



Consejo Económico y Social

Distr. general
5 de agosto de 2014
Español
Original: inglés

Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación

Décimo período de sesiones

Ginebra, 27 a 31 de octubre de 2014

Tema 3 b) v) del programa provisional**

**Deliberación sobre las cuestiones sustantivas relacionadas
con la cooperación internacional en cuestiones de
tributación: otras cuestiones: creación de capacidad**

Programa de desarrollo de la capacidad en materia de cooperación internacional en cuestiones de tributación

Nota de la Secretaría

1. El documento que figura en el anexo de la presente nota fue preparado por Brian J. Arnold, Asesor Principal de Canadian Tax Foundation, a petición de la Oficina de Financiación para el Desarrollo del Departamento de Asuntos Económicos y Sociales de la Secretaría, de conformidad con lo dispuesto en las resoluciones del Consejo Económico y Social 2014/12 y 2013/24. En esas resoluciones, el Consejo reconoció los progresos logrados por la Oficina en su labor para formular, en el marco de su mandato, un programa de desarrollo de la capacidad en materia de cooperación internacional en cuestiones de tributación encaminado a fortalecer la capacidad de los ministerios de finanzas y las autoridades tributarias nacionales de los países en desarrollo para elaborar sistemas tributarios más eficaces y eficientes que respalden los niveles deseados de inversión pública y privada, y para luchar contra la evasión de impuestos, y solicitó a la Oficina que, en asociación con otros interesados, prosiguiera su labor en esta esfera y siguiera ampliando sus actividades.

2. El documento complementa el Curso de las Naciones Unidas sobre los Acuerdos de Doble Tributación, que es un instrumento integral de capacitación para las autoridades tributarias nacionales y los ministerios de finanzas de los países en desarrollo, sobre la base de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo. El curso, elaborado por la Oficina de Financiación para el Desarrollo como parte de su

* Publicado nuevamente por razones técnicas el 24 de septiembre de 2014.

** [E/C.18/2014/1](#).



programa de desarrollo de la capacidad en materia de cooperación internacional, fue objeto de una serie de exámenes técnicos realizados por los miembros del Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación y su Grupo Consultivo sobre Desarrollo de la Capacidad, de conformidad con su mandato de formular recomendaciones sobre el desarrollo de la capacidad y la prestación de asistencia técnica a los países en desarrollo en la esfera de la cooperación internacional en cuestiones de tributación.

Anexo

Introducción a los tratados fiscales*

I. Introducción

1. Los tratados fiscales representan un aspecto importante de la reglamentación fiscal internacional de muchos países. Actualmente hay en vigor más de 3.000 tratados bilaterales relativos al impuesto sobre la renta, y el número va en aumento. La gran mayoría de esos tratados se basan ampliamente en la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo de 2011 (Convención Modelo de las Naciones Unidas) y el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) (Modelo de la OCDE). Esos tratados modelo, que se pueden consultar en los sitios web de la OCDE y las Naciones Unidas, se analizan a continuación.

2. A continuación se ofrece una breve introducción a los aspectos básicos de los acuerdos fiscales. Se hace hincapié en cuestiones tales como los tipos de tratados que se ocupan de cuestiones de tributación, así como en la naturaleza jurídica, los fines y la interpretación de los tratados, más que en sus disposiciones sustantivas.

II. Naturaleza jurídica y efecto de los tratados fiscales

3. Los tratados son convenios entre naciones soberanas. El artículo 2 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, que se aplica a todos los tratados, dispone lo siguiente:

Un tratado es un acuerdo internacional (en uno o más instrumentos, cualquiera sea su denominación) celebrado entre Estados y regido por el derecho internacional.

4. Los tratados fiscales a menudo son llamados “acuerdos” o “convenios”. Como indica el artículo 2 de la Convención de Viena, el nombre que se use no tiene importancia.

5. Los tratados fiscales bilaterales otorgan derechos e imponen obligaciones a los dos Estados contratantes, pero no a los terceros, como los contribuyentes. Sin embargo, es evidente que el objetivo de los tratados fiscales es favorecer a los contribuyentes de los Estados contratantes. El que lo logren o no depende de la legislación nacional de cada Estado. En algunos Estados, los tratados son de aplicación automática, es decir que una vez suscrito, el tratado otorga derechos a los residentes de los Estados contratantes. En otros Estados, es necesario adoptar algunas otras medidas (por ejemplo, las disposiciones del tratado deben incorporarse en la legislación nacional) antes de que los residentes de los Estados contratantes puedan recibir los beneficios previstos por el tratado.

