

## La interpretación y aplicación de los tratados en materia tributaria

José Vicente Troya Jaramillo\*

El trabajo analiza la interpretación y aplicación de los tratados internacionales en materia tributaria así como lo atinente a su abusiva utilización. Para cumplir con el primer propósito examina las normas generales sobre la interpretación de los tratados de la Convención de Viena de 1969 a la cual adhirió el país en 2003. El aporte principal radica en el señalamiento y comentario de las disposiciones de la Convención que son aplicables para la interpretación de las convenciones tributarias internacionales y particularmente a las que se suscriben a fin de evitar la doble imposición. Para cumplir con el segundo analiza los casos en que los sujetos se aprovechan de los beneficios de los convenios sin que los mismos les sean aplicables. Singularmente alude a los denominados *treaty shopping* y a los comentarios de la OCDE sobre este tema.

FORO

### EL RÉGIMEN GENERAL DE INTERPRETACIÓN DE LOS TRATADOS

Según sabiamente anota el profesor Ottmar Bühler<sup>1</sup> entre las fuentes del Derecho Internacional Tributario, DIT, se encuentran, siguiendo las normas contenidas en el art. 38 del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia, las convenciones internacionales. Alude también a otras fuentes como la costumbre la que, a su parecer, tiene menos importancia para el DIT, a los principios generales del derecho, a la equidad, a los fallos judiciales y a la doctrina. Se refiere también a las normas y a la jurisprudencia nacionales que regulan el DIT. Débese recordar que, de acuerdo a la Constitución Política del Ecuador de 1998, los tratados o convenciones internacionales son fuente de derecho y prevalecen sobre las leyes y otras normas (art. 163).

\* Director del Área de Derecho de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador. Magistrado de la Corte Suprema de Justicia.

1. Ottmar Bühler, *Principios de Derecho Internacional Tributario*, Madrid, Derecho Financiero, 1968, pp. 49 y ss.

Dentro del DIT, sin ser los únicos, destacan los convenios sobre la doble imposición CDI, por lo que este trabajo concierne, de manera general, a la interpretación y aplicación de los tratados que son fuente del DIT, aunque pone especial énfasis en los CDI. Estos extremos, en tratándose de las normas nacionales, decurren de modo diferente, por lo que no es dable en el ámbito internacional aplicar las disposiciones que sobre interpretación y aplicación contienen los códigos tributarios o leyes internas.

Lo dicho nos conduce a afrontar, de modo general, el tema de la interpretación de los tratados internacionales y su aplicación a los tratados o convenciones internacionales en cuanto mecanismo de elaboración del DIT. Es necesario incursionar en la *Convención de Viena* sobre el Derecho de los Tratados de 23 de mayo de 1969, a la cual se adhirió recientemente el Ecuador (Decreto Ejecutivo 619 publicado en el Registro Oficial 134 de 28 de julio de 2003), sin perjuicio de lo cual ha menester reconocer que anteriormente tal instrumento tuvo para el país la condición de uso internacional.

Entre los arts. 31 y 33 de la *Convención de Viena* constan las normas de interpretación de los tratados. El art. 31 señala las reglas generales, el 32 los medios de determinación complementarios, el 33 la interpretación de los tratados autenticados en dos o más idiomas.<sup>2</sup> La interpretación consiste en una operación intelectual para de-

---

## 2. Art. 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 éstos y teniendo en cuenta su objeto y fin.
2. Para los efectos de la interpretación de un tratado el contexto comprenderá, además del texto, incluido su preámbulo y anexos:
  - a) todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre las partes con motivo de la celebración del tratado;
  - b) todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por los 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 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.

## Art. 32

### Medios de interpretación complementarios

Se podrá acudir a los medios de interpretación complementarios, en particular a los trabajos preparatorios del tratado y a las circunstancias de su celebración para confirmar el sentido resultante de la aplicación del artículo 31, o para determinar el sentido cuando la interpretación dada de conformidad con el artículo 31:

- a) deje ambiguo u oscuro el sentido; o

terminar el sentido del tratado, para determinar su alcance y esclarecer sus puntos ambiguos u oscuros.<sup>3</sup> A diferencia de lo que ocurre en el Derecho interno, en el que ordinariamente el Legislativo realiza la interpretación auténtica, generalmente mediante la expedición de una ley denominada interpretativa, en los tratados internacionales se tiene por auténtica “todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones” (art. 31 3) a) de la *Convención de Viena*. Cuando se confía a un juez único la labor de interpretación vinculante frente a los casos de duda se consigue su unidad.<sup>4</sup> La interpretación de los tratados con valor obligatorio puede efectuarse por la Corte Internacional de Justicia por pedido de las partes. Así lo determina el art. 36 2) a) de su Estatuto.

De conformidad con la Convención, debe atribuirse al tratado el sentido que surge de su texto tomando en cuenta sus varias partes, que han de armonizar con la finalidad y objeto. Al decir de Monroy Cabra,<sup>5</sup> según la *Convención de Viena* para la interpretación de los tratados, deben tenerse en cuenta la buena fe; el sentido corriente de los términos del tratado; el contexto, objeto y fin del tratado; la interpretación auténtica explícita; el recurso a los trabajos preparatorios; y, la búsqueda del efecto útil. Además, se han de considerar los acuerdos de interpretación de las partes; los que se infieren de su conducta ulterior; y, toda otra norma de Derecho internacional aplicable entre las partes. Según la opinión ampliamente compartida el objetivo fundamental del intérprete ha de ser descifrar la verdadera voluntad del compromiso o acuerdos de las partes.<sup>6</sup>

El método de interpretación adoptado por la *Convención de Viena* es el denominado *objetivo* por el cual se hace mérito del texto tal cual aparece y no se pretende,

---

b) conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable.

