INTERPRETACIÓN DE TRATADOS INTERNACIONALES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN MATERIA DE IMPUESTOS DIRECTOS

Elías Adam Bitar

INTRODUCCIÓN.

El presente trabajo tiene por objeto determinar con precisión los métodos de interpretación que resultan aplicables a los tratados internacionales para evitar la doble imposición en materia de impuestos directos dentro del sistema jurídico mexicano.

Ante la ausencia de una disposición expresa que establezca los métodos interpretativos que resultan aplicables a los mencionados instrumentos internacionales, es necesario realizar una análisis de nuestro sistema jurídico, a fin de establecer ciertos puntos de partida sobre los cuales podamos iniciar el estudio del presente tema. Para ello, será necesario uniformar criterios respecto de ciertos términos que comúnmente resultan equívocos, y una vez hecho lo anterior, realizar un análisis teórico basado en argumentos generales de validez jurídica dentro del sistema en su conjunto, más que de la mera posibilidad de hacer prevalecer una postura en criterios de aislados de legalidad.

INTERPRETACIÓN, INTEGRACIÓN Y APLICACIÓN DE LAS DISPOSICIONES JURÍDICAS.

Antes que nada es importante destacar las diferencias entre la interpretación, la integración y la aplicación de las normas jurídicas.

Las disposiciones jurídicas contenidas en un sistema tienen como fin ulterior primordial el ser aplicadas y para ello deben ser formuladas e interpretadas.

Interpretar una norma no es otra cosa que el desentrañar su sentido, saber lo que la norma dice, representar racionalmente una proposición normativa derivada del enunciado de la norma, por virtud del cual se atribuya la prohibición, permisión, orden o individualización de consecuencias señaladas en el texto expreso de la ley.

Por virtud de la interpretación, el jurista realiza un <u>razonamiento intelectivo</u> y conceptualiza el contenido semántico-jurídico de la expresión en una proposición racionalmente elaborada que corresponde íntegramente al texto expreso de la norma a fin de poder <u>comprender</u> su significado o sentido.

Por virtud de lo anterior, incluso el dispositivo jurídico formulado del modo más claro y expreso debe ser interpretado a fin de poder atribuir las consecuencias de derecho establecidas en la norma a la situación fáctica correspondiente, dicha condición de interpretación obligatoria pasa desapercibida en muchos casos debido a que puede incluso reducirse a una función mecánica por parte del intérprete.

Otra cosa muy distinta a la interpretación es la integración de las lagunas de la ley, dicha tarea deriva de una exigencia sistemática atribuida a los ordenamientos jurídicos modernos: la plenitud del sistema.

En aras de la plenitud del sistema, los juristas han desarrollado varios sistemas para hacer frente a las lagunas de la ley, entre las que se encuentran la inserción de normas generales de inclusión y/o exclusión.

Por virtud de dichas normas se fuerza al sistema jurídico a ofrecer una respuesta jurídica a toda circunstancia que pueda presentar la realidad, sea por la aplicación de la integración jurídica de las lagunas de la ley (*vgr*. analogía o sentido contrario); o mediante la atribución general de consecuencias a las conductas excluidas del sistema (*vgr*. “todo lo que no se prohíbe expresamente, se entiende permitido”).

En ese orden de ideas, la integración jurídica de las lagunas de la ley presupone la inexistencia de una norma para la solución del problema jurídico planteado, razón por la que la interpretación de las normas no resulta suficiente para resolver el problema, ya que de nada sirve saber qué dice la ley cuando la situación a resolver no se establece expresamente en la misma, por ello, en adición a la elaboración racional de proposiciones normativas derivadas del texto de la ley, es necesario realizar una <u>razonamiento valorativo</u> entre la situación expresamente regulada y la situación que se pretende resolver, a fin de <u>valorar</u> si el sentido normativo del texto legal resulta aplicable a la situación no prevista por algún criterio analógico, o si por contener una razón contraria a la de la ley, resultaría aplicable una proposición normativa contradictoria a la contenida en el sistema.

Otra cosa distinta a la interpretación y también a la integración es la aplicación de las norma jurídicas, en ella, las proposiciones comprendidas por medio de la interpretación o valoradas por medio de la integración son <u>asignadas</u> a una situación específica por medio de la elaboración de un <u>razonamiento de atribución de consecuencias de tipo silogístico</u> en el que la premisa mayor la constituye la proposición normativa comprendida o valorada; la premisa mayor se integra por la situación concreta que será

resuelta; y la conclusión por la ejecución del mandato normativo en la realidad.

Una vez distinguido lo anterior, es importante recordar que el presente trabajo pretende señalar, bajo bases generales, los métodos de interpretación que resultan aplicables a los tratados internacionales para evitar la doble imposición en materia de impuestos directos; razón por la cual únicamente se ocupará de dicha postura y, en consecuencia, únicamente de forma tangencial se abordará la posibilidad o imposibilidad de integrar jurídicamente su contenido en caso de que se presentara alguna laguna.

INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS FISCALES MEXICANAS.

Sin lugar a dudas, el presente apartado se refiere al contenido del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, que es el precepto legal que establece el criterio de interpretación aplicable a las normas de carácter fiscal al tenor de lo siguiente:

> *"Artículo 5.- Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.*
>
> *Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal."*

Del texto del artículo se desprenden las siguientes conclusiones: (i) las normas que se refieren a los elementos constitutivos de una contribución, las que fijan excepciones y las que imponen infracciones o sanciones se deben "aplicar" estrictamente; (ii) las otras normas contenidas en ordenamientos fiscales pueden "interpretarse" conforme a cualquier método de "interpretación" jurídica, y; (iii) la legislación federal común resulta de aplicación supletoria al derecho fiscal federal, en la medida que dicha aplicación no contravenga la naturaleza propia del derecho fiscal.