6. En virtud del artículo 26 de la Convención de Viena, los tratados obligan a los Estados contratantes y deben ser cumplidos por ellos de buena fe. Este es el principio *pacta sunt servanda*. Si un país no respeta sus tratados fiscales, es posible

* Preparado por Brian J. Arnold, Asesor Principal, Canadian Tax Foundation, Toronto (Canadá).

que otros países no tengan interés en concertar acuerdos fiscales con él.

7. La mayoría de los tratados fiscales son bilaterales. Si bien hay muy pocos tratados multilaterales relativos al impuesto sobre la renta (por ejemplo, el Convenio Multilateral de Asistencia Administrativa Mutua en Asuntos Fiscales), la posibilidad de un tratado multilateral viene siendo promovida por los expertos en materia tributaria desde hace muchos años y actualmente está incluida en el programa del proyecto de la OCDE sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, aunque el alcance exacto del tratado multilateral aún no está claro¹.

8. La reciprocidad es un principio fundamental subyacente de los tratados fiscales, aunque su significado exacto no está claro. Las disposiciones de casi todos los tratados fiscales bilaterales son recíprocas. Por ejemplo, si el artículo 10 (Dividendos) prevé una tasa máxima de impuesto retenido en la fuente respecto de dividendos pagados por una empresa residente a los accionistas que residen en el otro Estado contratante, esa tasa máxima de impuestos se aplicará por igual a ambos Estados contratantes. Esta obligación recíproca se aplica a los dos Estados, independientemente de los flujos transfronterizos de dividendos; en otras palabras, el artículo 10 (y las demás disposiciones de distribución del tratado) se aplica por igual a ambos Estados, incluso en los casos de tratados entre un país desarrollado y un país en desarrollo, de modo que es mayor la cuantía de los dividendos que pagan las empresas residentes en el país en desarrollo a los accionistas residentes en el país desarrollado que la que se paga en sentido inverso. Del mismo modo, las disposiciones administrativas de los tratados fiscales, como el intercambio de información y la asistencia en la recaudación de impuestos, son aplicables de manera recíproca.

III. Tipos de tratados referidos a cuestiones de tributación

9. Esta sección se refiere a tratados relativos a los impuestos sobre la renta. Sin embargo, hay otros tipos de tratados que se ocupan de cuestiones de tributación. Por ejemplo, los países con impuestos sobre las sucesiones o la herencia pueden tener tratados dirigidos a eliminar la doble tributación al respecto. Además, muchos países han firmado el Convenio Multilateral de Asistencia Administrativa Mutua en Asuntos Fiscales. Este Convenio se refiere a las cuestiones fiscales administrativas, como el intercambio de información, la prestación de asistencia para la recaudación de impuestos y la solución de controversias. Además, hay muchos tipos de tratados que están dedicados principalmente a temas no impositivos, pero que incluyen disposiciones sobre tributación. Entre esos tratados no fiscales figuran los acuerdos de transporte aéreo y los tratados sobre comercio e inversiones, como el acuerdo que rige la Organización Mundial del Comercio. En general, estos acuerdos contienen disposiciones relativas a excepciones que indican que las cuestiones de impuestos sobre la renta se tratarán exclusivamente en el marco del tratado entre los países referido al impuesto sobre la renta.

10. Una importante novedad es la proliferación de los acuerdos de intercambio de información tributaria. Por lo común, estos acuerdos son celebrados por países con alta carga impositiva con países de carga impositiva baja o nula, con los que de lo

¹ Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos, *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios* (París, 2013).

contrario no firmarían un tratado fiscal. En general, esos acuerdos exigen que los países con impuestos bajos o nulos intercambien información de la forma prevista en el artículo 26 (Intercambio de información) de las convenciones modelo de las Naciones Unidas y la OCDE.

IV. Proceso de negociación de los tratados fiscales

11. El proceso de negociación de un tratado fiscal² por lo general comienza con contactos iniciales entre los países. A la hora de decidir si celebrará negociaciones con otros países para la concertación de tratados fiscales, un país tendrá en cuenta muchos factores, principalmente cuál es el nivel de comercio e inversión entre ellos. Una vez que los países deciden realizar la negociación, intercambian sus tratados modelo (o sus tratados fiscales más recientes, si no tienen tratado modelo) y planifican las negociaciones cara a cara. Por lo general, los tratados se negocian en dos rondas, una en cada país. Durante la primera ronda de negociaciones, los equipos de negociación llegan a un acuerdo sobre un texto determinado (por lo general, las convenciones modelo de las Naciones Unidas o la OCDE) que utilizarán como base para las negociaciones. Después de que ambas partes realizan una presentación de sus sistemas tributarios nacionales, la negociación se lleva a cabo artículo por artículo. Los aspectos del texto sobre los que no se llega a un acuerdo generalmente se ponen entre corchetes, para volver a examinarlos más adelante. Una vez que se llega a un acuerdo sobre el texto de un artículo, las partes lo rubrican. Cuando los negociadores del tratado terminan de acordar el texto de todos los artículos, se adoptan medidas para que el tratado sea firmado por un funcionario autorizado (a menudo un embajador o un funcionario público). Tras la firma, cada Estado debe ratificar el tratado con arreglo a sus propios procedimientos de ratificación. El tratado queda concertado cuando los países intercambian instrumentos de ratificación, y entra en vigor de conformidad con las normas específicas del tratado (artículo 29 (Entrada en vigor) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas).

