

DGI
DIRECCIÓN GENERAL
IMPUESTOS POSITIVA

INTERPRETACIÓN DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

Jornadas Tributarias 2009 - 9 de diciembre

Guillermo Nieves

JORNADAS TRIBUTARIAS 2009 - "Dr. Luis Simón"

DGI
DIRECCIÓN GENERAL
IMPUESTOS POSITIVA

CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN (CDIs)

- FINALIDADES: Evitar la doble imposición internacional; promover el intercambio de información, evitar uso abusivo de los CDIs.
- Modelo OCDE (MOCDE) vs Modelo ONU
- Interacción estratégica en la adopción de Modelos: países desarrollados vs países en vías de desarrollo (ej EP de construcción).
- MOCDE como "estándar compatible" con la red internacional de Convenios genera determinadas "externalidades positivas"

* CDIs: Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional
JORNADAS TRIBUTARIAS 2009 - "Dr. Luis Simón"

DGI
DIRECCIÓN GENERAL
IMPUESTOS POSITIVA

Regla General de Interpretación CDIs

Artículo 3§2 MOCDE

"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 esa legislación fiscal sobre el que resultaría de otras Leyes de ese Estado"

JORNADAS TRIBUTARIAS 2009 - "Dr. Luis Simón"

DGI
DIRECCIÓN GENERAL
IMPUESTOS POSITIVA

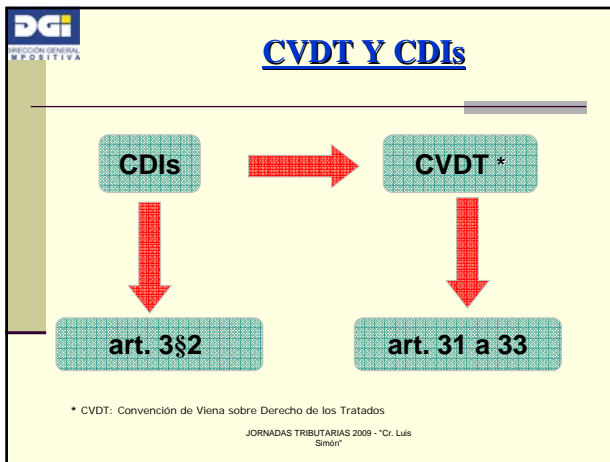
Regla General de Interpretación

Artículo 3§2 MOCDE

EI INTERPRETE FRENTE A UN TERMINO DADO POR EL CDI DEBERA:

- 1) Buscar su definición en el texto del CDI.
- 2) En su defecto, examinará el contexto en procura de encontrar la definición;
- 3) Recién cuando el contexto no le ofrezca una definición, acudirá al Derecho Interno para procurarse la misma.

JORNADAS TRIBUTARIAS 2009 - "Dr. Luis Simón"



DGI
DIRECCIÓN GENERAL
IMPOSITIVA

CVDT

Artículo 31.1 Regla general de interpretación

Un Tratado se interpretará:

- Buena fe;
- Sentido corriente de los términos en su contexto
- Teniendo en cuenta su objeto y fin

JORNADAS TRIBUTARIAS 2009 - "Dr. Luis Simón"

DGI
DIRECCIÓN GENERAL
IMPOSITIVA

CVDT

¿Interpretar de Buena fe?

Contenido al Principio "Pacta sunt Servanda"

- Equilibrio de intereses entre los firmantes.
- Principio del efecto útil de los Tratados.

➤ **Marcar un límite al intérprete:** procurar el sentido natural del término interpretado

JORNADAS TRIBUTARIAS 2009 - "Dr. Luis Simón"

DGI
DIRECCIÓN GENERAL
IMPOSITIVA

CVDT

¿Conformidad con el Objeto y Fin?

➤ **Propósito que guió a las partes:**

- evitar la doble imposición
- distribuir jurisdicción impositiva
- métodos crédito o exoneración para eliminar la doble imposición
- intercambio de información y cooperación

➤ **Consideraciones no tributarias:** Tratados en otras materias entre los Estados parte.

