
LOS COMENTARIOS AL CONVENIO MODELO DE LA OCDE. SU OBLIGATORIEDAD.

1. Qué son los comentarios al Convenio modelo de la OCDE.
2. Interpretación de los Convenios Internacionales para Evitar la Doble Imposición.
3. La aplicación obligatoria de los comentarios al Convenio modelo de la OCDE.
 - a. Convención de Viena.
 - b. Decreto de promulgación de la Convención de la OCDE.
 - c. Resolución Miscelánea Fiscal.
 - d. Precedentes judiciales.
4. Conclusión.

I. Qué son los comentarios al Convenio modelo de la OCDE.

La Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) es un organismo internacional, del cual México es miembro desde 1994, y que tiene como objetivo (como se desprende del artículo 1 de la Convención que crea a dicho Organismo) promover políticas destinadas a realizar la más fuerte expansión posible de la economía y del empleo y a un aumento del nivel de vida en los países miembros, manteniendo la estabilidad financiera y a contribuir así, al desarrollo de la economía mundial, asimismo busca contribuir a una sana expansión económica entre los países miembros.

Consecuentemente los objetivos de la OCDE no pueden dejar pasar el concepto jurídico fiscal denominada “doble tributación”, figura que sin lugar a dudas violenta todos y cada uno de los objetivos perseguidos por la OCDE.

En estos términos la OCDE, a través de uno de sus departamentos, el Comité de Asuntos Fiscales, se ha avocado a dar solución a este tema.

La OCDE ha elaborado un documento denominado “modelo de convenio fiscal sobre la renta y sobre el patrimonio” (convenio modelo), mediante el cual se propone que los Estados miembros al negociar los respectivos convenios para evitar la doble tributación, utilicen dicho modelo, con la finalidad de tener cierta uniformidad entre toda la red de tratados internacionales.

Es preciso señalar que dicho convenio modelo es el fruto de acuerdos en el seno del Comité de asuntos fiscales, de los países más industrializados del mundo y a través de él se pretende eliminar al máximo la doble tributación entre los países que lo celebren, permitiendo acreditamientos o reconociendo exenciones y autorizando que diversos tipos de ingreso tengan un gravamen a ciertas tasas para que ambos países puedan gravarlos, sin ceder la totalidad de su recaudación a favor de otro Estado.

Ahora bien, partiendo del hecho de que los miembros de la OCDE son países cuyas legislaciones fiscales pueden variar en relación a determinados conceptos, el convenio modelo viene acompañado con una explicación, esta explicación es conocida como los comentarios al convenio modelo, y en ella la OCDE trata de explicar los alcances de cada uno de los artículos del convenio modelo.

El propio convenio modelo, en su párrafo 28 de la introducción señala que para cada uno de los artículos del Convenio se formulan

comentarios detallados con el fin de ilustrar o interpretar sus disposiciones.

Consecuentemente, podemos decir válidamente que los comentarios al convenio modelo, son la explicación detallada de los artículos del convenio modelo, y que otorgan una fuente privilegiada de interpretación.

No obstante lo anterior, la realidad indica que en la negociaciones bilaterales, las partes tienen ciertos intereses específicos que se apartan de lo señalado en el modelo y en esos términos, tendremos artículos pactados que por no corresponder a los del modelo, los comentarios tampoco serán aplicables.

Asimismo, existen ocasiones en las cuales un país determinado, no está de acuerdo con la interpretación o el alcance que un comentario le da a algún artículo del modelo, en estos casos, ese país, así lo manifiesta, para que no se aplique, esa interpretación al caso en concreto.

Los dos casos que se mencionan en los párrafos anteriores fueron previstos por los propios comentarios, cuando se da el primero estamos en presencia de una reserva y en el segundo de los casos ante una observación.