De la lectura de lo anterior y atendiendo a los razonamientos expuestos con anterioridad se advierte que el artículo en cuestión adolece de dos serios errores de técnica legislativa, mismos que deben ser aclarados para que a la luz del presente trabajo pueda ser comprendido el auténtico alcance del precepto en estudio.

El primer error es el señalar que las normas fiscales son de “aplicación” estricta. Dicha expresión no concuerda con el objetivo del artículo en análisis ya que, independientemente de la rigidez usada para la aplicación o ejecución de las normas tributarias, la pretensión del dispositivo y el sentido generalmente aceptado de la norma se encamina a determinar que las disposiciones fiscales son de ESTRICTA INTERPRETACIÓN, es decir, a fin de desentrañar el sentido de cualquier norma fiscal no es legalmente permitido usar ningún tipo de integración jurídica.

El segundo error que se desprende del artículo, es el señalar que para las demás normas fiscales es válido el uso de cualquier método de interpretación jurídica. Lo anterior no constituye un error *per se*, sino que dicho error se verifica al desprender del contexto del artículo la conclusión (a *contrario sensu*), de que las normas fiscales que establecen cargas a los particulares no pueden ser interpretadas mediante algún método de interpretación jurídica, ya que ello volvería inoperante el sistema jurídico fiscal mexicano, en atención a lo señalado anteriormente.

Lo que pretende señalar el artículo en análisis, y el sentido que generalmente se le atribuye al texto criticado es la permisión del uso de técnicas de INTEGRACIÓN DE LA LEY a fin de colmar las lagunas legales que se pudieran encontrar respecto de las normas fiscales que no establecen cargas a los particulares.

En apoyo a lo anterior, la Suprema Corte de Justicia de la Nación y nuestros tribunales federales han sentado varios precedentes, e incluso jurisprudencia, señalando la procedencia de las técnicas de interpretación para desentrañar el sentido de las normas fiscales que establecen cargas a los particulares, sin que se entienda que por ello se viola el principio de interpretación estricta que impera en la materia:

> *Octava Época; Instancia: Tercera Sala; Fuente: Semanario Judicial de la Federación; Tomo: VII, Abril de 1991; Tesis: 3a./J. 18/91; Página: 24*
>
> ***LEYES FISCALES. LA INTERPRETACION SISTEMATICA DE SUS NORMAS NO CONTRAVIENE LOS PRINCIPIOS DE INTERPRETACION Y APLICACION ESTRICTA Y DE LEGALIDAD QUE RIGEN EN DICHA MATERIA.*** *Si bien es cierto que la interpretación y aplicación de las normas impositivas es estricta, también es cierto que resultaría imposible interpretar cada precepto considerándolo fuera del contexto normativo del que forma parte, ya que de ser así, cualquier intento estricto de interpretación resultaría infructuoso para determinar el sentido y alcance de las normas. Toda norma requiere de una interpretación, aunque sea literal, sin importar su rango, ya sea constitucional, legal, reglamentario, contractual o de cualquier otra índole, y un principio de hermenéutica obliga a interpretar los preceptos jurídicos en función a los demás*

que integran el ordenamiento al que pertenecen, y en función a los demás ordenamientos que integran un determinado régimen jurídico; sin que ello implique que en materia impositiva una interpretación estricta pero al fin y al cabo interpretación, vaya a obligar al sujeto pasivo de la norma tributaria al pago de contribuciones no establecidas en las leyes fiscales. En consecuencia, interrelacionar las normas de manera sistemática no viola el principio de interpretación y aplicación estricta que rige la materia fiscal, ni el principio de legalidad que prevalece en dicha materia, de acuerdo con el artículo 31, fracción IV, constitucional.

Amparo en revisión 2825/88. Sanko Industrial, S.A. de C.V. 8 de octubre de 1990. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Salvador Rocha Díaz. Secretario: José Pastor Suárez Turnbull.

Amparo en revisión 1825/89. Rectificaciones Marina, S. A. de C.V. 23 de noviembre de 1990. Cinco votos. Ponente: Salvador Rocha Díaz. Secretario: José Pastor Suárez Turnbull.

Amparo en revisión 1720/90. Administraciones y Coordinaciones, S.A. de C.V. 13 de diciembre de 1990. Cinco votos. Ponente: Salvador Rocha Díaz. Secretario: José Pastor Suárez Turnbull.

Amparo en revisión 2217/90. Proveedores de Servicios Equipo y Materiales, S.A. 11 de marzo de 1991. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Salvador Rocha Díaz. Secretario: Abraham Calderón.

Amparo en revisión 873/89. Explosivos Mexicanos, S.A. de C.V. 8 de abril de 1991. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Salvador Rocha Díaz. Secretario: José Pastor Suárez Turnbull.

Tesis de Jurisprudencia 18/91 aprobada por la Tercera Sala de este alto Tribunal en sesión privada celebrada el quince de abril de mil novecientos noventa y uno. Unanimidad de cuatro votos de los señores ministros: Presidente Salvador Rocha Díaz, Mariano Azuela Güitrón, Sergio Hugo Chapital Gutiérrez y José Antonio Llanos Duarte.

Novena Época; Instancia: Segunda Sala; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; Tomo: X, Diciembre de 1999; Tesis: 2a. CXLII/99; Página: 406.

