

# La OCDE y el Derecho Internacional Público: ¿enemigos?

SANTIAGO SOLÓRZANO URETA\*

## I. Introducción

A través de los años, la OCDE ha modificado el Convenio-Modelo en diversas ocasiones. En algunas de ellas los cambios se han realizado directamente a su articulado y en otras, la mayoría, a sus comentarios.

Dado que existe en el mundo un gran número de tratados fiscales negociados con base en el Convenio-Modelo de la OCDE, todo parece indicar que la Organización ha optado por no hacer mayores modificaciones al articulado, restringiéndose a cambios a los comentarios. Tal fue el caso de la más reciente modificación (2008), en la que únicamente se modificó el artículo 25 del Convenio-Modelo; las demás adecuaciones fueron hechas directamente a los comentarios.

Los comentarios al Convenio-Modelo de la OCDE, cuya aplicación y lugar en el proceso interpretativo de los convenios fiscales ha sido objeto de numerosas discusiones e incluso tema de más de un Congreso Anual de la IFA, son comúnmente empleados como una fuente importante para dilucidar los artículos cuyo contenido explican. No obstante lo anterior, es un hecho que, al tratarse de una explicación técnica a un Convenio-Modelo y no a un tratado fiscal

en particular, los cambios que a ellos se realicen no pueden modificar “en automático” lo que debe entenderse en el marco de un instrumento regulado por el derecho internacional público. Adicionalmente, y concediendo por un momento que los comentarios pudieran ser de valiosa ayuda en el proceso interpretativo de un tratado fiscal, una modificación a la interpretación de un artículo del Convenio-Modelo, no puede, bajo ninguna circunstancia, ser invocada por el lector de dicho tratado como la auténtica interpretación de un texto en vigor con anterioridad a la fecha en la que se modificó el comentario correspondiente. Afirmar lo contrario significaría atentar contra la seguridad jurídica de los contribuyentes de los Estados involucrados y los más elementales principios del derecho internacional público.

Mediante mi trabajo pretendo demostrar que algunos de los cambios y adiciones al Comentario al artículo 4 del Convenio-Modelo son claramente contrarios a los más básicos principios rectores del Derecho Internacional Público, ya que menoscaban uno de sus pilares: la bilateralidad.

Por si lo antes mencionado no fuera suficiente, considero que algunos de los cambios y adiciones al Comentario al artículo 4, son

\* Docente Especialización en Derecho Tributario Internacional Universidad Externado de Colombia.

también contrarios al texto mismo de aquellos convenios negociados con base en el Convenio-Modelo de la OCDE, lo que contraría un segundo principio: la interpretación de los tratados, de buena fe y conforme a su sentido corriente.

## II. Los tratados internacionales

Con la finalidad de otorgar al lector un marco referencial adecuado, a continuación analizaremos brevemente los elementos que más adelante servirán como base para confirmar mi hipótesis de investigación.

### A. Generalidades

De conformidad con el artículo 2 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados (la Convención de Viena):

“a) se entiende por ‘tratado’ un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el Derecho Internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular”<sup>1</sup>.

Continúa la Convención de Viena:

“h) se entiende por ‘tercer Estado’ un Estado que no es parte del tratado”<sup>2</sup>.

Aunque los términos son definidos de manera breve por la Convención de Viena, resulta relevante para efectos de este trabajo

desmembrar algunos de sus elementos. En principio, la definición establece lo que, a mi juicio, es probablemente el elemento fundamental: la evidencia de la voluntad a través del texto mismo del acuerdo internacional. Como bien señala Max Sorensen respecto a esta definición: “Es decir que –como sucede en el contrato del derecho interno– debe basarse en la coincidencia de las diferentes voluntades de las partes”<sup>3</sup>.

Ahora bien, aunque queda claro que la voluntad de las partes es una condición *sine qua non*, es importante determinar a cuáles partes se refiere la Convención de Viena. Aunque parezca una pregunta ociosa, resulta de vital importancia para dejar absolutamente claro a quién afecta (o beneficia) lo previsto en un tratado internacional.