En relación a las reservas, el párrafo 31 de la introducción del modelo señala expresamente lo siguiente:

“31. Aun cuando todos los países miembros están de acuerdo con sus objetivos y disposiciones esenciales, casi todos han formulado reservas en relación con algunas disposiciones del Convenio que figuran en los Comentarios a los correspondientes artículos. Los países no han necesitado formular reservas indicando su intención de utilizar disposiciones suplementarias o diferentes que, según los Comentarios, pueden incluirse en los convenios bilaterales. Ha de entenderse que, en la medida en que ciertos países miembros han formulado reservas, los demás países miembros tendrán libertad de acción en el curso de las negociaciones de convenios bilaterales de aquéllos, de acuerdo con el principio de reciprocidad.”

En relación con las observaciones, el párrafo 30 de la introducción del modelo señala expresamente lo siguiente:

“30. En algunos casos, se han incorporado observaciones a los Comentarios a petición de países miembros que no han podido adherirse a la interpretación dada a los Comentarios al artículo correspondiente. Estas observaciones no suponen, por lo tanto, desacuerdo con el texto del Convenio, si bien proporcionan una indicación en cuanto a la forma en que dichos países aplican las disposiciones del artículo de que se trate.”

Consecuentemente, si bien es cierto que las observaciones no son acuerdos de todos los miembros de la OCDE, también lo es, que respecto de algún supuesto observado un determinado país no esta de acuerdo con la interpretación generalizada de un artículo del modelo, esto es, la observación presupone el supuesto contrario, adoptado por la generalidad.

En virtud de lo anterior, en los casos de las reservas y de las observaciones, los comentarios al modelo no son susceptibles de interpretar las normas de los convenios, ya que dichas normas o no concuerdan con las del modelo o porque la interpretación propuesta no es aceptada por el Estado a quien correspondería aplicarla.

Aunado a lo anterior, en algunas ocasiones los términos de los comentarios no son lo suficientemente claros y requieren ser interpretados a su vez, teniendo esto como consecuencia, la divergencia en interpretaciones, entre los diversas personas que pudiesen estar involucradas en la aplicación de un artículo determinado del convenio.

Esta interpretación, puede ser considerada inclusive por alguna parte como excesiva respecto del texto del tratado, esto es, puede ser considerado un determinado comentario, no como accesorio de un precepto del convenio, sino que dicho comentario esta regulando un supuesto diverso al del convenio modelo.

En consecuencia, la aplicación de los comentarios del convenio modelo tienen diversas complicaciones, como ya mencionamos, las reservas, las observaciones, la ambigüedad en la redacción y los términos de los mismos e inclusive un exceso en los supuestos previstos en relación al texto que le da origen.

En estos términos es importante, conocer que tan obligatoria es la aplicación de estos comentarios, para lo cual antes es importante analizar como se interpretan los tratados internacionales para evitar la doble tributación.

II. Interpretación de los Tratados Internacionales para evitar la doble imposición.

El artículo 31, fracción IV de la Constitución Política señala las contribuciones tienen que estar en una Ley, entendida está, tanto en su sentido formal como material. Asimismo, el artículo 73, fracción VII señala que es facultad del Congreso de la Unión imponer contribuciones suficientes para cubrir el presupuesto.

En virtud de lo anterior, sólo las leyes, en su sentido formal (hechas por el congreso), como en su sentido general (normas abstractas generales) pueden establecer contribuciones.

En este sentido, el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación señala que las disposiciones fiscales que impongan cargas a los particulares son de aplicación estricta. Las disposiciones fiscales que imponen cargas son precisamente las mismas por virtud de las cuales se causa un impuesto, esto es, el sujeto, el objeto, base y la tasa o tarifa.

En virtud de lo señalado, es claro que, con fundamento en un Convenio Internacional no se puede exigir el pago de una contribución, toda vez de que no es una ley en su sentido formal y material.

No obstante, los convenios internacionales si pueden otorgar beneficios a los contribuyentes en relación al carácter internacional que se vea involucrado y que detona la aplicación del Convenio de una forma preferente.