LEYES TRIBUTARIAS. SU INTERPRETACIÓN AL TENOR DE LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 5o. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. *Conforme a lo establecido en el citado numeral, para desentrañar el alcance de lo dispuesto en las normas que establecen el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de una contribución y las excepciones a ésta, las respectivas disposiciones deben aplicarse en forma estricta, mientras que la interpretación del resto de las disposiciones tributarias podrá realizarse aplicando cualquier otro método de interpretación jurídica. Ante tal disposición, la Suprema Corte de Justicia considera que la circunstancia de que sean de aplicación estricta determinadas disposiciones de carácter tributario, no*

impide al intérprete acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de las normas, cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado, ya que el efecto de la disposición en comento es constreñir a aquél a realizar la aplicación de la respectiva hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella, una vez desentrañado su alcance.

Contradicción de tesis 15/99. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Segundo en Materia Civil del Sexto Circuito, antes Segundo del propio circuito y el Segundo en Materia Administrativa del Tercer Circuito, por una parte, y el Tercero en Materias Administrativa y de Trabajo del Cuarto Circuito, anteriormente Tercero del propio circuito, por la otra. 15 de octubre de 1999. Unanimidad de cuatro votos. Ausentes: Mariano Azuela Güitrón y José Vicente Aguinaco Alemán, quien fue suplido por Juventino V. Castro y Castro. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rafael Coello Cetina.

Nota: Esta tesis no constituye jurisprudencia pues no trata el tema de la contradicción que se resolvió.

Octava Época; Instancia: Primer Tribunal Colegiado Del Décimo Quinto Circuito; Fuente: Semanario Judicial de la Federación; Tomo: VIII, Julio de 1991;Página: 183.

NORMAS FISCALES. SON SUSCEPTIBLES DE INTERPRETACION. *Si bien es cierto que el código fiscal del estado establece que las normas de derecho tributario que establezcan cargas a los particulares y las que señalen excepciones a las mismas, serán de aplicación estricta, también lo es que, dicho sentido estricto se refiere a la aplicación de las cargas impositivas sin distingos, siempre que encuadren en las hipótesis o supuestos contenidos en los preceptos por aplicar, pero en ningún momento se refiere a que una norma fiscal no pueda ser interpretada jurídicamente, pues precisamente, la Ciencia del Derecho enseña que debe atenderse al contenido literal de la norma, o a su interpretación jurídica cuando exista obscuridad, ya que tal interpretación ayuda a precisar el significado correcto de ciertos términos o signos.*

Amparo directo 346/90. Metsuschita Internacional de Baja California. 6 de febrero de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Miguel Angel Morales Hernández. Secretaria: Magdalena Díaz Beltrán.

Así las cosas, el artículo en análisis debería redactarse de la siguiente forma a fin de cumplir con las finalidades técnicas que debe colmar en nuestro sistema legal:

> "Artículo 5.- Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como

las que fijan las infracciones y sanciones deben ser interpretadas conforme al sentido literal de sus términos. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las demás disposiciones fiscales podrán ser integradas, incluso por analogía. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal." (se enfatizan los cambios sugeridos)

Con la redacción señalada, queda perfectamente claro, en el marco de la Hermenéutica Jurídica, el objeto, alcances y funciones del precepto analizado, evitando con ello problemas derivados de la semántica de los términos que actualmente utiliza.

De todo lo anterior deriva que en el derecho fiscal mexicano, las normas que establecen cargas a los particulares, así como excepciones y sanciones se deben interpretar conforme al sentido literal de sus términos y por ello no cabe la menor posibilidad de integrar analógicamente alguna laguna legal, en este tipo de normas, sin que ello implique una inobservancia al requisito de plenitud sistemático, ya que dicha exigencia se cumple por medio de una norma de exclusión por la que se entiende que la conducta que no actualice una hipótesis de causación de forma expresa, no causa contribución alguna.

INTERPRETACIÓN DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES.

Según el artículo 2, apartado 1, inciso a), de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, norma integrante de nuestro sistema jurídico en términos del artículo 133 Constitucional, un tratado es 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.

Es de crucial importancia resaltar que un tratado, en los términos en que es definido por nuestro sistema jurídico, constituye un ACUERDO DE VOLUNTADES y por ello, independientemente de su característica de Ley Suprema de Toda la Unión"(Art. 133 Constitucional), debe ser interpretado atendiendo a dicha situación.

La doctrina tradicional civilista ha sostenido que en la interpretación de los acuerdos de voluntades existen dos tendencia principales, la objetiva y la subjetiva. En la primera, el texto pactado tiene una prevalencia sobre la

voluntad subyacente de los contratantes; y en la segunda, la voluntad de las partes tiene una prevalencia sobre el texto pactado entre ellas.

Dichas tendencias no excluyen la posibilidad de sostener una mixta, pero siempre prevalecerá una de las dos principales a fin de señalar en qué sentido deben interpretarse las disposiciones de una acuerdo de voluntades.

Otro punto importante a señalar respecto de la interpretación y alcances de un acuerdo de voluntades es lo que la doctrina civilista tradicional ha denominado la teoría de la imprevisión, en la cual se analiza la interpretación del acuerdo ante un cambio de circunstancias que pueda llegar a modificar su alcance. En este punto los polos a analizar se centran entre el principio de *Pacta Sunt Servanda* y la cláusula *Rebus Sic Stanctibus*. El primero de ellos consagra el hecho de que las partes se obligan a cumplir de buena fe el acuerdo en la forma y términos en que fue pactado; la segunda, señala la posibilidad de renegociar los términos del acuerdo en caso de que se presente un cambio de circunstancias que modifique o pueda modificar sustancialmente sus términos.

Para el caso de los tratados internacionales, ambas cuestiones son esclarecidas por la propia Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, en la que se establece una tendencia interpretativa mixta con prevalencia de la objetiva, y se instituye como principio general de aplicación el de *Pacta Sunt Servnada*.