Inicialmente, pareciera que la definición de “tratado” prevista por la Convención de Viena no prevé nada sobre este particular, sino únicamente hace una inferencia: un “tratado” debe ser entendido como un acuerdo que involucra únicamente a la partes del mismo. Así lo define G. Tunkin “el tratado es un acuerdo expreso entre sujetos de Derecho Internacional (ante todo y principalmente, entre los Estados), que tiene por objeto regular las relaciones entre ellos mediante la creación de derechos y deberes recíprocos”<sup>4</sup> (énfasis añadido).

Además de lo antes señalado, un segundo indicativo de que los tratados deben “afectar” desde el punto de vista jurídico, sólo a las partes que forman parte de él, lo proporciona el inciso h) transcrito anteriormente,

1 Convención de Viena Sobre el Derecho de los Tratados, visible en *Tratados Internacionales en Materia Tributaria*, 4.ª ed., México, Themis, 2004.

2 Idem.

3 Sorensen, Max, *Manual de Derecho Internacional Público*, 9.ª reimpr., México, Fondo de Cultura Económica, 2004, p. 155.

4 Tunkin, G., *Curso de Derecho Internacional*, Moscú, Progreso, 1979, traducción de Federico Pita, t. I, p. 76, citado por Arellano García, Carlos, *Primer Curso de Derecho Internacional Público*, México, Porrúa, 2006, p. 630.

que nos indica que un tercer Estado es aquel *que no es parte del tratado*. Elaboraremos sobre este tema en la siguiente sección.

### **B. Bilateralidad**

Dado que la definición establecida por la Convención de Viena sólo se refiere a “acuerdo internacional”, es evidente que dichos acuerdos pueden tomar la forma de bilaterales o multilaterales. Puesto que en materia tributaria la inmensa mayoría de los tratados son bilaterales, nos restringiremos a dicho ámbito. A la fecha de conclusión del presente trabajo sólo se tiene conocimiento de un tratado multilateral en vigor: el tratado para evitar la doble imposición entre celebrados Suecia, Finlandia, Noruega, Dinamarca, Islandia y las Islas Faroe.

En virtud de lo antes señalado, la importancia de la bilateralidad en los tratados fiscales (y cualquier otro tratado internacional, claro está) estriba en el hecho mismo de que nada de lo establecido en ellos puede ser invocado por terceros Estados que no formaron parte de la negociación y, por ende, no se encuentran sujetos a lo que ellos dispongan.

La bilateralidad, entendida como una derivación del principio *pacta sunt servanda*<sup>5</sup>, puede tener excepciones que serán analizadas en la siguiente sección. No obstante lo anterior y como ya se mencionó, ceñiremos nuestro trabajo en el entendido que terceros Estados no son beneficiarios de las disposiciones de los tratados fiscales, ya que los Es-

tados contratantes de dichos instrumentos de derecho internacional público son sumamente cuidadosos precisamente de no otorgar beneficios a residentes fiscales de terceros Estados. Incluso se ha vuelto práctica común de las autoridades fiscales mexicanas que negocian los tratados fiscales, incluir una cláusula de “Disposiciones Misceláneas”, que no es más que una cláusula de limitación de beneficios. Así, tengamos en mente que las partes de los tratados fiscales sólo deben cumplir de buena fe los deberes de aquellas obligaciones de los tratados de los que efectivamente forman parte<sup>6</sup>.

### **C. Extensión de beneficios a terceros Estados**

Si bien es cierto que la misma Convención de Viena incluye una sección intitulada “Los Tratados y los Terceros Estados”, también lo es en los dos posible escenarios en los que un tratado dé origen a algún tipo de relación con un tercer Estado (confiriéndole derechos u obligando a dicho tercer Estado) se requiere la aceptación del mismo, además del natural acuerdo entre las partes del tratado que corresponda<sup>7</sup>. Sin embargo, en caso de que dicha aceptación del tercer Estado ocurra, dicha circunstancia puede constituir un acuerdo bilateral con las partes del tratado en cuestión<sup>8</sup>.

Un buen ejemplo de beneficios u obligaciones para terceros Estados es la adhesión, de la que algunos tratadistas que existen dos

5 Lara Patrón, Rubén y De Icaza Hernández, Gerardo A. (coordinadores), *Derecho Internacional Público*, México, IURE, 2007, p. 147

7 Como se señala en Arellano García, Carlos, Op. cit., p. 687.

7 Artículos 35 y 36 de la Convención de Viena.

8 Sorensen, Max, Op. cit., p. 236. Antes, Sorensen hace también una importante aclaración respecto a lo que él llama “falsos ejemplos” de beneficios otorgados a terceros países a través de cláusulas de nación más favorecida, que son en realidad cláusulas bilaterales.

tipos: (i) aquella que sucede en el seno de un tratado que prevé desde el inicio estipulaciones específicas para que el tercer Estado acceda al mismo y (ii) la que implica que las partes de un tratado negocien la entrada de un tercer Estado en el tratado existente entre ellos<sup>9</sup>.