12. Por lo tanto, la negociación de un tratado fiscal entraña varias etapas o fases: la firma, la ratificación, la concertación y la entrada en vigor. Cada una de estas etapas tiene un significado especial y consecuencias particulares.

13. Una vez adoptado, un tratado puede ser objeto de modificaciones de poca o gran importancia con el consentimiento mutuo de los Estados contratantes. Es muy frecuente que los Estados enmienden un tratado fiscal mediante la celebración de un protocolo del tratado. En virtud del derecho internacional, un acuerdo designado como protocolo es simplemente un tratado con un nombre diferente. Por tanto, como se indicó anteriormente, debe ratificarse de conformidad con las reglas aplicadas a los tratados antes de entrar en vigor.

14. La legislación tributaria nacional debe enmendarse e interpretarse periódicamente para responder a las nuevas circunstancias. Los tratados fiscales no son diferentes de las leyes fiscales nacionales a este respecto. En teoría, la solución jurídica adecuada en el caso de que una disposición de un tratado sea defectuosa es

² Para obtener información más exhaustiva, véase “Papers on selected topics in negotiation of tax treaties for developing countries” (Documentos sobre temas seleccionados relacionados con la negociación de tratados fiscales para los países en desarrollo). Puede consultarse en http://www.un.org/esa/ffd/documents/Papers_TTN.pdf.

la aprobación bilateral de una enmienda apropiada del tratado. En la práctica, el proceso de enmienda es a menudo extremadamente lento y difícil. No es raro que la negociación de un protocolo lleve tanto tiempo como la de un tratado. Con frecuencia, una vez que un aspecto de un tratado se abre a la renegociación, otros aspectos del tratado se vuelven negociables.

15. En cierta medida, los tratados fiscales pueden actualizarse sin un procedimiento de enmienda formal mediante el proceso de interpretación. Por ejemplo, el procedimiento de acuerdo mutuo en la mayoría de los tratados autoriza a las autoridades competentes de los dos Estados a resolver cuestiones de interpretación. Las reglas generales para la interpretación de tratados se analizan más adelante.

V. Las convenciones modelo de las Naciones Unidas y la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos sobre la doble tributación

16. Hay dos convenciones modelo influyentes en cuestiones de tributación: la Convención Modelo de las Naciones Unidas y el Modelo de Convenio de la OCDE. Además, algunos países tienen sus propios tratados modelo sobre cuestiones tributarias, que a menudo no se publican pero se suministran a otros países a efectos de negociar tratados fiscales. La Convención Modelo de las Naciones Unidas se basa en gran medida en el Modelo de Convenio de la OCDE.

17. Los tratados modelo sobre cuestiones tributarias tienen una larga historia, que comienza con los primeros tratados diplomáticos del siglo XIX. El objetivo limitado de esos tratados era garantizar que los diplomáticos de un país que trabajaban en otro país no fueran discriminados, y se amplió para abarcar el impuesto sobre la renta una vez que este se volvió sustancial a principios del siglo XX. Después de la Primera Guerra Mundial, la Sociedad de las Naciones comenzó a trabajar en la elaboración de un tratado modelo que se ocupara exclusivamente de cuestiones relacionadas con el impuesto sobre la renta. Esa labor culminó en las Convenciones Modelo de 1943 y 1946. Esas convenciones no fueron aceptadas unánimemente, y la tarea de crear un tratado modelo aceptable fue asumida por la OCDE y las Naciones Unidas.

18. En la actualidad, la OCDE cuenta con 34 miembros, entre los que figuran muchos de los principales países industrializados. El Modelo de Convenio de la OCDE se publicó por primera vez en forma de proyecto en 1963. Se revisó en 1977 y nuevamente en 1992, momento en que se pasó a un formato de hojas sueltas a fin de facilitar revisiones más frecuentes. Desde entonces, se han hecho revisiones cada cierto número de años en nueve ocasiones; la más reciente fue en 2014. El Comité de Asuntos Fiscales, que está integrado por altos funcionarios fiscales de los países miembros, es responsable del Modelo de Convenio y de otros aspectos de la cooperación internacional en materia tributaria. El Comité funciona a través de varios grupos de trabajo y su secretaría permanente es parte del Centro de Política y Administración Tributaria. Los grupos de trabajo están integrados por delegados de los países miembros. El Grupo de Trabajo núm. 1 sobre los convenios fiscales y otras cuestiones conexas se encarga del Modelo de Convenio y examina asuntos relacionados con él periódicamente.

