negociación bilaterales.

Los acuerdos interpretativos o procedimientos amistosos no podrían ser acuerdos internacionales o nuevos CEDT debido a que su proceso de creación no implica la aceptación de las Cámaras y Ejecutivo de los países, por lo que se estima que se tratan, entonces, de acuerdos que forman parte del contexto de interpretación de los CEDT y creo que se podrían catalogar como prácticas ulteriormente seguidas, en vista de lo establecido por el artículo 31(3)(b) de la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados.

Ahora bien, ¿cuál es la relación entre los medios de defensa de los contribuyentes, como lo son el recurso de revocación y el juicio contencioso administrativo, con los procedimientos de resolución de controversias provenientes de los CEDTs celebrados por nuestro país con otros estados?

A fin de realizar el presente análisis, en primer término es necesario señalar lo que a la letra contempla el artículo 25 del MOCDE, en relación con el procedimiento amistoso:

“Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados Contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté

⁴⁵ Aquellos grupos convocados por la misma OCDE o diversas organizaciones internacionales para discutir temas controversiales que envuelven la problemática fiscal actual.

⁴⁶ Sólo podrá iniciarse un procedimiento de acuerdo mutuo en los casos previstos por el Convenio.

*conforme con las disposiciones del presente Convenio, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de esos Estados, podrá someter su caso a la autoridad competente del Estado contratante de que sean residentes o, si fuera aplicable el apartado I del artículo 24, a la del Estado Contratante del que sea nacional. El caso deberá ser planteado dentro de los 3 años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme a las disposiciones del Convenio*⁴⁷”

De esta forma, las autoridades fiscales de ambos países deben hacer lo posible por resolver las dificultades o las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio mediante un acuerdo amistoso. Incluso podrán comunicarse entre sí a través de una comisión mixta integrada por ellas mismas o sus representantes.

Solo puede iniciarse el procedimiento de acuerdo mutuo en los casos previstos por el convenio.

En caso que una persona sea nacional de un estado pero residente de otro en el que ha sido objeto de medidas discriminatorias según el primer párrafo del artículo 24, se considera que podrá presentar su reclamación ante la autoridad competente del Estado contratante del que sea nacional⁴⁸.

En relación con el procedimiento amistoso, como tal, éste se divide en dos fases:

Como primera fase se tiene a la presentación de la reclamación del contribuyente ante la autoridad competente del estado, para que esta sea resuelta según corresponda siguiendo los principios que se desprenden del propio convenio tributario. Como segunda fase, la autoridad competente se dirige a la autoridad del otro estado, a fin de realizar todo lo que este a su alcance para llegar a un resultado⁴⁹.

Ahora bien, la regulación del procedimiento de resolución de controversias que se contempla en los CEDTs, es regulado en nuestro país por el Código Fiscal de la Federación, dentro de los procedimientos administrativos regulados en el Título V de dicho ordenamiento.

El sistema fiscal mexicano establece como medios de defensa el recurso de revocación, mismo que se sigue ante la misma autoridad que emitió el acto administrativo o determinó el crédito fiscal, el juicio contencioso administrativo o juicio de nulidad que se presenta ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y por último el juicio de amparo que se sigue ante el Juzgado o Tribunal correspondiente perteneciente al Poder Judicial.

En relación con estos medios de defensa es importante precisar que el recurso de revocación tiene la característica de ser opcional para el contribuyente, es decir el demandante puede acudir al recurso o al juicio de nulidad. Si el contribuyente decide interponer recurso, no se pierde la posibilidad de que acuda ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa o ante la corte de amparo a fin de defender la nulidad o inconstitucionalidad del acto. Sin embargo, si primero se opta por alguno de los dos últimos medios de defensa el contribuyente no podrá interponer recurso de revocación.

Con base en el artículo 121 del Código Fiscal de la Federación vigente en el 2008 el plazo para la interposición del recurso se suspenderá si el particular solicita a las autoridades fiscales iniciar el procedimiento de resolución de controversias o en su caso el procedimiento arbitral. En estos casos, cesará la suspensión cuando se notifique la resolución que da por terminado dicho procedimiento.

⁴⁷ Artículo 25 del Modelo de Convención sobre ingreso y capital de la OCDE, primer párrafo.

⁴⁸ Bettinger Barrios Herbert, Convenios impositivos para evitar la doble tributación, México, Distrito Federal, 2005, Edit. ISEF, pp. 231-233.

⁴⁹ Idem.