Un buen ejemplo de adhesión a un tratado internacional lo constituye la inclusión de Países Miembros de la OCDE, que acceden a dicha organización internacional a través de un procedimiento previsto por la Convención de la OCDE, es decir, de disposiciones que precisamente regulan la entrada de nuevos miembros a la Organización.

A riesgo de ser repetitivo, es muy importante recalcar que derivado de la naturaleza misma de los tratados fiscales y la consecuente renuncia o limitación a la potestad tributaria de los Estados que los negocian, este autor no ha visto nunca estipulación alguna que permita a terceros Estados adherirse a un tratado fiscal e incluso han florecido las prácticas tendientes a evitar que ello suceda. El caso único de los países nórdicos europeos y su tratado multilateral tiene razones históricas y culturales que van más allá del objeto del presente trabajo, pero baste mencionar que ni siquiera los Estados Miembros de la Comunidad Europea cuentan con un tratado multilateral en materia fiscal, ya que

la integración en materia de impuestos directos no está entre las metas de armonización de la Comunidad<sup>10</sup>.

### III. Los comentarios al Convenio-Modelo de la OCDE

#### A. ¿Qué son los comentarios al Convenio-Modelo de la OCDE?

De conformidad con la Convención de la OCDE, dicho organismo puede, con la finalidad de alcanzar sus metas, tomar decisiones, hacer recomendaciones o llegar a acuerdos con los países miembros, no-miembros y organismos internacionales<sup>11</sup>. De los tres instrumentos antes citados, sólo las decisiones son obligatorias para los países miembros<sup>12</sup>.

Cabe mencionar que el Convenio-Modelo de la OCDE de 1963 y sus posteriores actualizaciones, han sido siempre emitidos en la forma de recomendaciones formuladas por el Consejo de la OCDE<sup>13</sup>.

Por otro lado, las Reglas de Procedimiento de la OCDE establecen que las recomendaciones emitidas de conformidad con el artículo 5 de la Convención de la OCDE deben someterse a la aprobación de los países miembros para que, de considerarlo conveniente, lleven a cabo su implementación<sup>14</sup>.

9 Arellano García, Carlos, Op. cit., p. 690.

10 Terra, Ben J.M y Wattel, Peter J, *European Tax Law*, Fifth Edition, The Netherlands, Wolters Kluwers, 2008, p. 18.

11 Artículo 5. [http://www.oecd.org/document/7/0,3343,en\\_2649\\_34483\\_1915847\\_1\\_1\\_1\\_1\\_0.html](http://www.oecd.org/document/7/0,3343,en_2649_34483_1915847_1_1_1_1_0.html)

12 Artículo 5, inciso (b) de la Convención de la OCDE.

13 Como ejemplo de lo anterior, la versión del Convenio-Modelo de 2008, incluye la recomendación correspondiente. *Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed Version*. OECD, July 2008. p. 411.

14 Ward, David A. et al. *The Interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries on the OECD Model*, IFA (Canadian Branch), IBFD, 2005, p. 132, Regla 18 (b). Engelen, Frank. "Some Observations on the Legal Status of the Commentaries on the OECD Model", *Bulletin for International Taxation*, IBFD, volume 60, n. 3, March 2006, p. 108.

En este orden de ideas, es de concluirse que los comentarios al Convenio-Modelo son una recomendación adoptada por el Consejo de la OCDE, cuya implementación es dejada a la conveniencia de los países miembros, por lo que no son obligatorios para ellos<sup>15</sup>. No obstante, es evidente que existe una “obligación moral” de acatarlos, ya que en mayor o menor medida, dichos países participaron en su formulación o modificación.

***B. ¿Cómo categorizar a los comentarios al Convenio-Modelo en el ámbito del derecho internacional público?***

Muchos y muy extensos artículos se han escrito sobre el estatus de los comentarios al Convenio-Modelo en el marco de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. El tema ha sido incluso objeto de conferencias en las que se han reunido varios de los más afamados tratadistas<sup>16</sup>. Sin embargo, no se ha logrado consenso alguno al respecto.