19. El Convenio Modelo de la OCDE está complementado por un comentario detallado organizado por artículo. Los comentarios de la OCDE se han vuelto cada vez más importantes en lo que respecta a la interpretación y la aplicación de los tratados fiscales, en particular algunos tratados entre países que no son miembros de la OCDE. A fin de tener en cuenta las posiciones de algunos Estados no miembros, en 1999 la OCDE abrió los comentarios a muchos de esos países, entre los que se contaban la Argentina, el Brasil, China, la India, la Federación de Rusia y Sudáfrica.

20. El Modelo de Convenio de la OCDE favorece a los países exportadores de capital y no a los países importadores de capital. A menudo elimina o mitiga la doble tributación mediante el requisito de que el país fuente renuncie a una parte o la totalidad de su impuesto sobre determinadas categorías de renta de los residentes del otro país parte del tratado. Esta característica del Modelo de Convenio de la OCDE es apropiada si el flujo de comercio e inversión entre los dos países es razonablemente similar y el país de residencia grava cualquier renta exenta de tributación en el país fuente. Sin embargo, el Modelo de Convenio de la OCDE puede no ser apropiado para los tratados concertados por países importadores netos de capital. A raíz de esto, los países en desarrollo concibieron su propio tratado modelo bajo los auspicios de las Naciones Unidas.

21. La labor de las Naciones Unidas para la elaboración de un tratado modelo comenzó en 1968 cuando el Consejo Económico y Social estableció el Grupo Especial de Expertos en Acuerdos Fiscales entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo de las Naciones Unidas de conformidad con su resolución 1273 (XLIII). El Grupo de Expertos elaboró un Manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo, que llevó a la publicación de la Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo en 1980. La Convención Modelo se revisó en 2001 y nuevamente en 2011. En 2004, el Grupo de Expertos se convirtió en el Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación, de conformidad con la resolución 2004/69 del Consejo Económico y Social. El Comité mantiene comentarios detallados sobre la Convención Modelo de las Naciones Unidas; también se encarga de la publicación de varios manuales útiles sobre cuestiones tributarias importantes para los países en desarrollo, como la fijación de precios de transferencia y la negociación de tratados fiscales entre países desarrollados y países en desarrollo. Los miembros del Comité son funcionarios tributarios propuestos por los Gobiernos respectivos y nombrados por el Secretario General de las Naciones Unidas, que desempeñan sus funciones a título personal. Una pequeña mayoría de los miembros del Comité proceden de países en desarrollo y de países de economía en transición. La Convención Modelo de las Naciones Unidas sigue la pauta establecida por el Modelo de Convenio de la OCDE y muchas de sus disposiciones son idénticas, o casi, a las de ese Modelo de Convenio. En general, por lo tanto, tiene sentido que no se considere a la Convención Modelo de las Naciones Unidas de manera totalmente separada, sino como un instrumento que introduce modificaciones importantes pero limitadas al Modelo de Convenio de la OCDE.

22. La principal diferencia entre los dos Modelos es que la Convención Modelo de las Naciones Unidas impone menos restricciones a los derechos de imposición del país fuente; por lo tanto, los países fuente tienen más derechos de imposición en virtud de esta Convención que con arreglo al Modelo de Convenio de la OCDE. Por ejemplo, a diferencia del artículo 12 (Cánones o regalías) del Modelo de Convenio

de la OCDE, el artículo 12 de la Convención Modelo de las Naciones Unidas no impide que el país fuente grave las regalías pagadas por un residente del país fuente a un residente del otro país. La Convención Modelo de las Naciones Unidas también otorga al país fuente mayores derechos de imposición sobre la renta comercial de los no residentes en comparación con el Modelo de Convenio de la OCDE. Por ejemplo, para que una obra de construcción se convierta en establecimiento permanente, en virtud de la Convención Modelo de las Naciones Unidas deben transcurrir solo 6 meses, mientras que según el Modelo de la OCDE el plazo mínimo es de 12 meses. Además, la prestación de servicios en un país durante 183 días o más se considera establecimiento permanente con arreglo a la Convención Modelo de las Naciones Unidas, mientras que de conformidad con el Modelo de Convenio de la OCDE la prestación de servicios constituye establecimiento permanente solo si los servicios se prestan por conducto de un local fijo de negocios que, según el comentario de la OCDE al respecto, por lo general debe mantenerse durante más de seis meses.

23. El éxito de las convenciones modelo de las Naciones Unidas y la OCDE ha sido asombroso. Prácticamente todos los tratados fiscales bilaterales se basan en ellas. Su amplia aceptación y la consiguiente estandarización de muchas normas fiscales internacionales han contribuido de manera considerable a reducir la doble tributación internacional.

