



Interpretación de Tratados Internacionales Tributarios. ¿Y el Derecho interno?

139

La presentación de este tema ante el Comité de Precedentes de la International Fiscal Association (IFA)-Grupo Mexicano, deja claro que es necesario reflexionar sobre la importancia del Derecho interno como componente fundamental –aunque sustentado en un criterio de pertinencia– dentro del procedimiento de interpretación de Tratados Internacionales



Dr. Manuel L. Hallivis Pelayo,
Magistrado de la Sala
Superior del TFJFA

ANTECEDENTES

Ante el contenido del Artículo 3.2 del Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), ha sido motivo de debate si se debe aplicar la Convención de Viena en forma secuencial y si, además, se debe o no acudir al Derecho interno (legislación nacional) en algún momento del procedimiento.

Ese debate fue el motivo para presentar este tema ante el Comité de Precedentes de la IFA-Grupo Mexicano. Evidentemente, el principio de la interpretación común o de “concordancia” es un principio rector que nos motiva a buscar que los Tratados internacionales tributarios, para que logren sus objetivos últimos, sean aplicados de igual manera en todos los países que sean signatarios de un mismo Tratado, pues lo deseable es que los intérpretes en ambos Estados apliquen las disposiciones convencionales de la forma más homogénea y concordante posible, logrando consistencia en la interpretación.

ARGUMENTACIÓN DE LAS PARTES

La metodología para ello dista mucho de ser clara, y aún hay voces que discuten temas que ya eran pacíficos en la doctrina, como la pertinencia de la Convención de Viena para la interpretación de los Tratados, o considerar que se debe aplicar un Tratado sin metodología alguna.

140

En este complicado entramado, aplicar el Derecho interno directamente es una tentación que puede frustrar los objetivos de un CDT (Convenio para Evitar la Doble Tributación), pues puede llevar al absurdo de que sólo se aplique éste último (el Derecho interno de cada país) y se pase por alto lo convenido por los Estados Contratantes. Por ello, debemos poner en claro la metodología que nos precise en cuál fase del proceso de aplicación de un CDT es posible acudir a la legislación interna y bajo qué condiciones. Tal es el propósito de este trabajo.

La interpretación de Tratados sirve para identificar la intención de las partes contratantes, pero sólo lo que convinieron, y por supuesto que eso no incluye lo que en opinión de alguien debieron decir o debieron querer decir. Es aquí donde entra en juego

la Convención de Viena Sobre el Derecho de los Tratados.

El Derecho Internacional es esencialmente consuetudinario. Por ello, y por su creciente importancia, la Comisión de Derecho Internacional de la Asamblea General de las Naciones Unidas inició en 1949 un proyecto de codificación que concluyó el 22 de mayo de 1969, el cual fue aprobado en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, firmada por México el 23 de mayo de 1969, y que entró en vigor el 27 de enero de 1980. La Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, que precisamente representa la codificación de la costumbre en el Derecho Internacional, tiene como base fundamental el respeto a la soberanía de cada Estado y el cumplimiento de los compromisos internacionales (*pacta sunt servanda*), dando una guía aceptable respecto del procedimiento para negociar Tratados internacionales y de las normas relativas a su cumplimiento. Asimismo, en esa Convención se estableció que una parte no puede invocar las disposiciones de su Derecho interno como justificación del incumplimiento de un Tratado.

Si no existiera el principio *Pacta Sunt Servanda*, seguiríamos frente a un Derecho Internacional no vinculante a las partes y, al no ser vinculante, el cumplimiento de esas obligaciones resultaría optativo, máxime en esta era de globalización, donde se necesitan reglas claras de interacción entre los Estados.

Lo que tiene más relevancia para nosotros es que en su articulado se establecen una serie de reglas o cánones de interpretación, los cuales no pretenden codificar todas las máximas existentes, sino buscar un balance entre las principales escuelas de la interpretación. No sólo autores de países de influencia romano-germánica, sino también de países anglosajones, reconocen que la interpretación de Tratados internacionales se encuentra regida por la Convención de Viena, cuyas reglas de interpretación se aplican a todo tipo de Tratados, y aun países que no han firmado la Convención pueden ser vinculados por sus preceptos.