El centro de la discusión es que no queda claro que los comentarios al Convenio-Modelo puedan ubicarse dentro del artículo 31 de la Convención de Viena como “contexto”,

“acuerdo ulterior entre las partes”, “práctica ulteriormente seguida” o instrumento por el cual las partes pretendieron darle un “sentido especial” a determinados términos del convenio respectivo, por un lado, o dentro del artículo 32 como “medio de interpretación complementario”, por el otro. Como he mencionado en el párrafo anterior, no se ha logrado alcanzar un consenso.

En lo personal, coincidido con David Ward en el sentido en que no existe necesidad de “encasillar” a los comentarios al Convenio-Modelo dentro de la regla general de interpretación<sup>17</sup> o como “medio de interpretación complementario”<sup>18</sup>. Para llegar a tal conclusión, Ward cita los párrafos 4 y 5 de los comentarios a los artículos 27 y 28 (actuales 31 y 32) de la Convención de Viena emitidos por la Comisión de Derecho Internacional, órgano encargado de su preparación. Dichos comentarios claramente señalan que los principios consignados por la Convención de Viena son más bien discrecionales que obligatorios y dependen del juicio de quien lleva a cabo la interpretación. Asimismo, la Comisión de Derecho Internacional reconoce en los comentarios a los artículos 27 y 28 del proyecto de Convención de Viena (actuales

15 Ward, Op. cit., p. 8. Los mismos Comentarios reconocen que, a diferencia de los tratados fiscales, no son obligatorios, sino que pueden ser “...de gran ayuda para la aplicación e interpretación de los convenios, en especial en la resolución de controversias”. OECD, Op. cit., párrafo 29 de la Introducción.

16 El 14 y 15 de septiembre de 2006 se llevó a cabo una conferencia organizada por la Universidad de Leiden sobre este tema, cuyas conclusiones pueden encontrarse en Erasmus-Koen, Monica y Douma, Sjoerd. “Legal Status of the OECD Commentaries – In Search of the Holy Grail of International Tax Law”, *Bulletin for International Taxation*, IBFD, August 2007, pp. 339 e ss. Esta conferencia reunió a grandes doctinarios en la materia como John Avery Jones, David Tillingast, Frank Engelen, etc. Aunque no se llegó a un acuerdo unánime, la lectura del reporte confirma que los Comentarios no son obligatorios, sino un instrumento “de gran ayuda” o auxiliar en la interpretación de los tratados fiscales. Recientemente la Universidad de Viena en Economía y Administración de empresas se avocó al tema nuevamente.

17 Artículo 31 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.

18 Artículo 32 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. Su postura es visible en Ward, David A. “The Role of the Commentaries on the OECD Model in the Tax Treaty Interpretation Process”, *Bulletin for International Taxation*, volume 60, n. 3, March 2006, p. 98.

31 y 32) que se limitó a codificar “algunas reglas generales de interpretación”.

### *Interpretación dinámica o estática de los comentarios*

Problemas adicionales surgen cuando se llega al tema de la aplicación dinámica o estática de los comentarios. Toda vez que el espacio de este trabajo no admite mayor extensión, me permitiré señalar que me inclino por la aplicación estática de los comentarios por las siguientes razones (entre otras):

- Un contribuyente puede aplicar la misma regla distributiva de un tratado de manera distinta dependiendo del Comentario aplicable.

- Los cambios a los comentarios implican una actitud “cubre-huecos” poco deseable.

- Las partes contratantes de un tratado fiscal desconocen los futuros cambios en los comentarios.

- En algunas ocasiones, los cambios son radicales (ver modificaciones de 2003). Más aún, no se puede decir que un cambio a los comentarios sea intrascendente, incluyendo la inclusión de comas o puntos<sup>19</sup>.

- Los cambios a los comentarios son realizados por representantes de los países miembros y, generalmente, no pasan por procesos legislativos.

La relevancia de mi posición respecto a la interpretación estática de los comentarios, deriva del hecho que con algunas modifi-

caciones que la OCDE hizo al comentario al artículo 4, al ser interpretadas de manera dinámica, pueden tener un funesto resultado para una persona que pretenda ser sujeta de los beneficios de un tratado en particular. En la siguiente sección será visible dicho funesto resultado.