Al respecto es de señalarse que de conformidad con los artículos 26, 27, 31, 32, 33 y 46 de la mencionada Convención de Viena, se derivan diversos principios de interpretación y observancia que ameritan comentarios.

Dichos principios respecto a la aplicación y observancia de los tratados son: (i) la aplicación general del principio *Pacta Sunt Servanda* y, (ii) la restricción a la invocación de preceptos de derecho interno como vicio del consentimiento en la celebración del tratado.

Respecto a la interpretación de los tratados, los principios son: (i) principio de interpretación conforme al sentido corriente de los términos; (ii) principio de interpretación según el contexto del tratado; (iii) principio de interpretación de conformidad con el objeto y fin del tratado; y, (iv) principio de la buena fe entre las partes.

OBSERVENCIA DE LOS TRATADOS.

Pacta Sunt Servanda

Así pues, respecto a la observancia de las disposiciones de un tratado internacional, el primero de los principios se deriva del contenido de los artículos 26 y 27 de la Convención, dicho principio es el pilar básico para la debida observancia de un tratado internacional y se ajusta al principio de *Pacta Sunt Servanda*. Dicho principio es definido en el artículo 26 de la Convención señalando que "*todo tratado obliga a las partes y debe ser cumplido de buena fe*".

En principio, del contexto de la Convención se desprende que el principio en estudio impide a las partes dejar de observar las disposiciones del tratado por el hecho de que existan normas de derecho interno contrarias al mismo, no obstante, desde nuestra perspectiva dicho principio no se agota en dicha acepción ya que los extremos del principio alcanzan incluso la imposibilidad de desacatar el contenido obligacional de un tratado internacional aún cuando las circunstancias generales, legislativas y sociales bajo las cuales se celebró cambien.

Dicho de otro modo, no es legítimo alegar un cambio de circunstancias legislativas o incluso sociales como justificación para desacatar las obligaciones contraídas mediante la celebración de un tratado internacional, a menos que en dicho instrumento internacional se pacte en contrario, o que la existencia de dichas circunstancias constituyera base esencial del consentimiento de las partes, o el cambio tenga por efecto modificar radicalmente el alcance de las obligaciones que deban cumplirse en los términos del tratado.

Es decir, de conformidad con dicho principio, la interpretación de las disposiciones de un acuerdo internacional debe ser estática, a menos que expresamente se pacte en contrario.

Lo anterior es absoluto (no acepta excepción alguna) y no sería posible pactar en contrario en los casos en que el tratado internacional se refiere al establecimiento de una frontera o si el cambio de circunstancias se deriva de la violación, por la parte que lo alega, de una obligación nacida del tratado o de otra obligación internacional para con una de las partes del tratado.

Lo anterior es justificado en la medida en que entendemos al tratado internacional como un instrumento jurídico con doble naturaleza, ya que aún cuando por disposición constitucional su contenido es "Ley Suprema de toda la Unión", (naturaleza de mandato legal), el mismo contenido fue

convenido en una relación de coordinación jurídica entre dos voluntades soberanas de igual rango (naturaleza de acuerdo de voluntades), la cual debe gozar de ciertas garantías que le revistan de seguridad jurídica respecto de su cumplimiento y vigencia.

Del mismo modo, el principio en estudio constriñe a las partes contratantes de un tratado a acatar las disposiciones del mismo de buena fe, es decir, sin tomar ventaja respecto de la otra parte en la implementación práctica de los puntos negociados y concluidos a lo largo de la negociación del instrumento, esto es, actuar de conformidad con el contenido, contexto, alcances y fines del tratado, sin simulaciones ni argucias.

Nulidad por violación de Derecho Interno

El segundo principio de los dos relacionados con la observancia de las disposiciones de un tratado; se deriva de los mismos artículos 26 y 27 de la convención, pero ahora en relación con el artículo 46 del mismo ordenamiento, este principio complementa el principio general de *Pacta Sunt Servanda* mediante el señalamiento de una regla especial que flexibiliza los extremos de dicho principio rector.

Lo anterior es así debido a que por virtud del presente principio, los estados contratantes de un tratado internacional pueden alegar como vicio de su consentimiento el hecho de que su consentimiento haya sido manifestado en violación manifiesta a normas de importancia fundamental de su derecho interno.

Ahora bien, el principio en estudio no constituye una excepción a la aplicación del principio de *Pacta Sunt Servan*da debido a que por su virtud no resulta justificable contravenir el contenido de un tratado internacional por una violación a una norma de derecho interno, sino que únicamente permite solicitar su nulidad.

La aplicación de esta regla se sujeta a la verificación de dos causales: (i) que la violación haya sido manifiesta; y, (ii) que se refiera a normas de importancia fundamental en el derecho interno.

Respecto a la primera de las causales, el mismo artículo 46 de la convención señala que la violación será manifiesta si resulta objetivamente evidente para cualquier Estado que proceda en la materia conforme a la práctica usual y de buena fe.

La segunda causal de procedencia, relativa a que las normas violadas sean de importancia fundamental en su derecho interno, la Convención es omisa en señalar o detallar qué se debe entender como “importancia fundamental”; no obstante es posible concluir que para efectos del derecho mexicano no existe norma que revista una importancia fundamental que no se encuentre contenida en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Por lo anterior, consideramos que las restricciones establecidas por la convención para invocar violación de normas de derecho interno como vicio del consentimiento de las partes en un tratado internacional no da en lo absoluto margen de justificación para el incumplimiento de un tratado, sino que únicamente podrá pedir su nulidad cuando dicha violación sea objetivamente evidente y apreciada de buena fe y cuando los preceptos violados constituyan un pilar fundamental del sistema jurídico doméstico.