La regla general de interpretación de los Tratados se encuentra prevista en el artículo 31 de la Convención de Viena; según ésta, un Tratado

deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente de sus textos, considerando el contexto de los términos y teniendo en cuenta su objeto y fin.

Ahora bien, respecto a cómo interpretar un Tratado en materia fiscal, tenemos que atender también al artículo 3(2) del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE, mismo que establece:

Para la aplicación del Convenio en cualquier momento por un Estado Contratante, cualquier término no definido en el mismo, a menos de que de su contexto se infiera una interpretación diferente, tendrá el significado que la atribuya la legislación de este Estado relativa a los impuestos, a los que se aplica el presente Convenio, cualquier término bajo la legislación fiscal aplicable de este Estado prevalecerá sobre el significado previsto para dicho término bajo otras leyes de este Estado.

Al respecto, se deja ver que el Derecho interno también tiene un papel relevante en la interpretación de los Tratados, pero lo más importante es cómo y cuándo debe acudir a ese Derecho.

Para identificar la pertinencia de acudir al Derecho interno en la aplicación de un Convenio, conforme al artículo 3(2) del Modelo Convenio de la OCDE antes citado, es importante primero referirnos a algunos conceptos relevantes.

1. Qué constituye un término no definido
2. Metodología para aplicar el significado doméstico
3. ¿Se debe aplicar primero la Convención de Viena?

Para ejemplificar la importancia del artículo 3(2) y la relevancia de los conceptos antes referidos, podemos referirnos a un caso resuelto en México relativo a regalías, por el que una sociedad controladora "A" que tiene su sede en un país europeo, celebra un contrato de licencia de un *software* especial no para computadoras, con otra empresa que es su subsidiaria y residente en México "B".

La empresa subsidiaria y residente en México retuvo por regalías, aplicando una tasa del 10%, en virtud de existir un CDT firmado por México y el país de la

sociedad controladora "A", pues si no existiera ese CDT debería haberse retenido el 25%.

Sin embargo, la sociedad extranjera solicitó la devolución de la retención pagada, argumentando que el *software* objeto de la operación no era considerado objeto de regalías conforme a la legislación mexicana, por lo cual era incorrecto que se aplicara una tasa de retención correspondiente a pago por regalías, aun cuando se aplicara la tasa reducida contemplada por el CDT.

Al respecto, resulta relevante que el artículo 12(3) del Tratado para evitar la doble Tributación en materia de impuesto sobre la renta (ISR) celebrado por el país de residencia "A" y México, establecía que el término *regalías* significaba los pagos de cualquier clase recibidos como contraprestación *por el uso o derecho de uso de cualquier derecho de autor*.

El argumento de la parte actora era que ese *software* no podía considerarse objeto de derechos de autor y, por tanto, tampoco de regalías. Para resolver ese asunto, que sirvió para definir jurisprudencialmente la metodología para interpretar CDT, se acudió al Convenio para evitar la doble tributación relevante y se vio que el término "derechos de autor" no se encontraba definido, y entonces se acudió a la legislación en materia de propiedad intelectual.

En ese caso, se resaltó la importancia de atender a la Convención de Viena, la cual, como metodología para la interpretación, da una indicación secuencial de acudir primero a la literalidad del Tratado, posteriormente al contexto –interpretación sistemática– y finalmente atender a una interpretación teleológica – objeto y fin del Tratado.

Al respecto, es importante tener en cuenta el momento en que se puede acudir a al artículo 3(2) del Modelo Convenio de la OCDE. La discusión doctrinaria se centra en si se puede aplicar directamente lo establecido en el artículo 3(2) del Modelo Convenio.

En opinión del suscrito, la aplicación del artículo 3(2) debe hacerse con sumo cuidado, pues se está interpretando un Tratado, y acudir al Derecho interno podría restar importancia y apego a lo establecido en los Tratados internacionales de que se trate.