Art. 33

Interpretación de tratados autenticados en dos o más idiomas

1. Cuando un tratado haya sido autenticado en dos o más idiomas, el texto hará igualmente fe en cada idioma, a menos que el tratado disponga o las partes convengan que en caso de discrepancia prevalecerá uno de los textos.
  2. Una versión del idioma en tratado distinto de aquel en que haya sido autenticado el texto será considerada como texto auténtico únicamente si el tratado así lo dispone o las partes así lo convienen.
  3. Se presumirá que los términos del tratado tienen en cada texto auténtico igual sentido.
  4. Salvo el caso en que prevalezca un texto determinado conforme a lo previsto en el párrafo 1, cuando la comparación de los textos auténticos revele una diferencia de sentido que no pueda resolverse con la aplicación de los arts. 31 y 39, se adoptará el sentido que mejor concilie esos textos, habida cuenta del objeto y fin del tratado.
3. Marco Gerardo Monroy Cabra, *Derecho internacional público*, Bogotá, Temis, pp. 68-69.
  4. Benedetto Conforti, *Diritto Internazionale*, Napoli, Editoriale Scientifica, 1999, pp. 102-108.
  5. Marco Gerardo Monroy Cabra, *Derecho internacional público*.
  6. Antonio Remiro Brotons y otros, *Derecho internacional*, Madrid, McGraw-Hill, 1997, pp. 383-391.

salvo casos puntuales, investigar cuál ha sido la voluntad de las partes. Así lo reconoce Conforti al reiterar que debe atribuirse a los tratados el sentido que surge de su texto, tomando en cuenta sus varias partes que deben armonizarse con la finalidad y objeto del mismo.<sup>7</sup>

El contexto del tratado incluye el texto, el preámbulo y los anexos. Prevalece, al decir de Monroy Cabra, el *método textual* complementado con el teleológico o funcional.<sup>8</sup> Con cierta matización tal *método* equivale al *objetivo*. De su parte Remiro Brotóns, dentro de la misma corriente, afirma que la *Convención de Viena* se ha decantado por la posición objetivista integrando en ella el núcleo de la interpretación teleológica y concediendo solo un papel secundario a los elementos esenciales de la posición objetivista.<sup>9</sup> En su criterio, los objetivistas se inclinan por los métodos gramatical y lógico, mientras que los subjetivistas, por los métodos histórico y práctico. Es interesante la anotación de D. J. Harris de que las reglas de *Convención de Viena* sobre interpretación de los tratados son regularmente aplicadas por la Corte Internacional de Justicia como costumbre.<sup>10</sup> Se debe evitar la interpretación unilateralista de las partes, mas debe reivindicarse la libertad de interpretación de los jueces en Derecho internacional, lo que ocurre en el Derecho interno.<sup>11</sup>

Sobre la materia objeto de la interpretación, el contexto comprende el texto o parte dispositiva y el preámbulo. Los anexos sirven a modo de reglamentación. Los trabajos preparatorios tienen importancia como criterio complementario.<sup>12</sup> Constituye una matización de la idea *textualista* el parecer de Malcolm Shaw quien asevera que se han de tener en mientes tres aspectos básicos: el texto actual, la intención de las partes, el objeto y el propósito del tratado. Acota que ninguna interpretación agota todos los aspectos del tratado; que la primera obligación de un tribunal es esforzarse para que el tratado surta efecto en su ordinario y natural significado en el contexto en que ocurre; y que nunca la Corte Internacional ha aceptado que la interpretación se realice por sobre el texto del tratado.<sup>13</sup> En términos lógicos, en círculos concéntricos cada vez más amplios, se examinan y analizan el texto, el contexto, el objeto y el fin del tratado.<sup>14</sup> Existe el sentido ordinario de los términos, su significación más fre-

---

7. Benedetto Conforti, *Diritto Internazionale*.

8. Marco Gerardo Monroy Cabra, *Derecho internacional público*.

9. Antonio Remiro Brotóns y otros, *Derecho internacional*.

10. D. J. Harris, *Cases and Materials on International Law*, Sweet & Maxwell, 1998, fifth edition, pp. 810-822.

11. Benedetto Conforti, *Diritto Internazionale*.

12. Manuel Díez de Velasco, *Instituciones de Derecho internacional público*, Madrid, Tecnos, 1999, pp. 169-174.

13. Malcolm N. Shaw, *International Law*, Cambridge University Press, 1997, fourth edition, pp. 655-660.

14. Antonio Remiro Brotóns y otros, *Derecho internacional*.

cuenta en el lenguaje común, mas existe también el sentido especial si consta que esa fue la intención de las partes, lo cual debe probarse (art. 31 4) de la CV).

La interpretación ha de ser animada por el principio de la buena fe junto a la cual ha de ejercitarse la equidad *infra legem*, esto es, el sentimiento de lo justo en la aplicación de la disposición al caso concreto.<sup>15</sup> Este principio se encuentra enunciado en primer término en la *Convención de Viena* (art. 31.1).