JORNADAS TRIBUTARIAS 2009 - "Dr. Luis Simón"

DGI
DIRECCIÓN GENERAL
IMPOSITIVA

CVDT Y CDIs

31.1 CVDT: “Sentido corriente de los términos”
 31.4 CVDT: Sentido especial de un término

- Interpretación intra – textual del CDI (literal, sistemático).
- Definiciones cerradas (3§1; 5; 10 §3; 11§3; 12§3).
- Definiciones abiertas (4§1; 6§1)

JORNADAS TRIBUTARIAS 2009 - “Dr. Luis Simón”

DGI
DIRECCIÓN GENERAL
IMPOSITIVA

CVDT

Artículo 31.2 Regla general de interpretación

¿CONTEXTO?:

- preámbulo y anexos
- todo **acuerdo** que se **refiera al tratado** y haya sido concertado con **motivo** del Tratado
- todo **instrumento** formulado **por una parte** con **motivo** de la **celebración del tratado** y **aceptado por la otra** como **instrumento referente** al mismo

JORNADAS TRIBUTARIAS 2009 - “Dr. Luis Simón”

DGI
DIRECCIÓN GENERAL
IMPOSITIVA

CVDT

Artículo 31. Regla general de interpretación

Juntamente con el contexto, habrá de tenerse en cuenta:

- todo **acuerdo ulterior entre las partes** acerca de la **interpretación** o aplicación de sus disposiciones;
- toda **práctica ulteriormente seguida** en la aplicación del tratado por la cual conste el **acuerdo de las partes acerca de la interpretación**
- toda **norma pertinente de derecho internacional** aplicable en las relaciones entre las partes

JORNADAS TRIBUTARIAS 2009 - “Dr. Luis Simón”

DGI
DIRECCIÓN GENERAL
IMPOSITIVA

CVDT Y CDIs

El “contexto”

“... a menos que de su **contexto** se infiera una interpretación diferente ...” (MOCDE 3§2)

- **MAP (25§3): ¿forman parte del contexto? → Sin dudas para la Administración**
- **¿tienen carácter vinculante para los contribuyentes y los órganos jurisdiccionales:**
 - i. **“Todo acuerdo”**: ¿cuestionamientos normativos?
 - ii. **“Toda práctica”**: Sin duda forman parte del Contexto, y deberían ser tomados en consideración para interpretar el CDI

JORNADAS TRIBUTARIAS 2009 - “Dr. Luis Simón”

DGI
DIRECCIÓN GENERAL
IMPOSITIVA

CVDT Y CDIs

El "contexto" en los CDIs vigentes

- CDIs Alemania y Hungría MOCDE 1977
- 352 a efectos de determinar el significado de cualquier expresión no definida en el mismo operaría el reenvío al derecho interno "... a menos que el **texto** exija una interpretación diferente"
- Igualmente se deberían aplicar las soluciones de la 31 CVDT: **interpretación uniforme**

JORNADAS TRIBUTARIAS 2009 - "Dr. Luis Simón"

DGI
DIRECCIÓN GENERAL
IMPOSITIVA

CVDT

Artículo 32. Medios de interpretación complementarios

Este artículo aplica:

- **Confirmar** el sentido del art. 31
- Los criterios del art. 31 dejen oscuro o ambiguo el sentido; o
- Arriben a un sentido absurdo o irracional

JORNADAS TRIBUTARIAS 2009 - "Dr. Luis Simón"

DGI
DIRECCIÓN GENERAL
IMPOSITIVA

CVDT Y CDIs

Artículo 32. Medios de interpretación complementarios

Se podrá acudir también:

- Los Trabajos preparatorios
- Circunstancias de su celebración

JORNADAS TRIBUTARIAS 2009 - "Dr. Luis Simón"

DGI
DIRECCIÓN GENERAL
IMPOSITIVA

CVDT Y CDIs

Medios de interpretación complementarios

- ❖ **Material Adjunto:** minutas, borradores que se redactan en el transcurso de las negociaciones para la estipulación del CDI e intercambian por los negociadores durante el *iter*.
- ❖ **Documentación unilateral:** No (con excepciones)
- ❖ **CDIs con 3ros países:** "circunstancias de su celebración"
 - Hay que atender a la evolución cronológica de los contenidos de c/u de los CDIs celebrados por c/ Estado contratante con sucesivos países.
 - Únicamente cuando los resultados del 31 CVDT dejen oscuro o ambiguo el sentido; o arriben a un sentido absurdo o irracional

JORNADAS TRIBUTARIAS 2009 - "Dr. Luis Simón"

DGI
DIRECCIÓN GENERAL
IMPOSITIVA

CVDT Y CDIs

Comentarios a los Modelos: ¿contexto?

- Modelos → Derecho suave("soft law"): falta de coercibilidad; estados deciden aplicar por el prestigio o el peso internacional de los organismos que los dictan.
- OCDE: en los Comentarios al MOCDE (Introducción, ap.29), los considera de gran ayuda para la interpretación y aplicación de los CDIs.
- Más allá de la recomendación de la OCDE, la referencia no puede más que remitirse a la CVDT, lo cual es altamente discutible.