El artículo 3(2) del Modelo Convenio sólo se refiere a la remisión al Derecho interno cuando se trate de un término no definido. Por ello, primero debe

realizarse una revisión del Tratado de referencia, para verificar si el **término** está o no definido en el mismo, siguiendo las reglas de interpretación establecidas en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. Posteriormente, en caso de que el término no se encuentre definido, se debe determinar si del contexto del Tratado puede considerarse definido ese término y sólo en caso contrario, resultará aplicable lo establecido en el artículo 3(2) del Modelo Convenio y por tanto, la remisión al Derecho interno o “nacional”.

Algunas ocasiones resulta complejo distinguir respecto del contexto del Tratado, y se llega a dilemas difíciles de resolver; sin embargo, se debe tener presente que en interpretación y aplicación de los Tratados, el contexto de los mismos prevalece sobre el Derecho interno. Es decir, en atención precisamente al artículo 3(2), primero debemos acudir al Tratado utilizando la metodología de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, y sólo cuando encontremos un término no definido y –además– el contexto no nos diga nada que nos permita resolver el caso, es cuando acudiremos al Derecho interno.

Es decir, en atención precisamente al Artículo 3(2), primero debemos acudir al Tratado utilizando la metodología de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, y sólo cuando encontremos un término no definido y, además, el contexto no nos diga nada que nos permita resolver el caso, es cuando acudiremos al Derecho interno.

142

CONCLUSIONES

La conclusión es, entonces:

1. Si hay un significado del término en el Tratado, se aplica éste.
2. Si el contexto da un significado al concepto, no se debe acudir a la legislación local.
3. Aun cuando la legislación interna sea diferente, se seguirá usando el significado del Tratado.
4. En última instancia, acudiremos al Derecho interno, en busca de la definición del “término no definido”, sólo cuando se cumpla este último requisito y el contexto no nos diga nada en contrario.

Hay que tomar en cuenta que cada caso es diferente, pero lo que no cambia es la metodología. Primero

hay que aplicar la Convención de Viena, y sólo en caso de que encontremos un término no definido, debemos acudir al Derecho doméstico, empezando por la legislación tributaria, y si el Derecho tributario no nos da la respuesta, entonces se aplica el Derecho interno o nacional.

Sin embargo, se reitera que lo más sano es que exista un buen Capítulo de definiciones que evite que un Estado pretenda incrementar sus derechos impositivos más allá de lo permitido por las definiciones un Tratado.

Contar con una metodología de interpretación de Tratados homogénea, aporta seguridad jurídica a las partes y a sus habitantes. Por ello es que resulta tan importante que nos pongamos de acuerdo en la forma de aplicar el Artículo 3(2) del Modelo Convenio.

En un panel realizado en el marco del último Congreso de la IFA celebrado en Boston, EUA, en septiembre de 2012 –en el cual fui panelista–, se concluyó en relación con el artículo 3(2) del Modelo Convenio de la OCDE que la remisión directa a esa disposición puede resultar muy peligrosa porque, de hacerlo en forma indiscriminada, fragmentaría la interpretación de los Tratados internacionales. Además, siempre existe la tentación de acudir directamente al Derecho nacional, pues cualquier intérprete se siente más cómodo resolviendo de acuerdo con su propia legislación, pero ello puede frustrar el objetivo de los CDT.

El diálogo jurisprudencial ya se está dando en el ámbito internacional, y se está realizando un mayor esfuerzo por seguir reglas homogéneas en la metodología de interpretación y aplicación de los Tratados. Contar con una metodología de interpretación de Tratados homogénea, aportará seguridad jurídica a las partes y a sus habitantes. Por ello es que resulta tan importante que nos pongamos de acuerdo en la forma de aplicar el Artículo 3(2) del Modelo Convenio de la OCDE.

De hecho, en opinión de algunos de los asistentes a la sesión del Comité de Precedentes en que abordé este tema, existe un riesgo latente de que el artículo 3 (2) del Modelo Convenio de la OCDE al permitir la remisión del Derecho Interno, lleve a interpretaciones que caigan en figuras como el *treaty overriding*. •