El art. 32 de la *Convención de Viena* contempla los métodos complementarios para la interpretación. Débese entender que se ha de acudir a ellos cuando no es posible aplicar los previstos en el art. 31. Tienen especial importancia los trabajos preparatorios aunque como proclama Conforti, es raro que a la ambigüedad del texto no corresponda la de los trabajos preparatorios.<sup>16</sup> Sostiene Ian Brownlie que los trabajos preparatorios no tienen el valor del texto del tratado, pero en ocasiones clarifican el alcance de los acuerdos que deben utilizarse con cautela y que su desconocimiento no excusa a las partes que no intervinieron en ellos, siendo su obligación enterarse de su contenido. Además da razón de que la International Law Commission ha puesto de manifiesto que los criterios consignados en los artículos indicados deben actuar conjuntamente, y que la línea divisoria de los mismos no es rígida. Califica a los medios de interpretación de “*Supplementary and others means of interpretation*”.<sup>17</sup>

La interpretación restrictiva se aplica a las limitaciones a la soberanía y libertad de los estados.<sup>18</sup> En similar sentido se pronuncia Brownlie respecto a las regulaciones de derechos y privilegios territoriales. Este autor alude a los conceptos de Lord McNair, quien diferencia entre tratados sobre disposiciones y derechos territoriales que son como *conveyances* del Derecho privado, término que significa entrega, cesión, traspaso de dominio, escritura de traspaso; tratados que atañen a negocios entre varios estados que son como contratos; y los tratados multilaterales denominados *law-making*, que crean un conjunto de reglas como la Convención de la Haya sobre el *ius belli* o derecho durante la guerra, o que crean una institución como la Copyright Union. Es de advertir que la International Law Commission no hace diferencia respecto de la interpretación de estos tipos de convenios.<sup>19</sup>

Respecto de los convenios tributarios cabría aplicar la interpretación restrictiva en cuanto concierne a la potestad de crear tributos, derivación de la soberanía de los estados. En la teoría de los poderes implícitos, cada órgano dispondría no solo de los

---

15. *Ibidem*.

16. Benedetto Conforti, *Diritto Internazionale*.

17. Ian Brownlie, *Principles of Public International Law*, Oxford, 1998, pp. 631-639.

18. Benedetto Conforti, *Diritto Internazionale*.

19. Ian Brownlie, *Principles of Public International Law*.

poderes expresamente atribuidos por las normas constitucionales sino, también, de los necesarios para el cabal ejercicio de las facultades expresas. Esta teoría se coloca en el extremo opuesto de la que profiere la interpretación restrictiva de los tratados en cuanto comportan una limitación de la soberanía de los estados. Cabría escoger, en caso de duda, la interpretación más favorable a la parte débil, como ocurre en los convenios de cooperación.<sup>20</sup>

Tema de importancia en la interpretación de los tratados es el referente a la aplicación del principio *rebus sic stantibus* que contempla el cambio de circunstancias. El art. 62 de la *Convención de Viena* regula esta materia.<sup>21</sup> El profesor Malanczuk enuncia este principio al decir que una parte no se encuentra obligada a cumplir un tratado cuando se ha producido un cambio fundamental de circunstancias desde que el mismo fue concluido, mas reconoce que, en los tiempos que corren, se aplica excepcionalmente este principio y advierte que algunos escritores consideran el cambio de circunstancias motivo suficiente para dar por terminado en forma automática un tratado, en tanto que otros sustentan que lo único que se produce es una opción para conseguir semejante propósito.<sup>22</sup> En la misma línea Remiro Brotóns, advirtiendo que todos los elementos de interpretación que integran la regla general confluyen en condiciones de igualdad, reconoce que una opinión minoritaria sustenta que las convenciones han de interpretarse buscando la significación más acorde con su fin atendiendo a las circunstancias del momento y a la necesidad social.<sup>23</sup>

---

20. Benedetto Conforti, *Diritto Internazionale*.

21. Art. 62

Cambio fundamental de circunstancias

1. Un cambio fundamental de las circunstancias ocurrido con respecto a las existentes en el momento de la celebración de un tratado y que no fue previsto por las partes no podrá alegarse como causa para dar por terminado el tratado o retirarse de él al menos que:
  - a) la existencia de esas circunstancias constituyera una base esencial del consentimiento de las partes en obligarse por el tratado, y
  - b) ese cambio tenga por objeto modificar radicalmente el alcance de las obligaciones que todavía deban cumplirse en virtud del tratado.
2. Un cambio fundamental en las circunstancias no podrá alegarse como causa para dar por terminado un tratado o retirarse de él:
  - a) si el tratado establece una frontera; o,
  - b) si el cambio fundamental resulta de una violación por la parte que lo alega, de una obligación nacida del tratado o de toda otra obligación internacional respecto a cualquier otra parte del tratado.
3. Cuando, con arreglo a lo dispuesto en los párrafos precedentes, una de las partes pueda alegar un cambio fundamental en las circunstancias como causa para dar por terminado un tratado o para retirarse de él, podrá también alegar ese cambio como causa para suspender la aplicación del tratado.

22. Peter Malanczuk, *Akehurst's Modern Introduction to International Law*, Londres, Routledge, 1997, seventh revised edition, pp. 144-145.