En estos términos, cualquier supuesto que el Estado mexicano pretenda recaudar por concepto de contribuciones tiene que tener su fundamento en una ley emanada del Congreso de la Unión y una vez que se tenga el gravamen causado de conformidad con la legislación nacional y acreditada la característica internacional que provoca la aplicación del instrumento internacional, procede analizar si en términos del mismo es aplicable algún beneficio en el caso concreto.

En estos términos, aún cuando los convenios internacionales en materia de doble tributación presuponen disposiciones fiscales, las mismas no tienen la característica de imponer una carga, sino por el contrario, de otorgar un beneficio, razón por la cual dichos Convenios internacionales no deben de aplicarse estrictamente.

Aunado a lo anterior, no se debe de perder de vista que la interpretación de un Convenio Internacional, tiene reglas especiales de interpretación, reglas que se han elaborado en atención a la particularidad de que en un instrumento internacional interviene más de un país y que ello provoca la mezcla de dos o más sistemas jurídicos.

En este sentido la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, de la cual México es parte, señala en su artículo 31, lo siguiente:

“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 uno 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 forma 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.”

Consecuentemente, es procedente afirmar que las disposiciones de los Convenios en materia de doble imposición, no siguen la regla de aplicación estricta prevista en el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, sino siguen las reglas de interpretación previstas en la Convención de Viena, dándose en estos términos, especial relevancia a los conceptos de “buena fe”, “objeto y fin” y “contexto”.

III. La aplicación obligatoria de los comentarios al modelo de convenio de la OCDE.

Es preciso señalar desde este momento, que los comentarios, no son un convenio internacional, ni son alguna fuente formal del derecho fiscal, los comentarios sólo son una fuente de interpretación privilegiada de los convenios internacionales que se acordaron de conformidad con el Convenio modelo de la OCDE, en estos términos un comentario no

puede ser fundamento, en el sentido constitucional del concepto (artículo 16 Constitucional), sino que el fundamento se debe de encontrar en todo momento en alguna disposición del Convenio internacional, disposición que, en su caso, se interpretará de conformidad con los comentarios.

Así lo señalan los propios comentarios, en el párrafo 29 de la introducción se señala expresamente:

“Dado que los Comentarios han sido redactados y acordados por expertos que representan, en el seno del Comité de Asuntos Fiscales, a los Gobiernos de los países miembros, tienen una particular importancia para el desarrollo del derecho fiscal internacional. Si bien los Comentarios no están destinados en modo alguno a figurar como anexos a los convenios que se firmen por los países miembros, que son los únicos que constituyen instrumentos jurídicos obligatorios de carácter internacional, pueden, no obstante, ser de gran ayuda en la aplicación e interpretación de los convenios y, en particular, en la resolución de controversias.”

Asimismo en los comentarios 29.1 a 29.3, señala que los mismos pueden ser empleados, en esta labor interpretativa, por la autoridad fiscal, por el contribuyente y por los tribunales.

En estos términos cuando, nos referimos en este trabajo a la obligatoriedad de la aplicación de los comentarios, nos estamos refiriendo exclusivamente a su obligatoriedad como un instrumento para la interpretación de los convenios internacional y de ninguna forma se pretende señalar que la obligatoriedad de dichos comentarios es la de un fundamento independiente, entendido como fuente formal del derecho.

Así las cosas, dentro de nuestro sistema jurídico se pueden encontrar cuatro fundamentos para afirmar que es obligatoria la aplicación de los comentarios al convenio modelo de la OCDE, como fuente de interpretación privilegiada, en aquellos casos en los que el convenio internacional ha ser interpretado, fue pactado en los términos propuestos en el convenio modelo de la OCDE.

