

Nº 212
Volumen II
Año LXX
Julio-Diciembre 2002
Fundada en 1933
ISSN 0303-9986



REVISTA DE DERECHO

UNIVERSIDAD DE
CONCEPCION^{MR}

Facultad de
Ciencias Jurídicas
y Sociales

INTERPRETACION Y APLICACION DE LOS CONVENIOS SOBRE DOBLE TRIBUTACION INTERNACIONAL

OMAR MORALES CARRASCO
Universidad de Concepción

1. INTRODUCCION

Los Convenios sobre Doble Tributación Internacional (CDT) son tratados concluidos por los estados para prevenir o solucionar los problemas que plantea la concurrencia de dos jurisdicciones tributarias sobre un mismo hecho gravado. En tal supuesto pudiera resultar un pago de tributos a dos o más estados, haciéndose más gravosas ciertas actividades, especialmente transfronterizas¹. No obstante ser la prevención de la doble tributación el objeto principal de estos tratados, estos convenios tratan otras materias tales como la prevención de la evasión (intercambio de información), asistencia mutua, no discriminación, tributación de diplomáticos, solución de controversias, etc.

Los CDT se basan en modelos de tratado (elaborados con el objeto de dar un tratamiento más o menos uniforme al problema). Podemos destacar, por su importancia a nivel internacional, el modelo elaborado por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) y el de las Naciones Unidas².

¹ En general se describen como circunstancias generadoras de doble tributación las siguientes: 1) La imposición de tributos simultáneamente en la residencia de un contribuyente y en el Estado fuente de sus ingresos; 2) Si un contribuyente es considerado residente de dos estados simultáneamente; y 3) Si dos estados se consideran simultáneamente fuente de un mismo ingreso.

² La Comunidad Andina cuenta también con su propio modelo.

Dada la importancia que han alcanzado para Chile con su economía abierta en los últimos años los CDT³, este trabajo se propone abordar ciertos problemas especiales que plantean estos convenios en su interpretación y aplicación. Se discutirán las características que presentan los CDT para previo a la conclusión presentar la situación de Chile frente a los CDT.

2. LOS MODELOS

Como ya decía con antelación, la mayor parte de los convenios sobre doble tributación están basados en modelos de convenio. Sin duda hoy día el de mayor importancia a nivel internacional es el de la OCDE, que es el modelo utilizado por Chile, aun cuando la revisión del articulado de los CDT que nuestro país ha concluido denota una clara influencia del modelo de la ONU (por ejemplo el artículo 12 de los CDT suscritos con Canadá, México, Corea del Sur, Noruega, Dinamarca, reconoce el derecho a establecer impuestos de retención sobre royalties, mientras el modelo OCDE reconoce un derecho de tributación exclusiva en el Estado de la Residencia).

El problema de la doble tributación internacional fue abordado a nivel internacional por la Liga de las Naciones que contaba con un Comité Fiscal. Durante la vida de dicha organización se elaboraron dos modelos de discusión (México 1943 y Londres 1946). Con la desaparición de dicha Organización, su reemplazante, la ONU, no abordaría el tema sino hasta décadas más tarde⁴, como se verá a continuación. Sería una nueva organización europea, surgida en la post-guerra, que se haría cargo de la labor iniciada por la Liga de las Naciones, cual fue la Organización Europea para la Cooperación y Desarrollo Económico (OECE), que con la incorporación en los años 60 de EE.UU. y Canadá pasaría a denominarse Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE). La OCDE hoy agrupa a las economías más desarrolladas del mundo (incluyendo México) y en la que Chile participa con carácter de observador. El Modelo de Convenio de la OCDE data en su primera versión del año 1963. Más tarde sería objeto de una importante revisión en 1977, para ser nuevamente revisado en 1991. A partir de entonces el modelo adquiere un carácter "ambulatorio", es

³ Hasta la década de 1970 estos tratados eran completamente ajenos a nuestra realidad. En 1976 se concluyó el primer tratado sobre la materia con Argentina, basado en el Modelo del Pacto Andino que no entraría en vigor sino diez años más tarde.