## **IV. El artículo 4 del Convenio-Modelo de la OCDE y los cambios y adiciones realizados en 2008**

Una vez que hemos analizado el marco internacional de los tratados y el lugar que ocupan los comentarios al Convenio-Modelo de la OCDE, procederemos a plantear la problemática derivada de los cambios y adiciones hechos a algunos comentarios al artículo 4.

### **A. Generalidades**

Cuando los modelos de tratado fiscal estaban en sus inicios no se le daba mayor importancia al concepto de “Residente”, toda vez que muchos de ellos tenían impuestos impersonales que se basan en un criterio de fuente<sup>20</sup>. No fue hasta el Primer Reporte preparado por la Organización para la Cooperación Económica Europea, organismo antecesor de la OCDE, en el que se estableció el texto como lo conocemos hoy. No obstante lo añejo de dicho Reporte, la referencia utilizada en el actual Artículo 4 del Convenio-Modelo de la OCDE se ha mantenido prácticamente idéntica.

19 Ellis, Maarten J. “The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation – Response to Prof. Dr. Klaus Vogel”, *Bulletin for International Taxation*, IBFD, December 2000, p. 618.  
20 Avery Jones, John F. et al., “The Origins of Concepts and Expressions Used in the OECD Model and their Adoption by States”, *Bulletin-Tax Treaty Monitor*, IBFD, June 2006, p. 230.

## B. Alcance, ¿definición de “Residente”?

Aunque es común que los practicantes o académicos se refieran al artículo 4 del Convenio-Modelo de la OCDE como la disposición que contiene la definición del término “Residente”, tal aseveración no es correcta. El artículo 4 establece:

“A los efectos de este Convenio, el término ‘residente de un Estado Contratante’ significa toda persona que en virtud de la legislación de este Estado esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. Sin embargo, dicho término no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en este Estado por rentas o capital situado en dicho Estado”<sup>21</sup> (énfasis añadido).

Del texto antes transcrito, puede entenderse que el artículo 4 en realidad hace una referencia a la legislación doméstica para efectos de determinar si una persona tiene o no derecho a solicitar la protección de un tratado determinado. En este orden de ideas, el Convenio-Modelo se limita a enumerar algunos de los criterios que pudieran ser utilizados por las legislaciones de los Estados contratantes para establecer la residencia de una persona natural o jurídica.

Lo anterior resulta natural, toda vez que el Convenio-Modelo, en tal calidad, no podría

agrupar todos los criterios “de naturaleza análoga” recogidos por las legislaciones domésticas de los Estados contratantes, por lo que deja a las legislaciones locales dicha labor definitoria del criterio de sujeción personal. Ahora bien, se dan casos (con mucha más frecuencia de lo que se cree) en los que una persona deja de ser residente de un Estado contratante por virtud de una regla de desempate prevista en un tratado fiscal, pero continúa siéndolo para efectos puramente domésticos. Esto generalmente sucede cuando los criterios de la ley doméstica son distintos de los previstos por dichas reglas de desempate<sup>22</sup>.

Así las cosas, es determinante entender que existen dos “niveles” de residentes en lo que puede colocarse una misma persona: uno para efectos de los tratados, que puede perderse por virtud de una cláusula de desempate y otro estrictamente doméstico<sup>23</sup>.

Por otro lado, la segunda parte del primer párrafo del artículo 4, señala que “dicho término no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en este Estado por rentas o capital situado en dicho Estado”. Al respecto, el comentario al artículo 4 siempre señaló, al menos hasta los cambios y adiciones de 2008, que dicha aclaración se refería al cuerpo diplomático y *staff* consular, así como entidades consideradas *conduit companies*<sup>24</sup>. En ambos casos, la razones son, desde mi punto de vista, totalmente comprensibles y tienen sustento en el otorgamiento de los

21 *Model Tax Convention on Income and on Capital*, Condensed Version, OECD, Paris, July 2008. En virtud de que la OCDE no ha emitido la versión del Convenio-Modelo en español, ésta es una traducción libre basada en anteriores Modelos y Convenios firmados por México.

22 Para un análisis más detallado del problema de los residente duales ver Edwardes-Ker, Michael (editor), *Tax Treaty Interpretation*, Ireland, In-Depth Publishing, 1995, Chapter 46, p. 1.