Estos cuatro fundamentos son, la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados, el decreto de promulgación de la Convención de la OCDE (en la cual México asume determinadas obligaciones), la Resolución Miscelánea Fiscal y algunos precedentes emitidos por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

A. CONVENCIÓN DE VIENA.

Como se señaló anteriormente, un convenio internacional, tiene reglas de interpretación específicas, contenidas en el artículo 31 de la Convención de Viena, en términos de dicho instrumento internacional, un tratado debe 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.

En estos términos el concepto “contexto” reviste una gran importancia, razón por la cual el segundo párrafo del artículo 31 citado, señala que el contexto comprenderá, todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado, asimismo señala que junto con el contexto, habrá de tenerse en cuenta, todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones.

Esencialmente, por contexto debemos entender, un instrumento, de carácter bilateral o multilateral, que sin llegar a ser un convenio internacional, si constituye un acuerdo entre las partes, un acuerdo que puede referirse al convenio, o que precisamente pone reglas acerca de la interpretación del propio convenio.

En este sentido, los Comentarios reúnen las características de lo que la Convención de Viena señala como contexto, toda vez que es un instrumento de carácter multilateral, es emitido por todos los miembros

de la OCDE, y es un instrumento que sirve de base para la elaboración de convenios y que como se señaló anteriormente está hecho con la finalidad de brindar una fuente de interpretación privilegiada.

En estos términos, los convenios internacionales para evitar la doble tributación, deben interpretarse conforme al sentido corriente que se le den a los términos, en el contexto, esto es, en los comentarios, y teniendo en cuenta su objeto y fin.

De esta forma, es claro, desde la perspectiva de la Convención de Viena, que la aplicación de los comentarios para interpretar los convenios internacionales para evitar la doble tributación, no es opcional, sino obligatoria, en los casos en los que el convenio se haya pactado de conformidad con el convenio modelo de la OCDE.

En este punto, es oportuno detenerse a analizar, si un comentario observado es contexto, y más aún si la observación misma puede ser considerada contexto.

En este sentido, si bien el comentario observado y la observación son parte integrante de los comentarios en su conjunto, es claro que ninguno de los dos reflejan el acuerdo entre las partes del instrumento internacional, así, para el Estado que realiza la observación, no puede aplicar el comentario observado, pero de la misma forma y por las mismas razones, la observación, al no tener esta característica de estar acordada por las partes, no puede considerarse como parte del contexto del convenio.

En conclusión, podemos afirmar válidamente que en los casos en que existe una observación (no estar de acuerdo con la interpretación que provoca un comentario determinado), tanto el comentario observado, como la observación misma, no deben ser considerados como contexto y

de esta forma, no son susceptibles de aplicarse como fuente privilegiada para interpretar los convenios internacionales.

Por otro lado, en este punto también es importante mencionar, lo señalado en todos los convenios internacional para evitar la doble tributación, celebrados por México, en relación a la definición de conceptos, cuando los mismos no se encuentran definidos en el texto del propio Tratado. Expresamente señala el párrafo 2 del artículo 3 de los Convenios (en términos genéricos guarda la misma redacción en todos los Convenios celebrados, salvo alguna excepción que no es trascendente en el caso que nos ocupa), que sigue en este punto al Convenio modelo (con alguna diferencia no trascendente en el punto que se aborda), lo siguiente:

“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 se le atribuya por la legislación de este Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio.”

Derivado del texto transcrito, que está en el artículo de las definiciones, un concepto no definido en el tratado, tendrá el significado que le atribuya la legislación del Estado que aplique el Convenio, salvo que del contexto del tratado se infiera una interpretación diferente, esto es, antes de aplicar lo que la legislación nacional establezca respecto de determinado concepto, es necesario analizar si la definición que da la legislación nacional no se opone a la interpretación que del contexto se desprendería del mismo concepto, siendo este el caso, se aplicará la interpretación que brinda el concepto y no la que otorga la legislación doméstica.