24. Cambiar las convenciones modelo de las Naciones Unidas y la OCDE para corregir deficiencias y responder a los nuevos acontecimientos es extremadamente difícil. Una de las dificultades es que para que los países puedan ajustar sus redes de tratados fiscales existentes a una revisión de las convenciones modelo de las Naciones Unidas o de la OCDE la única forma es renegociar prácticamente todos sus tratados. En cambio, es mucho más fácil cambiar los comentarios relativos a las convenciones modelo de las Naciones Unidas o la OCDE que modificar las propias convenciones. Por lo tanto, si se revisa un comentario, es posible que las autoridades fiscales de los países interpreten los tratados existentes de conformidad con lo dispuesto en dicho comentario sin necesidad de renegociar los tratados existentes.

25. A diferencia de la Convención Modelo de las Naciones Unidas, el Modelo de Convenio de la OCDE refleja las posiciones de los países miembros de la OCDE. Los países miembros que están en desacuerdo con cualquier aspecto del Modelo de Convenio de la OCDE pueden registrar una reserva sobre la disposición en particular. Esas reservas figuran en los comentarios al Modelo de Convenio e indican que el país no tiene intención de adoptar la disposición o disposiciones específicas del Modelo de Convenio de la OCDE en sus tratados fiscales. La mayoría de los países han formulado reservas sobre algunos aspectos del convenio. Por ejemplo, varios países han formulado reservas sobre el artículo 12, que trata de las regalías, y han afirmado su intención de imponer retenciones a estas.

26. Los comentarios sobre el Modelo de Convenio de la OCDE también contienen observaciones de determinados países sobre aspectos concretos de ellos. Los países registran observaciones para indicar que no están de acuerdo con la interpretación del tratado que figura en el comentario. El hecho de que un país formule una observación no significa que ese país rechaza la disposición en cuestión del Modelo de Convenio de la OCDE (en otras palabras, no ha registrado una reserva respecto de la disposición). El objeto de una observación es indicar que es posible que el país incluya la disposición en sus tratados pero que la interpretará y aplicará de una manera diferente a la interpretación que se propugna en el comentario.

VI. Contenido de un tratado fiscal típico

27. A continuación se describen brevemente la estructura y las principales disposiciones de un tratado fiscal bilateral típico basado en las convenciones modelo de las Naciones Unidas o la OCDE.

28. El capítulo I consta del artículo 1, en que se establece cuáles son las personas cuyas obligaciones tributarias se ven afectadas por el tratado, por lo general los residentes de los Estados contratantes, y el artículo 2, en que se describen los impuestos comprendidos en el tratado, por lo general los impuestos sobre la renta y el capital aplicados por los Estados contratantes y sus subdivisiones políticas.

29. En el capítulo II figuran las definiciones de los términos importantes utilizados en el tratado, a saber, el artículo 3 se refiere a las definiciones generales y los artículos 4 y 5 establecen, respectivamente, las definiciones de los términos “residente” y “establecimiento permanente”.

30. El capítulo III contiene lo que a menudo se conoce como reglas distributivas del tratado. Los artículos 6 a 21 se refieren a distintos tipos de ingresos obtenidos por un residente de uno de los Estados o de ambos Estados. En general, estas disposiciones determinan si solo uno de los Estados contratantes o los dos (el Estado en que reside el contribuyente (país de residencia) y el Estado en el que se genera o tiene su origen el ingreso (país fuente)) pueden gravar los ingresos, y si la tasa de los impuestos es limitada. Los artículos y los tipos de ingresos son los siguientes:

Artículo 6 – Ingresos procedentes de bienes inmuebles;

Artículo 7 – Beneficios de las empresas;

Artículo 8 – Ingresos procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional y embarcaciones dedicadas al transporte por aguas interiores;

Artículo 9 – Beneficios de empresas asociadas y fijación de precios de transferencia;

Artículo 10 – Dividendos;

Artículo 11 – Intereses;

Artículo 12 – Cánones o regalías;

Artículo 13 – Ganancias de capital;

Artículo 14 – Ingresos procedentes de servicios profesionales y por cuenta propia;

Artículo 15 – Ingresos procedentes del empleo;

Artículo 16 – Remuneraciones de los miembros de las juntas directivas y de los directivos de alto nivel;

Artículo 17 – Ingresos obtenidos por los artistas (profesionales del espectáculo) y atletas;

Artículo 18 – Pensiones y pagos por seguros sociales;

Artículo 19 – Ingresos obtenidos por los funcionarios públicos;

Artículo 20 – Ingresos obtenidos por los estudiantes, pasantes o aprendices de negocios;

Artículo 21 – Otros ingresos; en otras palabras, los ingresos que no se traten los artículos 6 a 20.