23 Sasseville, Jacques en Maisto, Guglielmo (editor), *Tax Treaties and Domestic Law*, The Netherlands, IBFD, 2006, p. 25.

24 Párrafo 8 del Comentario al artículo 4, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, Condensed Version, OECD, Paris, 2005. Este párrafo fue dividido y adicionado en los cambios de 2008.

beneficios del tratados sólo a los residentes de buena fe, en el último de los casos, y a los ingresos que están de manera específica previstos en las reglas distributivas de los tratados fiscales (recordemos que el personal diplomático y consular se rige por sus propias reglas de derecho internacional en dichas materias, situación reconocida y aceptada por el Convenio-Modelo de la OCDE en su artículo 28).

### C. Los aberrantes cambios y adiciones a los comentarios al artículo 4

Como es sabido por los practicantes y académicos cuya materia de estudio es el derecho tributario internacional, la OCDE gusta de modificar sus comentarios con alguna frecuencia. Como ejemplo de lo anterior, en la última década se han hecho modificaciones en 1997, 2000, 2003, 2005 y 2008.

La OCDE justifica el constante cambio en los comentarios argumentando que la realidad de las transacciones y operaciones internacionales avanza y se moderniza, por lo que –dicen ellos– los cambios en materia tributaria deben “estar al día con la realidad de los negocios”. Si bien lo anterior puede ser verdad, también lo es que la OCDE ha modificado su posición respecto a temas de gran relevancia con una rapidez alarmante.

Un ejemplo de lo antes señalado lo constituye el cambio radical de la OCDE respecto a la aplicación de la legislación CFC o anti-diferimiento por encima de los tratados fiscales: en el Reporte *Tax Treaty Override* emitido por la OCDE en 1989, la OCDE

parecía tomar una posición estrictamente apegada al Derecho Internacional Público, es decir, siguiendo el principio recogido por el artículo 27 de la Convención de Viena, que impide utilizar la legislación doméstica como excusa para incumplir las obligaciones adquiridas a través de un tratado internacional<sup>25</sup>.

Al paso de los años y con una insistente presión de Estados Unidos, la OCDE fue incluyendo disposiciones, básicamente en el comentario al artículo 1, reglas que legitiman dicha sobreposición de la legislación doméstica sobre los tratados fiscales. Dicho lo anterior, hay quienes incluso mencionan que para encontrar argumentos contrarios a lo previsto por la OCDE en los comentarios, sólo hay que revisar los mismos comentarios y allí se encontrará una posición opuesta.

Pues bien, finalmente hemos llegado al centro del problema, la adición que se hizo al párrafo 8.2 del comentario al artículo 4, que a la letra señala:

“8.2. According to its wording and spirit the provision would *second sentence* also excludes from the definition of a resident of a Contracting State foreign-held companies exempted from tax on their foreign income by privileges tailored to attract conduit companies. *It also excludes companies and other persons who are not subject to comprehensive liability to tax in a Contracting State because these persons, whilst being residents of that Contracting State under that State’s tax law, are considered to be re-*

<sup>25</sup> *Tax Treaty Override*, OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, loose-leaf edition, volume II, OECD, Paris, 2000, párrafos 11 en adelante de dicho Reporte.



*sidents of another State pursuant to a treaty between these two States(...)*<sup>26</sup>.

La adición al párrafo 8.2. del Comentario al artículo 4 tiene como finalidad evitar que una persona aproveche su doble condición de residente para efectos de la legislación doméstica, lo que pudiera otorgarle beneficios únicamente disponibles para residentes fiscales de ese país, y de no-residente en términos del tratado, lo que restringiría la potestad tributaria de ese mismo Estado sobre determinados tipos de ingresos<sup>27</sup>.

En principio, reitero que se debe hacer una diferencia entre los residentes a nivel de la legislación doméstica y aquellos que lo son en términos del tratado<sup>28</sup>. El lector podrá preguntarse “pero... ¿no se ha dicho ya que el artículo 4 se refiere a la legislación doméstica para establecer la residencia de una persona?”, cuya respuesta sería en sentido positivo, mas no olvidemos que esta situación de residente “local” y no-residente para efectos de un tratados puede darse por virtud de la aplicación de una regla de desempate.