El concepto “contexto” que emplea el párrafo 2 del artículo 3 citado, es el que señala la Convención de Viena, razón por la cual, los comentarios son de aplicación obligatoria para interpretar un término no definido, en términos de los Convenios celebrados por México.

B. DECRETO DE PROMULGACIÓN DE LA CONVENCIÓN DE LA ORGANIZACIÓN DE COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICOS.

El artículo V de la Convención de la OCDE, señala que la organización, con el fin de alcanzar sus objetivos puede hacer recomendaciones a los miembros. Asimismo, el artículo VI de la misma Convención señala que las recomendaciones se hace por acuerdo mutuo de todos los miembros.

En estos términos los Convenio modelo actual está soportado por una recomendación del Consejo, adoptada el 23 de octubre de 1997, dicha recomendación señala expresamente:

“EL CONSEJO

I. RECOMIENDA a los gobiernos de los países miembros:

- 1. que prosigan sus esfuerzos para concluir convenios fiscales bilaterales en materia de impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio con aquellos países miembros y, cuando sea oportuno, con los países no miembros, con los que aún no lo hayan hecho, y revisar los convenios existentes que ya no respondan a las necesidades actuales;*
- 2. que cuando concluyan convenios bilaterales nuevos, o revisen los convenios bilaterales existentes, sigan el Modelo de Convenio Fiscal tal como se interpreta por los Comentarios al mismo;*
- 3. que sus administraciones tributarias sigan los Comentarios a los artículos del Modelo de Convenio Fiscal, tal como se modifiquen periódicamente, cuando apliquen e interpreten las disposiciones de sus convenios fiscales bilaterales basadas en dichos artículos;*

II. INVITA a los gobiernos de los países miembros a continuar notificando al Comité de Asuntos Fiscales sus reservas a los artículos y observaciones a los Comentarios;

III. INSTRUYE al Comité de Asuntos Fiscales para que prosiga el examen de las situaciones en las que sea necesario modificar las disposiciones establecidas en el Modelo de Convenio Fiscal o los Comentarios a las mismas a la vista de la experiencia adquirida por los países miembros, y formule las propuestas apropiadas para su actualización periódica.

IV. DECIDE derogar las Recomendaciones del Consejo C(94)11/FINAL (31 de marzo de 1994) y C(95)132/FINAL (21 de septiembre, 1995).”

Asimismo, en el ámbito de aplicación de la Convención de la OCDE, México al incorporarse a la misma hizo una declaración sobre la aceptación de sus obligaciones como miembro de la OCDE, dicha declaración fue suscrita el 14 de abril de 1994 y fue ratificada por el Senado de la República el 10 de mayo del mismo año.

En la declaración mencionada, México señala que asumirá las obligaciones correspondientes a los miembros de la Organización, aceptará las actas de la Organización en vigor al momento del depósito del instrumento. Asimismo, México hizo algunas observaciones a algunos obligaciones que asumía.

Concretamente respecto de la materia fiscal, y por lo que hace a la recomendación del Consejo relativa a la Convención Modelo Tributaria sobre Ingreso y Capital [C(92)122/Final], México señaló que deseaba hacer reservas y observaciones sobre un número limitado de disposiciones contenidas en la Convención Modelo Tributaria, mismas que se plantearía en un documento diverso y se enviarían al Comité de Asuntos Fiscales.

En estos términos es claro el compromiso de México, como Estado, en el sentido de cumplimentar la recomendación hecha por el Consejo de la OCDE, en el sentido de que las administraciones tributarias de los países miembros tendrán que interpretar los convenios de conformidad con los Comentarios.

Si bien es cierto, sólo son recomendaciones, la misma fue aceptada expresamente como una obligación por el Estado Mexicano, razón por la cual no es dable su incumplimiento.

En virtud de lo anterior, el Estado Mexicano y concretamente su Administración Tributaria están obligados con base en las obligaciones que asumieron ante la OCDE a aplicar los comentarios del convenio

modelo para interpretar los tratados internacionales para evitar la doble tributación.

C. RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL.

La regla 2.1.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2003 señala expresamente lo siguiente:

“2.1.1. 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 el 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 celebrados en México.”

En relación con la regla citada es preciso comentar algunas consideraciones:

1. La regla viene a regular, lo que se desprende de la aplicación de la Convención de Viena y de la Declaración sobre la aceptación de obligaciones de México ante la OCDE, por lo que desde un punto de vista jurídico, no es necesaria la regla mencionada para la aplicación de los Comentarios. Ante la derogación de la misma el interprete de la norma puede seguir acudiendo a los comentarios para interpretar un convenio para evitar la doble tributación.

2. Si no es necesaria jurídicamente la regla para la aplicación de los comentarios, cuál es la razón de ser de la misma. En este sentido se pueden señalar dos posibles razones, la primera, que encuentra la justificación de la regla en el hecho de hacer del conocimiento público de una forma eficiente, sin interpretaciones, directa, el hecho de que la aplicación de los comentarios es posible para interpretar convenios para evitar la doble imposición. Esto es, solamente con una finalidad de publicidad de lo que se desprende la Convención de Viena y de la

Declaración sobre la aceptación de obligaciones de México ante la OCDE.

Una segunda razón puede radicar en el hecho de que como la resolución miscelánea fiscal tiene su fundamento en el artículo 35 del Código Fiscal de la Federación y ésta disposición sólo permite la aplicación de la resolución miscelánea fiscal en beneficio del contribuyente, se podría pensar que los comentarios al convenio modelo sólo se pueden utilizar en aquellos casos en los que benefician al contribuyente y no viceversa.

Desde esta segunda postura, es claro que la regla miscelánea estaría en una posición, derivada de la cual el único fundamento para la aplicación de los comentarios es la propia resolución miscelánea, situación con la que no podemos estar de acuerdo, toda vez que, como se expresó, la aplicación de los comentarios encuentra su fundamento en ordenamientos superiores a la resolución miscelánea.

En virtud de lo anterior, desde esta perspectiva la regla sólo tiene una finalidad informativa o de publicidad, sin que se considere que el único fundamento para aplicar los comentarios es precisamente la resolución miscelánea.

3. Como se pudo observar en la transcripción de la recomendación del Consejo de la OCDE de 1997, la recomendación de 1995 ya fue derogada y consecuentemente sustituida por la de 1997.

D. PRECEDENTES JUDICIALES.

En materia judicial la experiencia en resoluciones en las que se involucre la aplicación de los comentarios al modelo de la OCDE es muy reducida, sin que en ningún caso esta experiencia haya generado alguna jurisprudencia, lo único que se tiene son precedentes del Tribunal

Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, sin que haya publicado aún del Poder Judicial Federal.

Los precedentes, por vías distintas consideran obligatoria la aplicación de los comentarios para interpretar las disposiciones de un convenio para evitar la doble imposición.

En un primer caso, funda la obligatoriedad en la regla miscelánea a la que aludimos anteriormente, y en segundo supuesto en la convención de Viena a la que también hicimos referencia en los párrafos precedentes.

DOBLE TRIBUTACIÓN.- APLICACIÓN OBLIGATORIA DE LOS COMENTARIOS AL MODELO DE LA OCDE.-

El artículo 35 del Código Fiscal de la Federación permite a los funcionarios fiscales facultados, emitir criterios para la aplicación de las disposiciones fiscales; los cuales, si son publicados en el Diario Oficial de la Federación, derivan derechos para los particulares. Así, tenemos que si se publicó en el Diario Oficial de la Federación, que los Comentarios al Modelo de la OCDE para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal, son obligatorios para las autoridades fiscales en la interpretación de los tratados celebrados por México, siempre que sean congruentes con dichas disposiciones y correspondan a las explicaciones técnicas emitidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, éstos podrán ser invocados por los particulares, para la debida interpretación y aplicación de los tratados para evitar la doble imposición en los que México sea parte. (22)