⁴ La Liga de las Naciones fue una organización de marcado carácter eurocéntrico, y ello explica por qué se abordó el problema de la doble tributación tan tempranamente.

decir, es elaborado en formato de hojas sueltas y año a año es sujeto a revisión. El modelo es elaborado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE y es adoptado por una recomendación del Consejo de la OCDE, quienes no estén dispuestos a aplicarlo (es decir a adoptar tratados siguiendo sus disposiciones) tal como se sugiere deben formular la correspondiente reserva. Dicho modelo cuenta además con un comentario que pretende explicar el contenido de sus disposiciones. Los Estados que tienen posiciones divergentes de aquellas expresadas en el Comentario formulan "observaciones" a este. Además por la cantidad de observadores con que cuenta la OCDE se ha hecho una práctica publicar las posiciones expresadas por Estados no miembros de la Organización que han intervenido en la discusión del Modelo y su Comentario.

El Modelo de Convenio de la ONU del año 1980 es de una naturaleza distinta. Fue concebido como un proyecto de la Secretaría General de la ONU, elaborado por un comité de expertos en asuntos fiscales designado por el ECOSOC y no fue objeto de recomendación alguna por parte de la Asamblea General, así entonces no pasa de ser guía para los miembros de la ONU que quieran seguirlo. Este modelo está básicamente elaborado a partir del modelo OCDE vigente en 1977, al que se le han formulado ciertas modificaciones que beneficiarían a países con economías menos desarrolladas⁵, principalmente reconociendo un derecho más amplio a imponer tributos en la fuente⁶.

3. CARACTERISTICAS DE LOS CDT

a) Son tratados bilaterales. Esta es la regla general. Existen experiencias muy limitadas en que se ha tratado de abordar el problema de la doble tributación en un esquema multilateral como sucede con el tratado nórdico (que reúne Noruega, Islandia, Dinamarca, Finlandia y Suecia);

b) Establecen reglas distributivas (no impositivas) de tributación. Las reglas distributivas de un CDT constituyen su núcleo sustantivo principal. Un CDT puede atribuir el derecho a imponer tributos a sólo uno de los estados contratantes (en cuyo caso el otro Estado debe eximir de tributos a aquellas rentas) o a ambos (en cuyo caso el otro Estado está obligado a otorgar alivio por los tributos pagados

⁵ El modelo OCDE presupone como parte de un CDT suscrito que lo siga, que exista un intercambio comercial más o menos equivalente.

⁶ Una discusión más detallada sobre los modelos puede verse en La doble tributación internacional y los convenios para evitarla, Pedro Massone P. Edeval, Valpo, 1997.

en el Estado fuente por cualquiera de los métodos de alivio reconocidos por los modelos respectivos (exención o crédito). El derecho primario a imponer por regla general le corresponde al Estado fuente, mientras es el Estado de residencia (quien según la práctica internacional detenta el derecho a establecer tributos sobre la renta mundial, i.e. de cualquier origen, de sus residentes) el obligado a otorgar alivio por los tributos pagados en el primero;

c) Como se negocian y concluyen siguiendo un modelo es importante al momento de su interpretación el cotejo con los modelos respectivos para entender cuál es la intención de los contratantes (en cuanto a seguirlos o no);

d) Cubren impuestos a la renta y al capital. No cubren situaciones de Aduanas o de impuestos indirectos como el IVA;

e) Los CDT significan un límite al poder tributario de los estados, ellos no crean impuestos. Sólo reconocen el derecho de los estados contratantes a imponer tributos pero no constituyen en sí la fuente del tributo. La fuente del impuesto será siempre la ley interna. Por ejemplo, si un CDT atribuye a los contratantes la posibilidad de establecer un impuesto de retención sobre royalties del 10 % y en uno de los estados (Estado A) no existe impuesto a los royalties, los pagos que se hagan del Estado A al Estado B no quedarán por el tratado afectos a dicho tributo. Se cita como excepción a esta regla el caso de Francia, cuya ley interna autoriza la imposición de cualquiera renta respecto de la cual un CDT haya reconocido a dicho país el derecho a hacerla tributar⁷.

f) Los CDT sólo resuelven conflictos entre dos estados que se "disputan" la residencia de un contribuyente (conflicto residencia-residencia que se resuelve reconociendo la residencia en uno solo de los estados contratantes mediante los mecanismos del artículo 4 de los modelos) o bien entre un Estado fuente y el de la residencia (conflicto fuente-residencia que se resuelve mediante el reconocimiento de la jurisdicción tributaria ya sea a sólo uno de los contratantes o a ambos, en cuyo caso debe otorgarse el alivio correspondiente). Los CDT jamás solucionan conflictos fuente-fuente pues un requisito indispensable para su aplicación es que quien lo invoca sea al menos residente de uno de los estados contratantes (artículo 1 modelos OCDE y ONU).