En la introducción del presente trabajo mencioné que consideraba que las adiciones a ciertos comentarios al artículo 4 son abiertamente contrarias al principio de bilateralidad de los tratados. Pues bien, confirmo esta afirmación. Tomando en consideración que la enorme mayoría de los tratados fiscales existentes son bilaterales, establecer que una persona que ha perdido su residencia como consecuencia de una cláusula de desempate

de un tratado fiscal, dejará de ser residente para efectos de otros convenios tributarios, es un acercamiento absolutamente inadmisibles.

La situación ahora “regulada” por el comentario al artículo 4 puede ilustrarse como sigue: supongamos que una sociedad, residente para efectos en el Estado R por virtud del criterio de constitución, deja de ser residente fiscal en R (a nivel del tratado) como resultado de la regla de desempate prevista en el convenio fiscal existente entre R y W. No obstante lo anterior, la sociedad sigue siendo residente fiscal para efectos de la legislación fiscal de R, ya que su regla de derecho interno así lo señala.

En un segundo momento, la sociedad pretende aplicar los beneficios del tratado celebrado entre R y Z. Dado que dicho tratado sigue el Convenio-Modelo de la OCDE, la sociedad deberá remitirse a la legislación de su Estado (R) para determinar si puede beneficiarse de este convenio. El resultado natural es que, dado que la sociedad cumple con el requisito de la ley domestica, el tratado entre R y Z debe ser aplicable.

No obstante lo anterior, de aplicar la adición al comentario al artículo 4 ello daría como resultado ¡la negación de los beneficios del tratado entre R y Z en virtud de la pérdida de residencia a nivel del tratado entre R y W!

La aberración de esta adición tiene varios orígenes: en principio, la legislación canadiense y del Reino Unido. En segundo

26 *The 2008 Update to the OECD Model Tax Convention*, OECD, Paris, July 2008. Texto en negritas transcrito de manera idéntica al texto original del documento del que se origina la transcripción, lo que indica que dicho texto en negritas es una adición al párrafo 8.2. del Comentario al Artículo 4.

27 Van Raad, Kees, “Dual Residence and 1977 OECD Model Treaty Article 4(1), Second Sentence”, *European Taxation 1990*, p. 27.

28 Van Raad, Kees, “Five Fundamental Rules in Applying Tax Treaties”, en *Liber Amicorum Luc Hinnekens*, (2002), p. 590.

término, una controvertida decisión de la Corte Suprema holandesa y, finalmente, el decidido apoyo del jefe de la Unidad de Tratados Fiscales del Centro de Política Fiscal y Administración de la OCDE<sup>29</sup>.

Por lo que hace a la legislación canadiense, la Sección 250(5) del *Canadian Income Tax Act* prevé que una persona que ha perdido su residencia como resultado de un tratado, la perderá también para efectos de su legislación doméstica. Esta disposición está en vigor desde 1988 para personas jurídicas y a partir de 1998 para personas naturales<sup>30</sup>.

Por su parte, en el mismo sentido se estableció el artículo 249 del *Finance Act* del Reino Unido en vigor a partir del 30 de noviembre de 2003, aunque exclusivamente para sociedades (*companies*).

Distinto de lo anterior fue lo decidido por la Corte Suprema holandesa, que determinó que una sociedad constituida en Holanda dejaba de serlo para efectos del antiguo tratado Holanda-Bélgica, por virtud de una regla de desempate prevista en un acuerdo entre el Reino de Holanda y las Antillas Holandesas<sup>31</sup>. La gran diferencia entre esta decisión y las legislaciones antes citadas, estriba en el hecho de que la Corte únicamente decidió el asunto de la residencia a nivel de tratado,

no a nivel doméstico. Evidentemente, la decisión fue duramente criticada por la academia y por los practicantes en materia fiscal internacional<sup>32</sup>.

En este orden de ideas, la OCDE ha adoptado el enfoque que estos dos antecedentes legislativos y uno más de índole judicial le han otorgado. El resultado de esta adición, que no consta más que de unas cuantas líneas, es contrario a todo lo que se ha mencionado respecto a la bilateralidad de los tratados, en general, y de los tratados fiscales en particular. Utilizar una situación jurídica creada de conformidad con un tratado del que no se es parte, para efecto de negar los beneficios de un segundo tratado es, además, violatorio del principio *pacta sunt servanda* contemplado por el artículo 26 de la Convención de Viena y rematado por el artículo 31(1) de la misma, ya que se estarían alegando cuestiones absolutamente ajenas a un tratado determinado para incumplir con las obligaciones que, al menos en teoría, se adquirieron de buena fe *para ser cumplidas como se acordaron*<sup>33</sup>.