Los dos principios antes descritos resultan de mayor trascendencia en la aplicación y observancia de los tratados, a partir del análisis del presente principio entraremos propiamente a analizar los criterios de interpretación aplicables a los tratados internacionales.

INTERPRETACIÓN DE TRATADOS

Interpretación literal

El primero de cuatro principios de interpretación derivados de la Convención y desarrollados por la Comisión de Derecho Internacional de la Organización de las Naciones Unidas se deriva del párrafo primero del artículo 31 de la Convención, al señalar que un tratado deberá interpretarse conforme al sentido literal de sus términos.

El presente principio evidencia la preeminencia establecida de los criterios de interpretación objetiva, tanto en su acepción filológica-histórica como lógica-sistemática, de modo que las disposiciones del tratado deberán interpretarse de conformidad con el sentido ordinario y corriente que sus términos tengan en la lengua pero siempre dentro del contexto del tratado, limitante que se detallará en siguientes líneas.

Ahora bien, el principio en estudio tiene una excepción prevista expresamente en el párrafo cuarto del propio artículo 31, la cual consiste en la posibilidad de que las partes pacten el sentido que se debe atribuir a un término empleado en un tratado en específico, es decir, que se le dé un sentido especial o específico si consta que esa fue la intención de las partes.

Interpretación contextual

El segundo de los cuatro principios de interpretación de los tratados internacionales es el derivado de los párrafos primero y segundo del artículo 31 de la Convención.

El párrafo primero del artículo 31 de la Convención prescribe que la interpretación de todo tratado internacional debe ser conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del mismo en su contexto.

El párrafo segundo del mismo artículo 31 establece lo que se debe de entender por contexto de un tratado, incluyendo además del texto, preámbulo y anexos, todo acuerdo que se refiera al tratado y que haya sido concertado por las partes con motivo de sus celebración y todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como un instrumento referente al mismo.

En adición, el párrafo tercero del mismo artículo 31 de la Convención de Viena establece que la base interpretativa del contexto de un tratado internacional abarca también todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de su interpretación o aplicación, toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado de la cual se desprenda el acuerdo de las partes respecto a la interpretación del tratado y toda norma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes.

En otras palabras, la interpretación de los términos contenidos en las normas de un tratado internacional no debe ser conforme a un sentido general de su significado, sino que dicho sentido deberá ser congruente con la totalidad de su texto, preámbulo, anexos, demás acuerdos, trabajos colaterales o prácticas ulteriores.

Por lo anterior, es de concluirse que el sentido de las normas contenidas en determinado tratado internacional no debe desentrañarse de una lectura y comprensión aislada de los preceptos que lo integran, sino que se debe desprender además del sentido de sus términos, del papel que dicho precepto juega dentro de la composición total del acuerdo de voluntades soberanas.

Interpretación conforme al objeto y fin

El tercero de los cuatro principios de interpretación de los tratados internacionales, es desprendido del párrafo primero del artículo 31 de la

Convención de Viena, dicho principio se encuadra en el precepto al prescribir que la interpretación de los tratados internacionales debe hacerse conforme al sentido corriente atribuible a sus términos en su contexto y tomando en cuanta su objeto y fin.

Al respecto es necesario apuntar que por virtud de este principio, al interpretar un tratado internacional, se debe desentrañar el sentido de sus términos adecuándolos al propósito que guió a las partes a contratar, es decir, otorgar a sus términos el significado que haría efectivo el cumplimiento de la voluntad de las partes al celebrar el acuerdo que se interpreta.

Es de mayor importancia destacar que el atender a la voluntad de las partes a efecto de interpretar un tratado internacional nunca debe disminuir el valor del texto del mismo tratado, ya que lo que se interpreta es el texto, no la voluntad de las partes, ésta no es otra cosa más que un elemento auxiliar e indirecto para poder soportar o bien dilucidar el sentido de las expresiones contenidas en el texto del tratado, por ello, el presente principio será solamente auxiliar y podrá ser utilizado como complemento del método de interpretación objetiva antes señalado.

Interpretación de buena fe

El cuarto y último principio derivado del artículo 31 de la Convención de Viena establece que la interpretación de los tratado internacionales debe hacerse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto y teniendo en cuanta su objeto y fin.

Por virtud del principio en estudio, las situaciones jurídicas surgidas en el ámbito de aplicación del tratado deben sujetarse a una interpretación de su texto que se ajuste a un espíritu de honestidad, lealtad, de respeto al derecho, y de fidelidad a los compromisos contraídos sin pretender aumentarlos ni disminuirlos.

Este principio se encuentra recogido de igual modo en la Carta de las Naciones Unidas, la cual en su artículo segundo párrafo segundo señala que los Estados deberán cumplir de buena fe los compromisos contraídos.

Este principio impide que un Estado contratante de un tratado se valga de una pretendida ambigüedad en los términos del convenio, para aplicarlo de una manera contraria al verdadero sentido que deriva de su contexto.

Medios complementarios

En adición a los cuatro principios señalados, los artículos 32 y 33 de la Convención de Viena establecen algunos medios complementarios de interpretación, los cuales permiten contar con mayores elementos para desentrañar el verdadero sentido de los términos contenidos en las disposiciones de un tratado internacional; sin que ello desvirtúe ni resulte preferente ante las conclusiones derivadas de la interpretación de un texto conforme a los principios antes descritos.

De este modo, el artículo 32 de la Convención de Viena dispone que se podrá acudir a medio 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 de los principios antes analizados, o para determinar el sentido de las expresiones de un tratado cuando la interpretación dada conforme a dichos principios deje ambiguo u oscuro el sentido del texto o cuando arroje un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable.