Juicio de Nulidad No. 100(20)33/97/20328/96.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 13 de enero de 1998, por unanimidad de 4 votos con la ponencia modificada.- Magistrado Ponente: Luis Carballo Balvanera.- Encargado del Engrose: Magistrado Rubén Aguirre Pangburn.- Secretaria: Lic. Susana Ruíz González. (Tesis aprobada en sesión de 24 de febrero de 1998)

Como se señaló anteriormente, el origen de la regla lo debemos encontrar en una finalidad de publicidad, no de generar derechos al contribuyente en este supuesto, el derecho lo tiene con fundamento en ordenamientos superiores a la resolución miscelánea.

DOBLE TRIBUTACIÓN.- APLICACIÓN DE LOS COMENTARIOS AL MODELO DE LA OCDE, CONFORME A LA CONVENCIÓN DE VIENA.-

La Convención de Viena establece reglas para la interpretación de los tratados internacionales, la cual al haberse suscrito y ratificado por México, se convierte en derecho interno mexicano y consecuentemente, son obligatorias para el juzgador. Por su parte, el artículo 31 de dicha Convención señala, entre otras reglas, que un tratado debe interpretarse de buena fe, en su contexto y teniendo en cuenta su objeto y fin; el contexto comprende, entre otros elementos: a) Todo acuerdo

que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de su celebración, 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. Así, en atención al citado precepto, se acepta como uno de los fines de los convenios celebrados entre los gobiernos de los distintos países para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta y el capital, precisamente el de evitar que simultáneamente, dos o más países impongan ese tipo de gravámenes a una persona por un mismo hecho imponible. En virtud de que dichos convenios se pactaron conforme al modelo elaborado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), los mismos son fuente privilegiada para la interpretación de los tratados referidos y no una norma obligatoria, siempre que los Gobiernos de los residentes en los países, sujetos a controversia, hayan participado en la elaboración de ese instrumento sin formular reserva alguna respecto del comentario de que se trate o del precepto comentado. En consecuencia, si los Estados Unidos de Norte América y México aceptaron el Modelo citado, los comentarios contenidos en él, deben ser atendidos como fuente privilegiada para la interpretación del Tratado celebrado entre ellos para Evitar la Doble Tributación e Impedir la Evasión Fiscal. Lo anterior, es sin perjuicio de que en los casos en que el particular se beneficie de la aplicación de estos comentarios y siempre que se mantengan las disposiciones generales vigentes relacionadas con dicha obligatoriedad, se consideren obligatorios en los términos del precedente cuya voz dice: DOBLE TRIBUTACIÓN.- APLICACIÓN OBLIGATORIA DE LOS COMENTARIOS AL MODELO DE LA OCDE. (21)

*Juicio No. 12666/98-11-06-3/99-S2-06-02.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 7 de septiembre de 1999, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrado Ponente: Rubén Aguirre Pangburn.- Secretaria: Lic. Susana Ruiz González
(Tesis aprobada en sesión de 7 de septiembre de 1999)*

Esta tesis es mucho más precisa, más fuerte en sus consideraciones, sólo es criticable la última remisión a la tesis a que se hizo referencia en primer término. Podría decirse inclusive que, hay un inclinación a señalar que se consideran obligatorios sólo cuando beneficien al contribuyente y no en todos los casos. Este último sentido no es definitivo, ni la tesis es terminante en el mismo.

IV. CONCLUSIÓN.

En conclusión podemos afirmar que hay fundamento para sostener que los comentarios al convenio modelo fiscal de la OCDE son de aplicación obligatoria para interpretar el sentido de las disposiciones contenidas en un tratado para evitar la doble tributación, en la medida en que

dichas disposiciones se hayan pactada de conformidad con el convenio modelo.