23. Antonio Remiro Brotóns y otros, *Derecho internacional*.

Tiene importancia para discernir el alcance de la interpretación el considerar cómo los tratados internacionales adquieren eficacia interna y el lugar que ocupan dentro de la legislación de un país. Si para la vigencia de un tratado se requiere la expedición de una ley interna, podría sustentarse que el problema no es de interpretación del tratado sino de interpretación de esa ley. Ha terminado por prevalecer la tesis de que, cualquiera que sea el sistema de aprobación de un tratado, no cabe confundir el tema de la interpretación de la ley aprobatoria con el de la interpretación del tratado en sí, caso en el cual adquiere relevancia para el propósito hacer valer la intención de las partes.<sup>24</sup>

## LA INTERPRETACIÓN DE LOS TRATADOS TRIBUTARIOS

Existen diversos tipos de tratados en materia tributaria. Los más característicos son aquellos que se concluyen con la finalidad de evitar la doble imposición. Existen otros que, al tener en conjunto propósitos de mayor alcance, tienden a liberalizar el comercio y a suprimir barreras arancelarias y no arancelarias, regulan aspectos puntuales como los atinentes a precios de transferencia, medidas para evitar la evasión, intercambio de información, etc. Cabe aludir también a los tratados de carácter comercial que suelen regular cuestiones tributarias. Es sugestiva la afirmación de la Corte Suprema de Estados Unidos de que el objetivo principal de los convenios para evitar la doble imposición no es garantizar una perfecta igualdad de tratamiento sino facilitar los intercambios comerciales. Actualmente se ha puesto énfasis en ese tipo de convenios en las medidas para evitar la doble imposición y en el intercambio de información.<sup>25</sup> Hace falta que en el futuro se llegue a convenir en un tratado general tributario, un *General Agreement Taxes* como lo sugiere el profesor Uckmar.<sup>26</sup> Sobre los tratados multilaterales en materia tributaria que vendrían a sustituir a los bilaterales vigentes, se pronuncia en el sentido de que al menos debería implantarse los a nivel regional. Tales tratados presentan algunas ventajas entre las que cabe destacar la eliminación de las discrepancias respecto del contenido e interpretación de los acuerdos tributarios; el hecho de que se evitaría disparidades y a menudo discriminaciones; y servirían para facilitar a este tipo de convenios a los países que no poseen una adecuada organización en el campo tributario internacional, evitándose el

---

24. Pablo de Torres Carballal, "Interpretación de tratados de doble imposición internacional", en *Revista Tributaria*, No. 107, Montevideo, Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, pp. 107 y ss.

25. Víctor Uckmar, "I trattati Internazionali in Materia Tributaria", en *Corso di Diritto Tributario Internazionale*, Padova, Cedam, 2002, II edizione, p. 95.

26. *Ibidem*, p. 86.

acudir a triangulaciones costosas y distorsivas.<sup>27</sup> Aboga por la creación de una Corte Internacional para la resolución de controversias y sobre el punto manifiesta: “Desde varios ámbitos se ha requerido la constitución de una Corte para la resolución de las controversias, cada vez más numerosas, inherentes a la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición, mas la anacrónica reticencia de los estados a ver reducido su poder de imposición ha impedido hasta hoy la realización de dicha iniciativa”.<sup>28</sup>

Para entender el alcance de los tratados tributarios se ha de tener en cuenta que su finalidad es la de limitar las pretensiones fiscales de los estados titulares de las mismas, de ninguna manera ampliarlas o crear otras nuevas.<sup>29</sup>

La tesis prevaleciente es la de que los tratados, en el caso los tributarios, prevalecen sobre la legislación interna, ya en virtud de la jerarquía reconocida en el orden constitucional, ya por tratarse de normas especiales. No se entendería de otro modo el reenvío que, particularmente en los tratados para evitar la doble imposición, en algunos supuestos, se hace a la legislación interna.

Alegría Borrás recoge las proposiciones de Damier quien sustenta que las disposiciones de los tratados deben aplicarse de la misma manera en todos los territorios sobre los cuales tiene vigencia; que las cláusulas sustanciales han de prevalecer sobre la exposición de motivos; que las cláusulas de igualdad de tratamiento para nacionales y extranjeros, así como las de la nación más favorecida deben, en materia fiscal, interpretarse según el principio de especialidad.<sup>30</sup>

En muchos países las cortes están autorizadas para interpretar los tratados. En Inglaterra los jueces, particularmente los tributarios, se encuentran obligados a seguir estrictamente el tenor de la ley. La interpretación teleológica o el desarrollo de la ley pueden considerarse como una usurpación del derecho de los legisladores. Semejantes consideraciones no son las propias del Derecho continental europeo o *civil law*. En todo caso las obligaciones que surgen de los tratados deben interpretarse en forma restrictiva excepto en casos de duda en los cuales cabe presumir que los estados parte renuncian a su soberanía. Las reglas de la *Convención de Viena* para la interpretación de los tratados en materia tributaria juegan un papel muy importante, pues sirven como nexo común a los países del *common law* y a los del *civil law* y se sue-

---

27. *Ibidem*, p. 97.

28. *Ibidem*, p. 104.

29. Ottmar Bühler, *Principios de Derecho Internacional Tributario*, pp. 80-86.

30. Alegría Borrás, *La doble imposición: problemas jurídico-internacionales*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales / Ministerio de Hacienda, 1974, pp. 104-105.

len aplicar inclusive a los países que no han ratificado la Convención. En los comentarios al Modelo OCDE se da a esas reglas el valor de costumbre internacional.<sup>31</sup>

## LA INTERPRETACIÓN DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

En los convenios para evitar doble imposición, al igual que en otros, la interpretación puede ser auténtica o normativa, que la efectúan los propios estados, y aplicativa, que se refiere a situaciones concretas. Ambas han de producirse con la aquiescencia de los estados. Para evitar en lo posible los problemas que se originan con la divergente interpretación y entendimiento de los términos es deseable que al suscribir Convenios se incluya en su texto glosarios explicativos de los mismos.<sup>32</sup>