31. El capítulo IV se refiere a la tributación del capital (no a las rentas del capital).

32. En el capítulo V se presentan dos posibles métodos para eliminar la doble tributación: el artículo 23 A (Método de exención) y el artículo 23 B (Método de descuento). En general, si el Estado contratante en que se genera la renta, conforme a las normas de los artículos 6 a 21, tiene derecho a gravar dicha renta, el Estado contratante del que es residente el contribuyente está obligado a evitar la doble tributación. En el método de la exención, el país de residencia excluye o exime la renta del impuesto en el país de residencia. En el método de descuento, el país de residencia grava la renta, pero deduce de ese impuesto el importe pagado por el impuesto sobre la renta al país fuente.

33. El capítulo VI se titula “Disposiciones especiales”. El artículo 24 brinda protección contra diversas formas de imposición discriminatoria de los países fuente y de residencia. Los artículos 25, 26 y 27 prevén tipos importantes de cooperación administrativa entre los Estados contratantes en pos del cumplimiento de obligaciones en virtud del tratado. En el artículo 25 se establece un procedimiento de acuerdo mutuo para resolver las controversias relativas a la aplicación del tratado, el artículo 26 se refiere al intercambio de información entre los Estados, y el artículo 27 establece normas para que los Estados contratantes se presten asistencia mutua en la recaudación de impuestos. El artículo 28 simplemente establece que las disposiciones del tratado no afectarán a los “privilegios fiscales” de que gozan los diplomáticos y los funcionarios consulares en virtud del derecho internacional o de otros acuerdos internacionales.

34. El capítulo VII contiene las normas que regirán la entrada en vigor y la terminación del tratado.

VII. Relación entre los tratados fiscales y la legislación nacional

35. La relación entre los tratados fiscales y la legislación fiscal nacional es compleja en muchos países. El principio básico es que en caso de conflicto entre las disposiciones de la legislación nacional y un tratado, debe prevalecer el tratado. En algunos países, como por ejemplo Francia, este principio está consagrado en la Constitución. En muchos otros países, queda claro que el gobierno tiene autoridad, en virtud de la legislación nacional, para invalidar las disposiciones de un tratado fiscal. Por ejemplo, la supremacía legislativa es una norma jurídica fundamental en muchas democracias parlamentarias. En consecuencia, es evidente que en esos países la legislación fiscal nacional puede invalidar los tratados fiscales. Sin embargo, los tribunales de esos países pueden exigir que el poder legislativo indique explícitamente su intención de invalidar un tratado antes de dar efecto a una ley nacional incompatible con él. Los tribunales podrán también esforzarse por encontrar la forma de conciliar una aparente contradicción entre un tratado y la legislación nacional.

36. En general, los tratados fiscales se aplican a todos los tributos sobre la renta y el capital impuestos por los Estados contratantes, incluidos los impuestos aplicados por gobiernos provinciales (estatales) y locales y otros gobiernos subnacionales. En algunos Estados federales, sin embargo, la administración central, debido a las restricciones que impone el mandato constitucional o la tradición establecida, no puede celebrar tratados fiscales que limiten las potestades tributarias de sus gobiernos subnacionales. Por consiguiente, los tratados fiscales de esos Estados federales se aplican únicamente a los impuestos nacionales. Esto es lo que sucede en el caso del Canadá y los Estados Unidos de América. En tales circunstancias, un gobierno subnacional puede imponer tributos de una manera que no le estaría permitida a la administración central.

37. En general, los tratados fiscales no aplican impuestos. Los tributos son impuestos por la legislación nacional; lo que hacen los tratados fiscales, por tanto, es limitar los tributos que impone un Estado. En efecto, los tratados fiscales tienen primordialmente una finalidad de desgravación. Del mismo modo, no asignan derechos de imposición, si bien a menudo se afirma que lo hacen. A la luz de este principio fundamental, por lo general antes de aplicar las disposiciones de un tratado fiscal es conveniente determinar si el monto en cuestión está sujeto a tributación interna; si no está sujeto a impuestos en virtud de la legislación nacional, resulta innecesario tener en cuenta el tratado. Por ejemplo, supongamos que en virtud de las disposiciones de un tratado entre el país A y el país B, los intereses pagados por un residente de un Estado a un residente del otro Estado están sujetos a una tasa máxima de retención de impuestos del 15%. Si, en virtud de la ley del país A, los intereses pagados por una empresa residente en ese país a un prestamista independiente residente en el país B gozan de una exención del impuesto del país A, el tratado no confiere al país A el derecho a imponer una retención del 15% sobre los intereses.