JORNADAS TRIBUTARIAS 2009 - "Cr. Luis Simón"

DGI
DIRECCIÓN GENERAL
IMPOSITIVA

CVDT Y CDIs

Comentarios a los Modelos: ¿contexto?

¿Fundamento jurídico que habilitaría el recurso a los comentario (por ej. OCDE) como contexto?

- ❖ **CDIs celebrados entre no miembros de la OCDE, que reproducen el contenido del MOCDE:** en lo referente a los Comentarios, dado su papel de guía interpretativa del MOCDE estos deberían de jugar el papel de *normas aplicables en la relación entre las partes* (31.3.c CVDT).
- ❖ **CDIs celebrados entre un estado miembro de la OCDE y otro no miembro, que reproduce el contenido del MOCDE:** la solución podría ser dada por el artículo 31.2.b CVDT: los comentarios podrían ser aceptados (por estos países) como "*instrumento formulado por una o mas partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás partes como instrumento referente al tratado*".

JORNADAS TRIBUTARIAS 2009 - "Cr. Luis Simón"

DGI
DIRECCIÓN GENERAL
IMPOSITIVA

CVDT Y CDIs

Comentarios a los Modelos: ¿contexto?

- ❖ **Proyecto CDIs México – Uruguay: Artículo 22§2** "Se entiende que los Estados Contratantes harán lo posible por aplicar las disposiciones de este Convenio de conformidad con los **Comentarios sobre los Artículos del Modelo** Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio elaborados por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE en la medida en que las disposiciones contenidas en el Convenio correspondan a aquéllas establecidas bajo el Modelo"

JORNADAS TRIBUTARIAS 2009 - "Cr. Luis Simón"

DGI
DIRECCIÓN GENERAL
IMPOSITIVA

Comentarios a los Modelos

Interpretación estática vs. dinámica

- ❖ Modificación del Comentario MOCDE en el pasaje MOCDE 1963 al de 1977, el Comité de Asuntos Fiscales precisó que a los fines interpretativos de los convenios bilaterales vigentes, se debería recurrir al contenido del **nuevo** Comentario.
- ❖ Resulta difícil, justificar el recurso dinámico a los Comentarios si se entiende que estos últimos debe ser justificados partiendo del artículo 31 CVDT
- ❖ ¿"*sentido corriente*" pueda cambiar solamente porque en el interin se ha producido la modificación de un documento como lo es el Comentario OCDE?
- ❖ Versión anterior habría sido considerada por el CDI como expresión del mismo "*sentido corriente*"
- ❖ ¿principio de certeza jurídica?

JORNADAS TRIBUTARIAS 2009 - "Cr. Luis Simón"

DGI
DIRECCIÓN GENERAL
IMPOSITIVA

Comentarios a los Modelos

Interpretación estática vs. dinámica

- ❖ La solución más equilibrada no puede ser genérica:
- **MEHA ACLARACIÓN** de conceptos implícitos en el texto anterior del Comentario.
- Efecto del Comentario consiste en enmendar radicalmente la esfera de aplicación de un artículo del Modelo: efecto similar al de una reformulación del artículo del Modelo

JORNADAS TRIBUTARIAS 2009 - "Cr. Luis Simón"

DGI
DIRECCIÓN GENERAL
IMPOSITIVA

Comentarios a los Modelos

Interpretación estática vs. dinámica

- ❖ Art. 17 del CDI con Hungría establece: "los ingresos percibidos por un residente de un Estado Contratante como profesionales del espectáculo tales como artistas de teatro, cine, radio o televisión, músico o atleta, por su actividad personal, ejercida en el otro Estado Contratante, puede ser gravada en ese otro Estado."
- ❖ Director de cine húngaro (residente en Hungría) que viene a filmar una película en Uruguay: ¿es artista para el CDI?: no surge a texto expreso del 17,
- ❖ ¿Qué nos dice el contexto? No hay otros instrumentos a los vistos, salvo la posibilidad de los recurrir a los Comentarios al MCOCDE.

JORNADAS TRIBUTARIAS 2009 - "Cr. Luis Simón"

DGI
DIRECCIÓN GENERAL
IMPOSITIVA

Comentarios a los Modelos

Interpretación estática vs. dinámica

- ❖ Los Comentarios vigentes a la fecha de celebración del CDI no distinguián.
- ❖ Los Comentarios vigentes hoy en el artículo 17.1 (apartado 3) : "*Por otra parte, no será aplicable a un conferenciante o al personal administrativo o de apoyo (por ejemplo, las cámaras en el rodaje de una película, los productores, los directores cinematográficos ...*"
- ❖ No grava Uruguay (fuente), grava Hungría (residencia) (7.1 MCOCDE)
- ❖ En cambio si no admitiéramos el recurso dinámico a los Comentarios MOCDE, opera el reenvío integrativo al derecho interno.
- Ley Nº 18.384 (Estatuto de Artista): "... todo aquel que (...) interprete o ejecute en cualquier forma una obra artística, **la dirige** (...) sea en vivo o registrada en cualquier tipo de soporte para su exhibición pública o privada."
- ❖ Grava Uruguay (fuente), y Hungría exonera (24.1 Convenio Uruguay Hungría.)