Como corolario a lo anterior, cabe recordar que el inicio del artículo 4 comúnmente incluido por aquellos países que utilizan el Convenio-Modelo de la OCDE en sus

29 Jacques Sasseville hace una enérgica argumentación en favor de la negativa en el otorgamiento de los beneficios de un tratado fiscal a personas que se encuentren en la situación descrita en el ejemplo, visible en Sasseville, Jacques, en Maisto, Guglielmo, Op. cit., pp. 45 et ss.

30 Sasseville, Jacques, en Maisto, Guglielmo, Op. cit., p. 46.

31 Decisión emitida por la Corte Suprema holandesa (*Hoge Raad*) el 28 de febrero de 2001, Caso 35 557, BNB 2001/295.

32 Algunos ejemplos de estas críticas son visibles en: De Kort, "HR 28 February 2001, nr. 35.557: The Supreme Court of the Netherlands Reaches a Questionable Decision in a Triangular Dividend Withholding Tax Case", *Intertax*, 2001 (12), pp. 402 et ss. Creus, Joachim y De Jong, Dennis en Sutter, Franz Philipp y Zehetner, Ulf (eds.) *Triangular Tax Cases*, Austria, Linde Verlag, 2004, pp. 162 et s.

33 Esta interpretación fue considerada errónea en el Congreso Anual de la IFA de 1998 en Londres. Un análisis detallado es visible en el Reporte preparado por Jones, John Avery y Bobbett, Catherine, *European Taxation* 1999, p 19 y Vogel, Klaus "Tax Treaty News: Treaty Entitlement of Dual Resident Companies", *IBFD Bulletin*, 2002, p. 2.

negociaciones, indica: “A los efectos del presente Convenio, el término ‘residente de un Estado Contratante’ significa (...)”. En otras palabras, otro aspecto que la OCDE no contempló al adicionar el párrafo 8.2. del comentario al artículo 4 (o lo pasó por alto de manera consciente), es que el texto mismo de los tratados circunscribe lo que debe entenderse por “residente de un Estado contratante” al ámbito de ESE convenio. Sin embargo, la infortunada adición omite dicha circunstancia y pretende la negación de los beneficios de un tratado a una persona que haya perdido la residencia fiscal (a nivel de tratado), de conformidad de otro acuerdo de voluntades con el que no hay relación jurídica alguna.

Por si lo anterior no fuera argumento suficiente, recordemos que la *regla de oro* en la interpretación de los tratados es desentrañar el sentido otorgado al acuerdo de las partes de un convenio, a través de su texto como expresión auténtica de la voluntad de las partes. En otras palabras, si las partes de un convenio fiscal establecen reglas acordadas y redactas por sus equipos negociadores, en este caso con un alto grado de precisión y claridad, ¿por qué desatender la evidente intención de las partes del convenio?

## V. Conclusiones

A través de mi trabajo he alcanzado las siguientes conclusiones:

1. De ser aplicadas las adiciones al párrafo 8.2. del comentario al artículo 4 resultarían violatorias de los principios de bilateralidad de los tratados internacionales, *pacta sunt servanda* e interpretación conforme al sentido corriente de los términos de un tratado determinado.

2. La OCDE ha iniciado una práctica poco conveniente, que consiste en modificar los comentarios al Convenio-Modelo con la pretensión de cambiar la interpretación de los convenios fiscales en vigor.

3. Estemos de acuerdo o no, los Estados son libres de incluir en sus legislaciones todo lo que consideren conveniente y necesario en atención a los intereses de ese Estado. Dicho lo anterior, si Canadá y el Reino Unido determinaron que la inclusión de las cláusulas citadas era necesario, ello es una determinación soberana. Sin embargo, la OCDE no puede ni debe interferir en las relaciones internacionales creadas entre Estados.

4. Los países miembros de la OCDE han observado prácticamente todos los comentarios al Convenio-Modelo de la OCDE. No obstante lo anterior, ahora que una observación hubiera sido plenamente justificada, todos se abstuvieron de incluir una relativa a este tema.