La interpretación *intra textual* no constituye un método de interpretación sino su objeto. Se refiere a las normas en cuanto contienen definiciones que deben ser entendidas dentro de su texto. Son ejemplos los términos establecimiento permanente, dividendos, intereses, regalías, no discriminación, inmunidad de los agentes consulares, etc. Se debe, por ello, diferenciar entre lo definido en el plano conceptual y lo que no lo está, caso en el cual se requiere de reenvío, en cuyo caso debe aparecer la interpretación vía integración.<sup>33</sup>

De acuerdo al art. 3 (2) del Modelo de la OCDE y al de la ONU, “Para la aplicación del Convenio por un Estado contratante en un momento determinado, cualquier término o expresión no definida en el mismo, tendrá a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que en ese momento le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, prevaleciendo el significado atribuido por la legislación fiscal sobre el que resultaría de otras ramas del derecho de ese Estado”. Esta norma denominada *general renvoi*, que se podría traducir por reenvío general, se encuentra presente en la mayor parte de los tratados bilaterales que tienen por objeto evitar la doble imposición. Según Vogel y Prokish, aludidos por Chico de la Cámara, se debe acudir a la legislación interna cuando el Convenio remita a ella explícitamente, que es el caso de la regulación

---

31. Klaus Vogel y otros, “Interpretation of Double Tax Treaties”, en *Double Taxation Conventions*, Londres, Kluwer Law, Boston, The Hague, 1998, third edition.

32. Pablo Chico de la Cámara, “Interpretación y calificación de los convenios de doble imposición internacional”, en Fernando Serrano Antón, coord., *Fiscalidad internacional*, Madrid, Barcelona, Valencia, Centro de Estudios Financieros, 2001, pp. 128-129.

33. Heleno Taveira Torres, “A interpretação dos tratados internacionais em materia tributaria sobre a renta o a capital”, en *Estudios en Memoria de Ramón Valdés Costa*, Montevideo, Fundación Cultura Universitaria, 1999, pp. 339-359.

transcrita; cuando el texto de una disposición o un medio de interpretación complementario sugieran de modo convincente la legislación nacional; y cuando el tratado, el contexto y los medios complementarios no ofrezcan la posibilidad de llegar a una interpretación autónoma concordante.<sup>34</sup>

Según los modelos estadounidenses de 1981 y 1996, las partes contratantes pueden resolver las dudas interpretativas referentes al significado de un término contenido en el convenio mediante el procedimiento amistoso. Ello no está previsto, al menos como primera fuente a la que acudir, en los convenios que siguen el Modelo OCDE, cuyo art. 25 supone que se hayan adoptado medidas que no son conformes al Modelo y que de ello se haya derivado perjuicio al interesado. Por lo tanto, cuando se trate de términos, primero habría que acudir al art. 3 (2) transcrito y solo subsidiariamente al art. 25.

Sobre los términos no definidos expresamente pueden ocurrir discrepancias respecto de la inteligencia, alcance o comprensión de los mismos entre los derechos internos de los estados parte. Puede también suceder que no sea fácil individualizar un término en los derechos internos de cada uno de los estados. Puede haber términos idénticos u otros que sin serlo tengan similar significación. La dificultad en entender un término, según Chico de la Cámara, puede dar lugar a doble imposición o a no sujeción.<sup>35</sup> Respecto del propósito del tratado que debe considerarse juntamente con su objeto, es de aclarar que el mismo no constituye un método de interpretación independiente. El significado ordinario de los términos es el cotidiano, el que los estados utilizan y el que se le confiere en ciertas áreas especializadas.<sup>36</sup>

Para individualizar cuál es el significado más apropiado entre varios atribuidos a un mismo término por la legislación interna debería hacerse prevalecer aquél que se encuentra en el sector disciplinario más cercano.<sup>37</sup> Ecuador, siguiendo el Modelo de la OCDE, ha suscrito varios convenios para evitar la doble imposición. En todos ellos se ha insertado la general *renvoi clause* mediante la cual se libra la legislación interna el precisar el significado de los términos no definidos expresamente siempre que no se vaya en contra del contexto del convenio. Los arts. 3.2 de cada uno de esos convenios son, casi en su totalidad, similares a su correspondiente del Modelo OCDE. En el Convenio con Brasil se prevé la intervención de las autoridades competentes

---

34. Pablo Chico de la Cámara, "Interpretación y calificación de los convenios de doble imposición internacional", pp. 127-153.

35. *Ibidem*.

36. Klaus Vogel y otros, "Interpretation of Double Tax Treaties".

37. Federico María Giuliani, "La interpretación de los convenios internacionales para evitar la doble imposición sobre las rentas", en Víctor Uckmar, coord., *Curso de Derecho tributario internacional*, tomo I, Bogotá, Temis, 2003, pp. 123 y ss.

para establecer la interpretación a acordar. En los Convenios con Chile y Canadá se establece la preferencia de la legislación impositiva.<sup>38</sup> Por su parte, los convenios con Italia y Rumania prevén, para disipar las dudas, que plantee la interpretación o aplicación de los mismos, la posibilidad de que las autoridades competentes se reúnan en el seno de una comisión formada al efecto, sea por dichas autoridades o por sus representantes autorizados.<sup>39</sup>

Se considera que el Estado de la fuente de la renta, en un momento inicial, es quien debería calificar un término no definido y verificar si mantiene su poder de gravar una determinada renta. En un momento posterior, el Estado de la residencia debería verificar si el Estado de la fuente ha procedido correctamente. No se trata, de todas maneras, de una subordinación del Estado de la residencia al de la fuente.