Varios idiomas

En adición a lo anterior, el artículo 33 de la Convención de Viena señala los criterios válidos para establecer el sentido correcto derivado de los tratados internacionales que fueron autenticados en varios idiomas, estableciendo al efecto la aplicación escalonada y ordenada de los siguientes criterios:

a) Los textos de un tratado en distintos idiomas, únicamente harán fe de su contenido si fueron autenticados por las partes o éstas lo autenticaron mediante convenio en el propio tratado o en instrumento alterno.

b) Los textos autenticados de un tratado en distintos idiomas, harán igualmente fe en cada idioma, salvo pacto expreso de las partes en el sentido de dar prevalencia a uno de ellos en caso de discrepancia en el sentido de los textos.

c) Se presume que los términos del tratado en cada texto autenticado tienen el mismo sentido.

d) Cuando no se pacte prevalencia de determinado texto, y exista diferencia en el sentido de los textos autenticados que no pueda resolverse conforme a los principios generales y complementarios de interpretación antes estudiados, se deberá adoptar el sentido

que mejor los concilie de conformidad con el objeto y fin del tratado.

De este modo, se señala expresamente que el principio general de interpretación conforme al objeto y fin del tratado es el que finalmente resolverá la discrepancia de sentidos entre textos de diferentes idiomas igualmente autenticados.

INTERPRETACIÓN DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN.

Antes que nada, resulta fundamental insistir en que un tratado internacional para celebrar la doble imposición, celebrado por el Presidente de la República y aprobado por el Senado, es Ley Suprema de la Unión Federal, de conformidad con los artículos 133; 76, fracción I y 89, fracción X de nuestra Constitución Política Federal.

Ahora bien, aún cuando un tratado internacional para evitar la doble imposición sea Ley Suprema de toda la Unión, el mismo no constituye una ley en sentido formal, ya que su elaboración y emisión no corresponde al poder legislativo y, por lo tanto, su naturaleza no participa del principio de Autoridad Formal de la Ley establecido por el inciso f) del artículo 72 de la Constitución.

Como consecuencia de lo anterior, un tratado internacional para evitar la doble imposición no puede reformar o derogar el contenido de las leyes o decretos emitidos por el Congreso de la Unión, los cuales sí constituyen una ley tanto desde el punto de vista formal, como desde el punto de vista material.

En adición a lo anterior, el hecho de que un tratado internacional para evitar la doble imposición no constituya una ley en el sentido formal de la expresión, impide que el mismo pueda sustituir la función de una ley en el establecimiento de contribuciones, lo anterior debido a que en esa materia predomina otro principio constitucional denominado principio de Reserva de Ley, mismo que deriva del principio de Legalidad Fiscal consagrado en el artículo 31, fracción IV de nuestra Ley Fundamental y por el que se desprende la imposibilidad de imponer contribuciones a los particulares mediante ordenamiento distinto a una ley en sentido formal y material.

Lo señalado anteriormente se corrobora aún más mediante la lectura del inciso h), del artículo 72 constitucional, dispositivo que prescribe que las leyes emitidas por el Congreso de la Unión que versen sobre contribuciones

o impuestos deben discutirse primero en la Cámara de Diputados, esto, aunado al hecho de que la aprobación de los tratados internacionales es competencia exclusiva de la Cámara de Senadores y que, por lo tanto, la Cámara de Diputados ni siquiera interviene en su formación, deja perfectamente claro que las disposiciones contenidas en un tratados internacional para evitar la doble imposición no pueden establecer cargas fiscales a los particulares.

En principio esto pudiera parecer contradictorio, ya que de una somera lectura a un tratado para evitar la doble imposición uno puede advertir que en su texto se establecen reglas que parecieran referirse a los elementos esenciales de las contribuciones.

Lo anterior es incorrecto, un tratado internacional para evitar la doble imposición en materia de impuestos directos es un acuerdo de voluntades celebrado entre dos sujetos de derecho internacional público, por virtud del cual, ambos se comprometen a limitar sus facultades legislativo impositivas sobre determinados hechos imponibles, pudiendo incluso comprometerse a no someter dichos actos a imposición alguna.

En ese entendido, un tratado para evitar la doble imposición en materia de impuestos directos no puede hacer otra cosa más que establecer beneficios a los particulares, de ningún modo cargas fiscales, y las disposiciones de los mismos que parecieran referirse a los elementos esenciales de una contribución no son otra cosa más que límites que marcan el compromiso del estado contratante para ejercer sus facultades impositivas únicamente dentro de dichos parámetros.

Por lo anterior, se concluye que los tratados para evitar la doble imposición son instrumentos jurídicos que, se encuentran constitucionalmente impedidos de establecer normas fiscales que impongan cargas a los particulares, y que su objeto y fin no se identifican con ello.

Desde otro punto de vista, pareciera entonces que los tratados internacionales para evitar la doble imposición establecen excepciones a las normas que fijan cargas a los particulares, ello constituye otro error común en el que se cae al estudiar este tipo de instrumentos, ya que como quedó señalado en líneas anteriores, de conformidad con el inciso f), del artículo 72 de la Constitución, los tratados internacionales para evitar la doble imposición no pueden derogar o modificar el contenido de una ley en sentido formal y material.

En otras palabras, el contenido de un tratado para evitar la doble imposición internacional se encuentra constitucionalmente impedido de establecer excepciones a las disposiciones de derecho interno, sin embargo, el Estado Mexicano en su conjunto sí puede comprometerse internacionalmente a no fijar reglas generales de causación superiores a determinado límite, lo que no a señalar excepciones a dichas reglas generales de causación, ya que ello resultaría violatorio de su Ley Fundamental.