JORNADAS TRIBUTARIAS 2009 - "Cr. Luis Simón"

DGI
DIRECCIÓN GENERAL
IMPOSITIVA

CVDT

Artículo 33. Interpretación de Tratados en diversos idiomas

- (3) Presunción de idéntico sentido en cada texto auténtico
- Si no prevaleciera un texto determinado (1), y la comparación de los textos revele una diferencia de sentido que no pueda resolverse con la aplicación de los art. 31 y 32, se adoptará el sentido que mejor concilie esos textos, habida cuenta del objeto y del fin del tratado

JORNADAS TRIBUTARIAS 2009 - "Cr. Luis Simón"

DGI
DIRECCIÓN GENERAL
IMPOSITIVA

CDIs

El carácter subsidiario del reenvío al derecho interno

Referencias a la legislación interna en un CDI debería limitarse únicamente a los siguientes casos (**interpretación uniforme**):

- el CDI remite explícitamente al Derecho interno de una los contratantes;
- del contexto de una disposición o un medio complementario, sugieran de modo indubitable la referencia al Derecho interno (de uno solo de los Estados contratantes);
- cuando del Tratado, de su contexto y los medios complementarios de interpretación, no surja la posibilidad seria de lograr una interpretación autónoma concordante del término

JORNADAS TRIBUTARIAS 2009 - "Cr. Luis Simón"

DGI
DIRECCIÓN GENERAL
IMPOSITIVA

CDIs

La cláusula general de reenvío

- Si el significado del término no surge del texto o del contexto el mismo será aquel "... 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 esa legislación fiscal sobre el que resultaría de otras Leyes de ese Estado."

JORNADAS TRIBUTARIAS 2009 - "Cr. Luis Simón"

DGI
DIRECCIÓN GENERAL
IMPOSITIVA

CDIs

¿Concepción estática o dinámica de la legislación interna?

- superada con la modificación del 3§2 del MOCDE en el año 1995, optando por la concepción dinámica ("... el significado **que en ese momento le atribuya la legislación de ese Estado** ...").
- ¿CDIs vigentes?: Uruguay – Hungría: cláusula 2§4: autoridades competentes se comunicarían -- al final de cada año -- los cambios significativos producidos en sus leyes impositivas.
- Uruguay – Alemania: No incorporó este formato de cláusula ¿concepción estática?

JORNADAS TRIBUTARIAS 2009 - "Cr. Luis Simón"

DGI
DIRECCIÓN GENERAL
IMPOSITIVA

CDIs

¿Cuál es el Derecho Interno aplicable?

- Lo deseable: definiciones cerradas o abiertas en los CDI
- Si resultara aplicable el Derecho de ambos Estados: doble imposición y doble no imposición.
- El 3§2 leerlo como refiriéndose al **Estado de la Fuente**
- Finalidad de los CDIs: procurar evitar doble imposición y doble no imposición.
- A partir de las Métodos para evitar la doble imposición MOCDE (art 23 A o B), el Estado de la residencia debe tomar la **calificación** en función de la normativa del Estado de la fuente como un supuesto inevitable.

JORNADAS TRIBUTARIAS 2009 - "Cr. Luis Simón"

DGI
DIRECCIÓN GENERAL
IMPOSITIVA

CDIs

Predominio de la Legislación que regula los Impuestos comprendidos por el CDI

- La referencia al Derecho interno se efectúa con carácter general a la *"legislación fiscal (...) relativa a impuestos que son objetos del convenio"*, este el reenvío integrativo comprende el **universo normativo de cada uno de los impuestos comprendidos en el CDI** (leyes, decretos reglamentarios, etc.) tanto en su individualidad, como en el cúmulo de aquellos, forzando al intérprete a agotar esta instancia de búsqueda, previo remitirse a la normativa de otros tributos, o de otras ramas del Derecho.

JORNADAS TRIBUTARIAS 2009 - "Dr. Luis Simón"

DGI
DIRECCIÓN GENERAL
IMPOSITIVA

MUCHAS GRACIAS

JORNADAS TRIBUTARIAS 2009 - "Dr. Luis Simón"