g) Para facilitar su aplicación las organizaciones que han generado estos modelos han a su vez presentado un comentario, que también es permanentemente puesto al día y que pretende servir como una guía para facilitar la interpretación

⁷ M. Kerr, *How to Apply a Tax Treaty* p. 3 documento editado por el autor de *Tax Treaty Interpretation* y *The International Tax Treaties Service*, Universidad de Leiden, 2001.

de los CDT así como también asegurar una aplicación uniforme entre los estados que lo siguen.

4. PROBLEMAS ESPECIALES DE INTERPRETACION DE LOS CDT

Los CDT presentan ciertas particularidades en su interpretación que merecen especial cuidado.

4.1. CDT y la Convención de Viena

La interpretación de los CDT en tanto tratados internacionales, se debe hacer siguiendo las reglas que establece el derecho internacional consuetudinario y convencional al respecto en la Convención de Viena de 1969 sobre Derecho de los Tratados.

En esta materia uno de los problemas principales que se plantea es el status del comentario de los modelos a la luz de las disposiciones de la Convención de Viena. El comentario elaborado por la OCDE explica el alcance de las disposiciones del modelo para facilitar su aplicación. El comentario, como ya se dijo, es puesto al día anualmente por la OCDE.

La Convención de Viena establece en su sección tercera las siguientes reglas para la interpretación de los tratados:

Interpretación de los tratados

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, incluidos su preámbulo y anexos:
 - a) todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado;
 - b) todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado.

3. Juntamente con el contexto, habrá de tenerse en cuenta:
 - a) todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones;
 - b) toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado;
 - c) toda forma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes.
4. Se dará a un término un sentido especial si consta que tal fue la intención de las partes.

32. Medios de interpretación complementarios

Se podrán acudir a 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 b) conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable.

El artículo 33 se refiere a los tratados autenticados en dos o más idiomas, texto que no viene al caso citar aquí.

¿Cuál es el status del comentario frente a las reglas de interpretación de la Convención de Viena?

Sobre esta materia se han planteado diversas posiciones.

a) Hugh Ault⁸ sostiene que si las partes negocian un CDT que es idéntico al modelo, tácitamente se adhieren a los puntos de vista expresados en el comentario en relación con el significado de sus disposiciones, puntos de vista que caerían dentro del concepto de "significado especial" a que se refiere el artículo 31.4 de la Convención de Viena. Esta visión fue acogida por Vogel, pero luego criticada en el mismo artículo recién citado, pues el proceso de puesta al día permanente que lleva hoy el modelo y el comentario le habrían hecho perder sentido⁹.

b) Rainer Prokisch, va más allá y sostiene que el comentario contiene el sentido ordinario de las palabras, y por lo tanto sería aplicable en la interpretación

⁸ Citado por Vogel en *The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation*, en *Bulletin for International Fiscal Documentation*, Vol. 54 número 12, p. 614. IBFD. Diciembre 2000. Amsterdam.

⁹ *Ibid.* p. 615 et. Seq.

de un CDT en virtud del artículo 31.1 de la Convención de Viena.

c) Otra posición es sostenida por Kees van Raad, quien ve en el comentario un instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado, en los términos del artículo 31.2.b de la Convención de Viena¹⁰.

d) También se ha discutido por la doctrina la posibilidad de reconocerles valor bajo el artículo 32 de la Convención de Viena, como medio supletorio o complementario. Sin embargo, pareciera ser que dicha posición no tiene mayor acogida¹¹.

e) Maarten Ellis sostiene también que reformas o puestas al día del Comentario posteriores a la adopción de un CDT pueden caer dentro del artículo 31.3 de la Convención de Viena, literales a) y b), esto es, "a) todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones; y 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"¹².

Dependiendo de qué teoría de las antes expuestas se siga, es necesario tener presente una distinción centrada en el estatus de los Estados contratantes de un CDT en particular frente a la OCDE.