Lo señalado en líneas anteriores toma mayor importancia al analizar el contenido del artículo 1 de la Ley Marco que rige nuestro sistema fiscal, el cual, señala en su párrafo primero que las disposiciones del Código Fiscal de la Federación se aplicarán supletoriamente a las leyes fiscales especiales y sin perjuicio de los dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte.

El texto de dicho artículo establece implícitamente la imposibilidad de que las leyes fiscales contravengan lo dispuesto por los tratados internacionales para evitar la doble imposición, lo anterior en acatamiento a los razonamientos constitucionales antes expresados, es decir, la aplicación de las normas contenidas en un tratado internacional para evitar la doble imposición no constituye un régimen de excepción a las hipótesis generales de nuestro sistema fiscal sino un límite para su ejercicio práctico por parte del Estado Mexicano.

Lo anteriormente expuesto, en adición a la obviedad de que los tratados internacionales no establecen sanciones a los particulares impide que el mandato de interpretación estricta contenido en el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación aplique en la interpretación de este tipo de instrumentos.

Ahora bien, en lo que toca a la interpretación de este tipo de instrumentos, la regla 2.1.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio de 2003 establece que para la interpretación de los tratados internacionales 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 celebrados por México.

Dicho precepto señala una regla de interpretación objetiva con el señalamiento de fuentes idóneas para desentrañar el sentido de las

expresiones contenidas en el tratado desde una perspectiva que técnicamente no desvirtúe el objeto y fin del tratado. Ello resulta conveniente debido a que las disposiciones de los instrumentos internacionales de ésta naturaleza son redactadas considerando significados sumamente técnicos en los términos empleados, lo que facilita considerablemente la comprensión de los alcances y significados debidos de términos como *"establecimiento permanente"* o *"beneficios empresariales".*

Desde nuestra perspectiva, lo señalado por la regla 2.1.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio fiscal de 2003, es una aceptación expresa por parte de las autoridades mexicanas encargadas de aplicar las disposiciones de los tratados para evitar la doble imposición, de que el contenido de los comentarios al modelo de convenio de la OCDE, debe ser considerado como un documento integrante del contexto del tratado a interpretar, con los límites y consecuencias que ello implica, de conformidad con la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.

Lo anterior, en virtud de que las reglas formales de adopción de los tratados internacionales para evitar la doble imposición internacional no dejan lugar a dudas respecto a que dichos instrumentos son un acuerdo de voluntades de sujetos de Derecho Internacional Público, razón por la que de conformidad con el artículo 1 de la Convención de Viena y con el artículo 2 de la Ley sobre la Celebración de Tratados, deben ser considerados como tratados internacionales y por ello interpretados de conformidad con las reglas que les resultan aplicables.

Como ha quedado señalado, las reglas para la observancia e interpretación de los tratados internacionales dentro de nuestro sistema jurídico se contienen en las disposiciones de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados y de ellas derivan los principios rectores de dicha disciplina, los cuales serán analizados superficialmente a continuación en relación con los instrumentos internacionales objeto de la presente investigación.

En ese sentido, resulta de igual modo aplicable el principio general de *Pacta Sunt Servanda* descrito con anterioridad y la consecuente interpretación estática, salvo pacto en contrario, de los tratados internacionales para evitar la doble imposición en materia de impuestos directos (Cfr. Artículo 3, párrafo 2 de los tratados).

Del mismo modo, los tratados internacionales para evitar la doble imposición deben interpretarse conforme al sentido corriente de sus términos, es decir, en la interpretación de los tratados internacionales para

evitar la doble imposición se debe atender al criterio de interpretación objetiva, tanto en su aspecto filológico-histórico, como en el lógico-sistemático.

Por virtud de lo anterior, las disposiciones de un tratado internacional para evitar la doble imposición guardan el sentido derivado de sus expresiones de una manera preferente al sentido que derivaría de la intención de las partes contratantes, y dicho sentido deberá ser desentrañado de conformidad con la semántica de sus términos y en relación con la Historia del Derecho y con la Dogmática Jurídica.

A mayor abundamiento, un tratado internacional para evitar la doble imposición en materia internacional debe ser interpretado conforme al sentido corriente de sus términos en el contexto del mismo, ya hemos analizado lo que debemos entender por contexto de un tratado internacional en general, sin embargo, en lo que respecta a los tratados internacionales objeto de la presente investigación, cabe hacer las siguientes precisiones:

a) El contexto de un tratado internacional para evitar la doble imposición se integra por su preámbulo, texto, anexos, protocolo y cualquier otro acuerdo accesorio celebrado entre los estados contratantes como causa o consecuencia de la celebración del acuerdo y que sea aceptado por las partes como acuerdo referente al mismo.

b) El contexto de un tratado para evitar la doble imposición se enriquece por cualquier práctica reiterada o acuerdo ulterior de las partes en relación con su interpretación y aplicación o mediante cualquier norma de derecho internacional aplicable a las relaciones entre las partes contratantes.

c) El contenido de la regla 2.1.1. contenida en la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio fiscal de 2002, constituye en el caso de los tratados para evitar la doble imposición celebrados por México una práctica reiterada y reconocida relacionada con la interpretación de un dichos tratados, por ello, lo señalado en 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, debe ser considerado como contexto de nuestros tratados internacionales para evitar la doble imposición, sin que ello violente de forma alguna el principio de *Pacta Sunt Servanda* señalado con anterioridad.

d) Es de suma importancia recalcar, que de conformidad con éste principio, el hecho de que conste por escrito que la intención de las partes era el otorgar un determinado sentido especial a una expresión de los convenios, constituye norma de interpretación obligatoria.

En adición, es importante señalar que el objeto y fin de los tratados internacionales objeto de la presente investigación es evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.