El Derecho tributario interno debe ser entendido de tal manera que se hagan prevalecer las normas que se encuentran en el sector jurídico disciplinario del contexto del Convenio. El Derecho interno referido puede haber sufrido variaciones a la fecha de aplicación del Convenio con referencia al vigente al momento en que se lo concluyó. De allí han surgido dos criterios. Uno dinámico, recogido por la OCDE, que puede estimarse es el preponderante, que toma en cuenta para la interpretación la modificación de las normas de Derecho interno; y otro estático, que se rige por la versión que se suscribió originalmente. A fin de paliar los problemas que se suscitan por el cambio en la legislación interna, es sugestiva la solución de Estados Unidos de que las autoridades competentes se notifiquen mutuamente cuando ello ocurra. El art. 3.2 del *Treasury Model de EE.UU.* dice: “las autoridades competentes de los estados contratantes deberán notificarse cualquier cambio relevante que hayan realizado en sus respectivas legislaciones, así como el material oficial publicado relativo a la aplicación del convenio, tales como explicaciones, normativa o decisiones judiciales”. Debería entenderse que la remisión se hace al *common law* que hace el rol de Derecho interno, mas, de ninguna manera al *case law* o jurisprudencia.

---

38. El texto del art. 3.2 referido utilizado en la mayoría de los convenios es el siguiente: *Para la aplicación del presente Convenio por un Estado contratante, cualquier expresión no definida de otra manera, tendrá, a menos que el texto exija una interpretación diferente, el significado que se le atribuya por la legislación de ese Estado contratante relativa a los impuestos que son objeto del presente Convenio.* En el Convenio con Brasil, al texto transcrito se añade: *En el caso de que los sentidos acordados resulten contrapuestos o antagónicos, las autoridades competentes de los estados contratantes, de común acuerdo, establecerán la interpretación a acordar.* En los convenios con Chile y Canadá, en lugar del texto añadido en el Convenio con Brasil, a la redacción originaria y común, se agrega la expresión: *prevaleciendo el significado atribuido a la legislación impositiva sobre el que resultaría de otras ramas del derecho.*

39. En estos casos, el texto del art. 27 3) es el siguiente: *3. Las autoridades competentes de los estados contratantes harán lo posible por resolver, mediante acuerdos amistosos, las dificultades o disipar las dudas que plantee la interpretación o aplicación del presente Convenio. Cuando ambas autoridades competentes lo consideren conveniente para facilitar la aplicación del Convenio, podrán reunirse en el seno de una comisión formada al efecto por dichas autoridades o sus representantes autorizados.*

La expresión *a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente* del art. 3 (2) aludido, significa que ha de aplicarse el Derecho interno siempre que no lo impida el contexto. Ello conduce a dilucidar qué debe entenderse por contexto, a cuyo efecto se debe hacer mérito del art. 31 (2) de la *Convención de Viena*, la cual tiene por tal al texto del Convenio, al preámbulo, a los anexos y, entre ellos, a los acuerdos e instrumentos alcanzados por los estados referentes al Convenio. Los Comentarios al Modelo de la OCDE no forman parte del contexto. La expresión sustenta la exclusiva aplicación del Derecho interno para la interpretación de los términos no definidos en los convenios bilaterales.

Los Comentarios indicados servirían cuando la interpretación realizada según el art. 31 de la *Convención de Viena* no aclara la ambigüedad u oscuridad del Convenio o cuando lleva a un resultado manifiestamente absurdo e irracional, como medios complementarios de interpretación consignados en el art. 32 de la *Convención de Viena*. Sin embargo, hay otros casos que considerar respecto del rol de los Comentarios para la interpretación de los términos no definidos en el Convenio. Así, cuando se trata de países que integran la OCDE, los Comentarios anteriores al Convenio tendrán el valor de trabajos preparatorios, en tanto que los posteriores podrían ser tenidos como acuerdos aceptados por las partes. Cuando los países de la OCDE adoptan el Modelo como Convenio, los Comentarios podrían reputarse medios ordinarios de interpretación. Caso contrario, cuando los países de la OCDE concluyen un Convenio que no sigue los términos o si el contexto sugiere una interpretación diversa del Modelo, los Comentarios no son relevantes. Desde una posición muy enfática se ha llegado a afirmar que los Comentarios equivalen a una interpretación auténtica entre países que siguen el Modelo OCDE. La variación de los Comentarios de la OCDE lleva a serios problemas de interpretación. Los mismos podrían asimilarse, dentro de su órbita, a los que se suscitan en el caso de variación de las normas de Derecho interno.<sup>40</sup>

Las recomendaciones del Consejo de la OCDE, dentro de la calificación del *common law*, la que se ha abierto paso en el *civil law*, puede considerarse que tienen el carácter de *soft law*. Los *parallel treaties* o convenios realizados dentro de un mismo tenor por los estados parte con otros estados pueden servir de guía para la interpretación por el principio de congruencia, mas, no por ello se debe olvidar que cada tratado es autónomo.<sup>41</sup> Sobre los *parallel treaties* es oportuno añadir las reflexiones de Giuliani quien anota que la *treaty practice* o forma de negociar un tratado de un Estado también puede variar en el tiempo, lo cual hace ver que otros tratados similares que haya suscrito no son una guía segura. En este punto del análisis, huelga recordar

---

40. Federico María Giuliani, "La interpretación de los convenios internacionales para evitar la doble imposición sobre las rentas", pp. 123 y ss.