Así se puede distinguir entre países OCDE, no OCDE observadores y terceros países (que es hasta ahora la situación de Chile).

Los países OCDE concurren a la elaboración de comentario y cuando discrepan de los criterios presentados en él presentan observaciones al mismo.

Los países no OCDE observadores si bien no son miembros intervienen en la actualización del comentario y se les permite plantear también sus posiciones al respecto.

Por último están los terceros países, que sin embargo negocian y concluyen tratados siguiendo el modelo OCDE como es el caso de Chile.

Es mi opinión que de las posiciones señaladas anteriormente la del profesor Rainer Prokisch parece más satisfactoria.

¹⁰ Véase Klaus Vogel, *On double Taxation Conventions: A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital*, with particular reference to German and Treaty Practice, 3ª Edición p. 44. Kluwer Law International, 1997.

¹¹ Véase Vogel, *ibid.* y J. Avery Jones y otros, en "The Interpretation of Tax Treaties with Particular reference to Article 3.2 of the OECD Model", *The British Tax Review* 1984 N° pp. 95-99.

¹² M. Ellis, "The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation -Response to prof. Dr. Klaus Vogel, en *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 54, número 12. Diciembre 2000, p. 617, IBFD Amsterdam, Holanda.

El comentario pretende aclarar el sentido de las disposiciones de los CDT y por lo tanto de los tratados que lo siguen. De esta forma no es relevante si el Estado que pretende aplicar un CDT es o no OCDE, o si el modelo y el comentario han sido puestos al día con posterioridad a la adopción del CDT que se pretende interpretar, pues no se ha buscado sino aclarar el verdadero sentido de sus disposiciones (lenguaje ordinario). La posición de Prokish implica la existencia de una jerga tributaria internacional de la cual un "glosario" sería el comentario mismo¹³.

4.2. CDT y ley interna.

El artículo 3.2 de los modelos señala:

"Para la aplicación del Convenio por un Estado contratante, en cualquier momento, cualquier 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 cualquier significado bajo la legislación impositiva aplicable en ese Estado sobre el significado atribuido por otras leyes de ese Estado".

Como puede apreciar el lector, la claridad no es precisamente un atributo de la disposición transcrita. La doctrina internacional ha generado un riquísimo debate sobre este precepto, por ejemplo el significado de "cualquier término", "a menos que el contexto requiera otra cosa", etc.¹⁴. Dentro de lo que contexto implica se ha llegado a plantear que el comentario sería parte de tal contexto¹⁵.

4.3. Interpretación uniforme

Los CDTs requieren una interpretación uniforme por parte de tribunales de ambos países contratantes, puesto que un resultado divergente de aplicación puede resultar en doble tributación internacional y de ello la frustración del objeto y fin del tratado. Se ha llegado inclusive a sostener en las Cortes inglesas que es obligatorio seguir la interpretación que hayan hecho los tribunales del otro Estado contratante¹⁶.

¹³ Véase sobre el particular, Vogel, *On Double Taxation Conventions*, p. 37.

¹⁴ Véase John Avery Jones et al en "The Interpretation of Tax Treaties with Particular reference to Article 3.2 of the OECD Model" *The British Tax Review* 1984, N° 1, p. 14.

¹⁵ M. Ellis. *Op. cit.* p. 617.

¹⁶ Véase, Vogel. *On Double Taxation Conventions* p. 41.

5. REQUISITOS PARA LA APLICACION DE UN CDT

Como se señaló anteriormente los CDT están contruidos sobre la base de reglas “distributivas” de tributación, es decir reconocen o no el derecho de los estados contratantes a imponer tributos en determinadas situaciones, sea sólo al Estado de residencia, sólo al Estado fuente (eliminándose así el problema de la doble tributación por cuanto dejan de existir jurisdicciones concurrentes sobre un mismo hecho gravado), o tributación compartida, limitada o no en la fuente, caso en el cual el Estado de residencia se obliga a otorgar alivio por los tributos pagados en el Estado de la fuente mediante el mecanismo de crédito o exención.