38. No obstante, la cuestión de si los tratados fiscales dan derecho a aplicar impuestos con independencia de la legislación nacional es una cuestión de derecho interno. Algunos países, como por ejemplo Francia, adoptan la posición de que tienen derecho a gravar, con arreglo al derecho interno, todo monto que no se les impida gravar en virtud de lo dispuesto en el tratado.

39. Las disposiciones de los tratados fiscales no desplazan por completo a las disposiciones de la legislación nacional. Imaginemos, por ejemplo, una situación en la que se considera que una persona es residente de un país A con arreglo a la legislación de ese país y también se considera residente del país B según las leyes de ese país. Si la persona es considerada residente del país A de acuerdo con el criterio para la determinación de la residencia del tratado entre el país A y el país B (en el artículo 4 2) (Residente) de las convenciones modelo de las Naciones Unidas y la OCDE se establece una serie de reglas según las cuales una persona que reside en ambos países es residente de un solo país a los efectos del tratado), la persona es residente del país A para los fines del tratado, pero sigue siendo residente del país B a efectos de su legislación interna para todos los fines que no se vean afectados por el tratado. Así, por ejemplo, si la persona efectúa pagos de dividendos, intereses o regalías a no residentes del país B, la persona estará sujeta a todas las obligaciones de retención impuestas por el país B respecto de esos pagos porque la persona sigue siendo residente del país B.

40. En ocasiones, algunos países han promulgado leyes dirigidas a modificar o revocar la interpretación de un tratado fiscal dada por un tribunal nacional. Esas leyes, adoptadas de buena fe, no pueden infringir las obligaciones que incumben a un país en virtud de sus tratados fiscales. A menudo el país que invalida sus tratados fiscales de esta manera celebra consultas con las demás partes en el tratado para demostrar su buena fe y evitar malentendidos.

41. Es posible que algunos países traten de evitar la impugnación judicial de determinadas leyes nacionales sobre la base de los tratados fiscales del país estableciendo que la nueva legislación prevalecerá sobre cualquier disposición contradictoria de un tratado fiscal. Las invalidaciones de tratados más conocidas y controvertidas son probablemente las aprobadas por los Estados Unidos; sin embargo, otros países también lo han hecho en algunas ocasiones. Los tratados son obligaciones solemnes que no deberían pasarse por alto, salvo en circunstancias extraordinarias. Al mismo tiempo, los países deben tener la capacidad de enmendar las disposiciones de su legislación fiscal interna para mantenerla actualizada y aclarar las dificultades de interpretación.

42. Muchas de las disposiciones de los tratados fiscales no funcionan con independencia de la legislación interna porque incluyen referencias explícitas al significado de términos en virtud del derecho interno. Por ejemplo, de conformidad con el artículo 6 (Ingresos procedentes de bienes inmuebles), los ingresos situados en determinado país pueden ser gravados por ese país. A estos efectos, el término “bienes inmuebles” tendrá el sentido que tenga con arreglo a la legislación interna del país en que los bienes estén situados. Además, el artículo 3 2) (Definiciones generales), que se analiza más adelante, dispone que todo término que no esté definido en el tratado debe interpretarse en el sentido que se le atribuye en virtud de la ley del país que aplica el tratado. Por el contrario, en algunos países en que la legislación interna utiliza términos que también se utilizan en el tratado, el significado de esos términos a efectos de la legislación nacional puede interpretarse de conformidad con el sentido que se les atribuye en virtud del tratado.

VIII. Objetivos de los tratados fiscales

43. El objetivo de un tratado fiscal, en general, es facilitar el comercio y la inversión a través de las fronteras eliminando los impedimentos fiscales a esas corrientes transfronterizas. Ese objetivo general se complementa con varios objetivos operacionales más específicos.

44. Sin duda, el objetivo operacional más importante de los tratados fiscales bilaterales es la eliminación de la doble tributación. Si los ingresos procedentes del comercio y las inversiones transfronterizas son gravados por dos o más países sin ningún tipo de desgravación, dicha doble tributación, evidentemente, desalentará esas actividades de comercio e inversión. Muchas de las disposiciones sustantivas del tratado fiscal bilateral típico se orientan a la consecución de ese objetivo. Por ejemplo, en el artículo 4 2) (Residente) de la Convención Modelo de las Naciones Unidas se establecen criterios por los que se determina que un contribuyente que para otros efectos es considerado residente de ambos países, es residente de uno solo de los países a efectos del tratado. También limitan o eliminan la tributación en el país fuente respecto de ciertos tipos de ingresos y exigen que los países de residencia ofrezcan una desgravación para los impuestos del país fuente ya sea mediante créditos tributarios por impuestos pagados en el extranjero o mediante una exención para la renta generada en el exterior.