41. Klaus Vogel y otros, "Interpretation of Double Tax Treaties".

lo que queda consignado sobre el cambio de circunstancias. También es pertinente, a criterio del propio Giuliani, que los países tomen en cuenta el tipo de tratado, según el área geográfica en que se encuentre ubicado el otro país contratante.<sup>42</sup> Esto ha de entenderse fuera del ámbito cubierto por disposiciones como las del art. 2.4. de los Modelos ONU y OCDE que prevé la aplicación de la convención a tributos idénticos o sustancialmente similares.<sup>43</sup>

## EL ABUSO DE LOS CONVENIOS INTERNACIONALES EN MATERIA TRIBUTARIA

El abuso de los convenios internacionales en materia fiscal puede definirse como el fenómeno en el cual un sujeto procura los beneficios de un régimen convencional al cual no tendría derecho en razón de su situación sustancial.<sup>44</sup> El caso más importante de abuso es el denominado *treaty shopping* o *treaty abuse*, sin embargo, pueden haber otros casos de abuso de los tratados. Tienen particular importancia los que conciernen al abuso del derecho, al fraude de la ley y a la simulación. No entran dentro del abuso los supuestos en los que la sociedad, que controla su inversión por medio de otra, elige su localización para minimizar la carga tributaria, situación denominada *treaty routing*, en virtud de la cual se ahorra el impuesto mediante el empleo de estructuras de un país en lugar de otro, en la medida que se corresponda con una situación sustancial que justifique el papel activo, *activity clause*, desempeñado por el sujeto de un país diverso de aquel donde reside la sociedad que lo controla.

En el *treaty shopping* se da el uso de un convenio de doble imposición por una persona jurídica, física o sujeto de derecho que, con propiedad, carece de legitimidad para hacerlo. La forma de hacerlo consiste en la interposición de una persona jurídica o entidad en alguno de los estados contratantes cuando el beneficiario efectivo no es residente de ninguno de ellos.<sup>45</sup> Arnold & Mc Intyre sustentan que únicamente los residentes y en algunos casos los nacionales, tienen derecho a gozar de los beneficios que se derivan de los tratados tributarios. La práctica en contrario constituye el *treaty shopping*.<sup>46</sup> Ellos literalmente manifiestan:

---

42. Federico María Giuliani, "La interpretación de los convenios internacionales para evitar la doble imposición sobre las rentas".

43. Pablo de Torres Carballal, "Interpretación de tratados de doble imposición internacional", p. 112.

44. Pascuale Pistone, "El abuso de los convenios internacionales en materia tributaria", en Víctor Uckmar, coord., *Curso de Derecho Tributario Internacional*, tomo II, Bogotá, Temis, 2003, pp. 122.

45. Tulio Rosembuj, "Treaty shopping: el abuso del derecho", en Víctor Uckmar, coord., *ibidem*, p. 155.

46. Brian J. Arnold & Michael J. Mac Intyre, *International Tax Primer*, Boston, Kluwer Law International, Londres, The Hague, 1995.

Only residents and (in some cases) nationals of Contracting State are entitled to benefits under income tax treaty. Taxpayers who are not residents or nationals of a Contracting State have frequently sought obtain the benefits of a tax treaty by organizing a corporation or a legal entity in one of a Contracting State o serve as conduit for income earned in the other Contracting State. *This Practice is referred to by tax specialists as treaty shopping.* (El énfasis es añadido)

García Novoa enfatiza que en el *treaty shopping* se produce un aprovechamiento indebido de una convención internacional y que también puede acaecer una situación de aprovechamiento indebido en tratándose del abuso de una Directiva, situación que la bautiza con la designación de *Directive shopping*.<sup>47</sup>

De acuerdo al principio *pacta sunt servanda* las ventajas de un CDI deberían aplicarse inclusive a quien hace uso inadecuado del mismo, a menos que se haya previsto una cláusula de salvaguardia. Para solucionar el caso cuando no se haya previsto tal cláusula se suele acudir a las normas de Derecho interno sobre el abuso del derecho, el fraude de la ley o la simulación. Ese arbitrio no es aceptable, pues los convenios internacionales, y entre ellos los CDI, prevalecen sobre la legislación interna.

El enunciado que debe prevalecer la sustancia sobre la forma ha servido para aplicación en la interpretación del criterio de la realidad económica. Ese enunciado es observado principalmente por los países del *common law*. En los que pertenecen al *civil law* no ha prosperado dicho criterio y se ha sustentado la necesidad que exista una cláusula antiabuso. En EE.UU. el valor de los convenios internacionales se ha relativizado, pues se entiende que la última normativa, inclusive la interna, prevalece sobre la precedente, la cual podría ser de carácter internacional. Además se potencia la facultad del juez para en un caso concreto, acudir a los postulados mencionados de la prevalencia de la sustancia sobre la forma y de la interpretación bajo el criterio de la realidad económica. Se sustenta bajo dicho enfoque que es necesario develar la *intentio factis* o *business purpose* de la persona jurídica, lo cual exige la calificación de la residencia real y efectiva de sus accionistas y la comprobación de la aplicación de la renta obtenida en la fuente en el otro Estado.<sup>48</sup>

La OCDE no afronta en el Modelo para evitar la doble imposición la cuestión que atiene al abuso de los tratados y especialmente el *treaty shopping*. Se limita a trazar en los Comentarios las medidas que podrían adoptarse para remediarlo. En el Comentario sobre el art. 1 del Modelo se refiere a las situaciones donde la aplicación del Tratado se invoca por quien, por su situación jurídica subjetiva, no tendría dere-

---

47. César García Novoa, "Le clusole come misura per combattere l'eusione fiscale: l'articolo 24 della legge generale tributaria spagnola", en *Diritto en Pratica Tributaria Internazionali*, Milano, Cedam, 2002, pp. 456 y ss.