Del mismo modo es importante recordar que el presente principio de interpretación se encuentra subordinado a los principios de interpretación objetiva y de contexto antes descritos, pero que en caso de oscuridad de aquellos resulta fundamental para poder desentrañar el sentido de las expresiones de este tipo de instrumentos.

Lo anterior, llevado al ámbito doméstico de aplicación de estos instrumentos internacionales, nos permite afirmar que en caso de oscuridad en el sentido derivado de una interpretación objetiva y contextual de sus términos debe prevalecer el interés del particular que pretende evitar la doble imposición jurídica en determinado ingreso, es decir una interpretación *in dubio contra fiscum* la cual resultaría plenamente aplicable, ya que como se ha venido diciendo, las disposiciones de este tipo de instrumentos no son constitutivas de contribuciones ni de sus elementos esenciales.

Es decir, en el caso particular de la aplicación de un tratado para evitar la doble imposición no se está interpretando la causación de un tributo sino la aplicabilidad de los beneficios del tratado, por virtud de los cuales el poder recaudador del Estado debe someterse a ciertos límites, caso en el que sí resultaría procedente considerar una interpretación tendenciosa a favor del particular.

En el caso particular de los tratados para evitar la doble imposición, debido a que son tratados bilaterales, resulta particularmente sencillo definir el principio de interpretación de buena fe, el cual se entiende como la imposibilidad de un estado contratante de tomar ventaja respecto del otro en la interpretación o aplicación de las disposiciones del convenio, mediante el sometimiento a imposición de ingresos por los que en los términos pactados no debiera de hacerlo.

Lo anterior es que de conformidad con el presente principio de interpretación, los estados contratantes deben abstenerse de someter a imposición conductas o ingresos mediante la elusión artificiosa de los términos pactados en el convenio.

Es importante destacar que una interpretación de buena fe, puede ser incluso contradictoria con aquella que derive de un análisis literal o estricto de las disposiciones del convenio internacional, es decir, el hecho de que las expresiones literales del tratado desprendan semánticamente un sentido contrario al espíritu de las partes al celebrar el convenio y pactar la disposición en específico, no autoriza de ningún modo a una de las partes a aplicar dicha disposición en contra de lo que la contraparte viene aplicando de conformidad con este principio.

Lo anterior pareciera atentar contra del principio de interpretación objetiva que hemos defendido a lo largo de la presente investigación, mas no es así debido a que dicho principio ha sido delimitado en la propia Convención de Viena por el principio de interpretación contextual y conforme al objeto y fin del tratado a interpretarse.

Como se ha señalado, la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados señala, en su artículo 32, algunos medios de interpretación complementarios que pueden utilizarse para desentrañar el sentido de las expresiones de un convenio internacional, los cuales en el caso de tratados para evitar la doble imposición, resultarían aplicables solamente cuando, al interpretar las disposiciones del tratado con arreglo a todos los principios anteriores, se arroje un resultado oscuro, ambiguo o manifiestamente absurdo o irrazonable.

En el caso que sucediera lo anterior, se podría acudir a los trabajos preparatorios del tratado y a las circunstancias de su celebración para interpretar dichos dispositivos.

Es importante insistir que la procedencia de estos medios complementarios de interpretación es restringida, y que su aplicación es meramente auxiliar respecto de los principios antes descritos, para nuestros efectos, consideramos sumamente complicado el poder señalar un caso en el que resultarían aplicables para la interpretación de los tratados internacionales para evitar la doble imposición, sin embargo, en el caso remoto que resultaran aplicables, serían un recurso válido de interpretación que vale la pena mencionar.

Ahora bien, respecto a los criterios de interpretación para tratados internacionales autenticados en varios idiomas, establecidos en el artículo 33 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, es suficiente remitir al lector al apartado anterior en que fueron analizados sin que exista variación alguna para este tipo de instrumentos, salvo que en el caso particular de los tratados para evitar la doble imposición celebrados por México autenticados en varios idiomas, no existe problema manifiesto alguno en este aspecto, debido a que generalmente se pacta respecto de la versión o idioma que deberá prevalecer en caso de divergencia, sin embargo en el caso en que se presente el problema, los criterios señalados anteriormente deberán ser aplicados.

Integración

Ahora bien, en lo que toca a la integración jurídica de las lagunas que pudieran surgir en la parte sustancial del tratado para evitar la doble imposición, es de señalarse que la analogía y el sentido contrario no son aplicables, ya que por virtud de un mandato expreso contenido en la mayoría de este tipo de instrumentos, el problema de la plenitud del ordenamiento se resuelva mediante la inclusión de una norma general exclusiva, es decir, no existe caso que no pueda ser regulado por alguna de sus disposiciones.

La norma a que hago referencia es la contenida generalmente en el artículo de los tratados denominado con OTRAS RENTAS, en el cual se señala lo siguiente: *"Las rentas de un residente de uno de los Estados contratantes, cualquiera que fuese su procedencia, no mencionadas en los anteriores Artículos del presente Convenio sólo pueden someterse a imposición en este Estado."*

No obstante lo anterior, las demás disposiciones de los instrumentos en estudio, es decir, las señaladas con posterioridad al artículo denominado OTRAS RENTAS sí pueden e incluso deben ser integradas por analogía o sentido contrario en caso de ser necesario, ya que la exigencia de plenitud en el sistema puede no quedar satisfecha en lo que toca a dichos artículos.

Como conclusión, los tratados internacionales para evitar la doble imposición en materia de impuestos directos deben interpretarse estáticamente, salvo pacto en contrario y atendiendo a la buena fe, conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a sus términos en el contexto y teniendo en cuenta su objeto y fin; sin que lo anterior soslaye de forma alguna las consideraciones particulares formuladas a lo largo del presente trabajo.*****