En relación con lo anterior, de acuerdo con el artículo 124 del mismo ordenamiento, el recurso de revocación es improcedente contra los actos administrativos que hayan sido dictados por la autoridad administrativa en un procedimiento de resolución de controversias previsto en un CEDT, *si dicho procedimiento se inició con posterioridad a la resolución que resuelve un recurso o después de la conclusión de un juicio de nulidad.*

En este sentido, el artículo 125 sostiene que los procedimientos de resolución de controversias previstos en un CEDT son optativos y podrán ser solicitados con *anterioridad o posterioridad* a la resolución de los medios de defensa previstos por el Código Fiscal de la Federación. Asimismo, este artículo señala que los procedimientos de resolución de controversias son improcedentes contra las resoluciones que ponen fin al recurso de revocación o al juicio de nulidad. Dado lo dispuesto en este último numeral, la autoridad competente puede llegar a una solución satisfactoria distinta de la decisión administrativa o judicial.

En vista de todo lo anterior, no es clara la posibilidad que tiene el contribuyente para que a través de un recurso de revocación o juicio de nulidad pueda controvertir lo resuelto por la autoridad en el procedimiento de resolución de controversias si dicho procedimiento se inició *con anterioridad* a la resolución del recurso o conclusión del juicio de nulidad.

Así las cosas, tenemos que el procedimiento de resolución de controversias no puede ser utilizado para combatir la resolución o sentencia dictada en un recurso o juicio de nulidad, aunque de acuerdo al artículo 125 mencionado podría aún ser solicitado por el contribuyente incluso cuando dichos medios de defensa hayan concluido.

Sin embargo, como ya se planteó líneas atrás, existe la interrogante de sí el recurso de revocación o juicio de nulidad resulta procedente en contra de lo concluido por la autoridad en el procedimiento de resolución de controversias, si éste es iniciado antes de que se emita una resolución o incluso durante el tiempo en que el recurso de revocación esté en proceso. Tomando en consideración la soberanía y el hecho que las resoluciones emitidas con base en nuestro derecho interno no pueden discutirse a través del procedimiento de resolución de controversias, en este mismo sentido se podría llegar a sostener, tal como lo hace Herbert Bettinger, que la decisión que se tome en este procedimiento de acuerdo mutuo, no puede ser objeto de análisis en los medios de impugnación internos.

Por último, es importante mencionar, que de acuerdo a la última reforma sufrida por el MOCDE en mayo de 2008, el nuevo artículo 25 establece un procedimiento de arbitraje obligatorio, a petición del contribuyente, cuando las autoridades competentes no lleguen a un acuerdo dentro de los dos años siguientes a la presentación de un caso. Entre las características de este arbitraje podemos mencionar el que la remisión del caso no será posible si existe una decisión judicial o administrativa en cualquiera de los estados involucrados que se pronuncie al respecto. A excepción de que el contribuyente no acepte el acuerdo mutuo para la ejecución del laudo, éste será vinculante en ambos estados contratantes y deberá ser ejecutado a pesar de cualquier límite temporal en su legislación doméstica. El procedimiento deberá establecerse como acuerdo mutuo entre las partes.

Uno de los ejemplos de este nuevo procedimiento, puede estar en lo establecido en el párrafo 5 del artículo 23 del nuevo CEDT entre México y Canadá, que a la letra establece lo siguiente:

“En caso de que cualquier dificultad o duda en relación con la interpretación o aplicación del Convenio no pueda resolverse por las autoridades competentes de

conformidad con los párrafos anteriores del presente Artículo, el caso podrá someterse a arbitraje si ambas autoridades competentes y el contribuyente así lo acuerdan y si el contribuyente acepta por escrito someterse a la decisión del consejo arbitral. La decisión del consejo arbitral en un caso particular deberá ser vinculante en ambos Estados en relación con dicho caso. El procedimiento deberá establecerse en un intercambio de notas entre los estados contratantes”⁵⁰.

En este sentido, las autoridades y los contribuyentes podrán acordar someterse a arbitraje a fin de llegar a una resolución vinculante para ambos países.

11. Conclusión

En conclusión, podemos sostener que el examen del término residencia debe comenzar en el derecho doméstico de los estados contratantes. Si de su aplicación deviene un conflicto de doble residencia, entonces se acudirá al contexto que representa el propio CEDT y si no es suficiente para interpretar el concepto, deben de aplicarse las herramientas establecidas en cada uno de los cinco casos estudiados dependiendo la situación en la que nos encontremos. Si eso sigue siendo insuficiente, se podrá, entonces acudir a lo resuelto por las diferentes autoridades de países en conflictos internacionales, a los reportes de expertos o a los *parallel treaties*, como medios de interpretación complementarios.

⁵⁰ A partir del 1° de enero de 2008, surtió efectos este Convenio y quedó abrogado el Convenio México-Canadá para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta, firmado en la ciudad de Ottawa, Canadá, el 8 de abril de 1991.