48. Tulio Rosembuj, "Treaty shopping: el abuso del derecho", p. 174.

cho a éste. Es el caso del *treaty shopping*. Sobre el art. 11 anota la situación de las personas que sí pueden alegar el tratado, mas su particular situación no se encuentra prevista en el mismo. Es el caso del *rule shopping*.<sup>49</sup>

Para resolver el uso impropio de los CDI, la OCDE sugiere se incorporen cláusulas tipo. Destacan entre ellas el denominado levantamiento del velo, *look through*, que permite desconocer la personalidad jurídica. Podría estatuirse que se acuda a esta medida extrema cuando no han podido aplicarse los arbitrios del Derecho interno concernientes al fraude de la ley, el abuso del derecho o la simulación. Obviamente en el CDI debería constar la posibilidad del envío al Derecho interno. Otra sería la que procura neutralizar la erosión de la base imponible. Por la misma se descarta los beneficios del CDI cuando la sociedad controlada por no residentes aplica una porción sustancial de la renta para satisfacer obligaciones de sus accionistas principales o vinculados en concepto de intereses, préstamos, cánones, rentas arrendaticias, gastos de promoción, publicidad, viajes, etc. La cláusula de exclusión deja fuera de los CDI a las sociedades reconocidas por algunos de los estados beneficiarias de un régimen privilegiado y/o que están domiciliadas en un área fiscal que goza de un tratamiento preferente. Otra cláusula pretende evitar que por la aplicación del CDI una sociedad quede exenta de impuesto en ambos países contratantes. En contraste, la cláusula de buena fe permite demostrar a la empresa que la sociedad controlada se ha constituido por fines de su giro y no únicamente para obtener el tratamiento preferente que dimana del CDI.<sup>50</sup> Sobre el punto García Novoa alude a cuatro cláusulas tipo que obran en el Comentario al art. 1 del Modelo de la OCDE, las cuales tocan los siguientes aspectos: la transparencia o *look-through approach*; de exclusión o *exclusion approach*; de tributación efectiva o *subject-to-tax approach*; y la de canalización o *channel approach*.<sup>51</sup>

Los CDI tienen como una de sus metas prevenir el fraude fiscal. Igual ocurre con la Decisión 578 del Sistema Andino y con los varios CDI suscritos por Ecuador. Para desentrañar el verdadero alcance de los CDI conviene tener en cuenta estas metas, singularmente en los casos de duda.<sup>52</sup>

Las normas de Derecho interno, según queda sugerido, pueden ser asumidas en un CDI particularmente en lo referente a la definición de los sujetos beneficiarios de

---

49. Pascuale Pistone, "El abuso de los convenios internacionales en materia tributaria", p. 109.

50. Tulio Rosembuj, "Treaty shopping: el abuso del derecho", p. 179.

51. César García Novoa, "Le clusole come misura per combattere l'eusione fiscale: l'articolo 24 della legge generale tributaria spagnola", p. 468.

52. Néstor Carmona Fernández, "Medidas antielusión fiscal: medidas antiabuso en los convenios sobre doble imposición", en Fernando Serrano Antón, coord., *Fiscalidad internacional*, Madrid, Barcelona, Valencia, Ediciones Estudios Financieros, 2001, p. 158.

un determinado tratado, en cuanto son residentes en uno de los estados firmantes lo que comporta una norma antiabuso primaria. Podría establecerse que los CDI se apliquen únicamente a quienes tributan sobre su renta mundial. En el fondo se procura impedir la doble residencia en los países suscriptores del CDI.<sup>53</sup>

En relación a España, Carmona Fernández se refiere a tópicos que podrían tener trascendencia siempre que los CDI expresamente los incorporen o aludan. Así los cambios de residencia a territorios de más favorable o nula imposición efectuados artificialmente; al cambio de residencia a paraísos fiscales, caso en el cual el contribuyente continúa sujeto al Impuesto a la Renta durante cinco años; a la utilización de medidas específicas contra la utilización de sociedades intermedias o instrumentales; a la corrección valorativa cuando se produzca una erosión fiscal a consecuencia de acuerdos sobre precios entre sujetos vinculados, cuestión conocida como *transfer pricing o precios de transferencia*; a la subcapitalización, en contra de la cual se establecen techos de endeudamiento con no residentes encima de los cuales los intereses son considerados como dividendos.<sup>54</sup>

En conclusión, en la aplicación de los CDI pueden ocurrir abusos, particularmente con la práctica del *treaty shopping*. La solución consignada en los Modelos de Estados Unidos de 1977 y 1981 restringe la aplicación de los CDI en caso de que los sujetos residentes sean controlados por sociedades o personas residentes en terceros países, evitando llevar a éstos los beneficios del CDI. El Modelo OCDE no integra a su texto el abuso, mas se refiere al tema en los Comentarios cuya observancia y obligatoriedad se ha analizado en el ítem 3. El enfoque más adecuado lleva a sostener que, bajo el supuesto de la preeminencia de los CDI sobre la legislación interna, es necesario que en ellos se incluyan cláusulas como las sugeridas por la OCDE y que inclusive se haga mérito de la legislación interna. Este criterio cabe aplicarlo también a las Directivas o Decisiones comunitarias.

---

53. Néstor Carmona Fernández, *ibidem*, pp. 162-163.

54. *Ibidem*, pp. 159-162.