Siguiendo a Vogel¹⁷, diremos que los requisitos para la aplicación de una norma distributiva de un CDT son los siguientes:

a) Efecto vinculante del tratado para la entidad que impone el tributo (por ejemplo en EE.UU. los CDT solo cubren impuestos federales, así entonces un impuesto Estado federado no está afectado por dichos tratados. En un Estado unitario como Chile por ejemplo los impuestos municipales podrían quedar excluidos);

b) Derecho del contribuyente a beneficiarse de las disposiciones del tratado (el artículo 1 de los modelos OCDE y ONU señalan: “El presente convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos estados contratantes”);

c) Aplicabilidad del tratado al impuesto en cuestión (según el listado que se contiene en el artículo 2 del convenio pertinente, de acuerdo a los modelos);

La ausencia de cualquiera de dichos elementos impediría la aplicación de un CDT.

6. APLICACION DE LOS CDT

La aplicación de los CDT es un proceso para nada sencillo y que muchas veces genera confusiones.

El profesor inglés Michael Edwards Kerr en su obra *Tax Treaty Interpretation* sugiere un procedimiento paso a paso de 3 etapas para evitar estas confusiones. Los pasos de este procedimiento son:

a) Primero debe aplicarse la ley interna del país contratante. Si la ley interna no aplica impuestos a la renta en cuestión, el problema se ha resuelto. Si, en

¹⁷ *Ibid*, p. 28.

cambio, la ley interna impone tributos, por ejemplo un impuesto de retención a dividendos de 35%, se debe ir al paso siguiente;

b) En segundo lugar se aplica el CDT para determinar si al Estado en cuestión se le ha reconocido o no derecho a imponer tributos a la renta en cuestión. Si tal derecho no existe, no se puede aplicar impuesto alguno. En caso contrario, se pasa al tercer paso;

c) Finalmente, se aplica el derecho interno dentro de los límites del tratado (por ejemplo impuesto de retención a dividendos reducido a un 10%).

7. CHILE FRENTE A LOS CDT

Nuestro país ha entrado tardíamente a la arena de los CDT. Sólo en 1976 se suscribió el primer CDT con Argentina, elaborado sobre la base del Modelo del Pacto Andino, una de las pocas herencias que permanece hoy de nuestra membresía en aquella organización. Este tratado no entraría en vigor sino 10 años más tarde, una vez resuelto el problema limítrofe que aquejaba a ambas naciones por aquellos años. Este CDT funciona sobre la base de reglas distributivas sin tributación compartida, de manera que no permite tributación compartida y por lo tanto presupone la exención de impuestos en el Estado de residencia por las rentas que tienen su fuente en el otro Estado contratante.

En 1993 la Ley 19.247, publicada en el Diario Oficial de 15 de septiembre modificó la Ley de Impuesto a la Renta introduciendo provisiones unilaterales para el alivio de la doble tributación para inversionistas y residentes chilenos por los impuestos pagados en el extranjero. En 1997 una nueva modificación (Ley 19.506) introdujo un nuevo régimen de alivio que otorga trato preferente para aquellos casos en que Chile ha suscrito un CDT con el Estado fuente de las rentas extranjeras.

Desde aquella fecha Chile ha suscrito 9 nuevos CDT (México y Canadá en 1998, ambos en vigencia desde enero del 2000; en 1999 con Ecuador; el 2000 con Polonia; el 2001 con Noruega, Brasil y Perú; el 2002 con Dinamarca y Corea del Sur), se encuentra negociando CDT con 18 países (España, Croacia, Cuba, República Checa, Alemania, Finlandia, Holanda, Francia, Hungría, Italia, Reino Unido, Suecia, Suiza, Malasia, Nueva Zelanda, Estados Unidos, Paraguay y Venezuela, y estudiando factibilidad con otros 3 países (Bolivia, El Salvador y Paraguay)¹⁸.

¹⁸ Fuente: DIRECON, Ministerio de Economía y Servicio de Impuestos Internos.

8. CONCLUSIONES

Los CDT son una herramienta necesaria para asegurar un libre movimiento de capitales en un mundo globalizado, sin embargo son una herramienta que no es de fácil aplicación, e ignorar ciertas consideraciones mínimas y a veces muy obvias puede llevar a una aplicación errónea de los mismos, generando el mal que ellos se proponen prevenir, esto es doble tributación internacional. Es por ello que los operadores encargados de su aplicación deben actuar cuidadosamente frente a ellos y en lo posible guiarse por el comentario de la OCDE para así asegurar una aplicación uniforme entre socios contratantes.