45. En un principio, los tratados fiscales se centraban casi exclusivamente en resolver el problema de la doble tributación. Las empresas multinacionales corrían el riesgo de verse expuestas a una doble tributación considerable, pocos países brindaban desgravación unilateral por doble tributación y las redes de tratados apenas comenzaban a formarse. Las soluciones dadas por los tratados a la mayoría de los principales problemas de doble tributación se establecieron a mediados del siglo XX, sin embargo, y ahora los Estados las aceptan sistemáticamente al celebrar tratados fiscales. Una excepción importante es el problema de doble tributación que se deriva de la inconsecuencia en la aplicación por parte de los países del método de las operaciones en condiciones de independencia mutua para la fijación de precios de transferencia en las transacciones entre personas relacionadas.

46. La importancia que se ha atribuido en el pasado a la eliminación de la doble tributación no debe minimizar el hecho de que la mayoría de los tratados fiscales tiene otro objetivo operacional igualmente importante: prevenir la evasión y la elusión de impuestos o la doble desgravación. En otras palabras, el principio fundamental es que los tratados deben aplicarse para garantizar que los ingresos se graven una vez, y solo una vez. Este objetivo actúa como contrapartida de la eliminación de la doble tributación. Del mismo modo que la doble tributación constituye una barrera inapropiada para el comercio internacional, la tolerancia de la evasión y la elusión de impuestos ofrece un incentivo inapropiado a dicho comercio. Si bien la eliminación de la evasión y la elusión de impuestos es un objetivo de la mayoría de los tratados fiscales reconocido por las Naciones Unidas y la OCDE, en los tratados fiscales típicos hay pocas disposiciones formuladas a esos efectos.

47. Además de los dos principales objetivos operacionales de los tratados fiscales, hay varios objetivos secundarios. Un objetivo secundario es la eliminación de la discriminación contra los ciudadanos extranjeros y los no residentes. Todo país que suscribe un tratado quiere asegurar que sus residentes que llevan a cabo operaciones comerciales en el otro Estado contratante reciban el mismo trato que los residentes

de ese otro Estado que realizan actividades similares. Otro objetivo secundario es facilitar la cooperación administrativa entre los Estados contratantes. Esta cooperación administrativa tiene tres dimensiones principales: el intercambio de información, la prestación de asistencia para la recaudación de impuestos y la solución de controversias.

48. El intercambio de información en la mayoría de los tratados fiscales puede ser un instrumento importante para luchar contra la evasión y elusión de impuestos y para garantizar que los contribuyentes reciban los beneficios del tratado. Los convenios modelo de las Naciones Unidas y la OCDE establecen que cada Estado contratante recaudará los tributos impuestos por el otro Estado como si fueran impuestos propios. Por último, en la mayoría de los tratados se establece un mecanismo (el procedimiento de acuerdo mutuo) para resolver las controversias relativas a la aplicación del tratado. Este procedimiento se utiliza a menudo para resolver controversias relacionadas con los precios de transferencia.

49. Uno de los efectos más importantes de los tratados fiscales es dar certidumbre a los contribuyentes. La certidumbre respecto de las consecuencias tributarias de la inversión transfronteriza contribuye significativamente a facilitar dichas inversiones. Los tratados fiscales tienen una duración media de aproximadamente 15 años. En consecuencia, los inversores no residentes saben que, pese a los cambios en la legislación tributaria del país fuente, las principales limitaciones incluidas en el tratado respecto del derecho de imposición del país fuente seguirán prevaleciendo. Por ejemplo, si la empresa A, residente del país A, otorga licencias a los residentes del país B para el uso de bienes intangibles desarrollados por la empresa A, la empresa A sabrá (por ejemplo) que la tasa de retención de impuestos sobre las regalías prevista en el tratado entre el país A y el país B se seguirá aplicando incluso si el país B aumenta la tasa de conformidad con su legislación interna.

50. Si bien puede que no sea uno de los objetivos de un tratado fiscal, la asignación de ingresos tributarios derivados de las actividades transfronterizas entre los dos Estados contratantes es, sin duda, un efecto del tratado. Por eso, los negociadores de tratados deben ser plenamente conscientes de que las disposiciones de los tratados que suscriben determinarán en qué medida los ingresos fiscales estarán sujetos a los impuestos internos. Por ejemplo, si un país acuerda una tasa del 5% para el impuesto sobre los intereses en virtud del artículo 11 (Intereses), el impuesto que aplique a los intereses pagados por los residentes del país a los prestamistas residentes en el otro país estará limitado a un 5% del total de los intereses pagados y las recaudaciones tributarias del otro país resultarán de la tasa de impuestos que aplique a sus residentes menos el 5% de los impuestos pagados al país fuente.

IX. Interpretación de los tratados fiscales

51. La interpretación de los tratados fiscales es una tarea que deben llevar a cabo los contribuyentes, las autoridades fiscales y los tribunales nacionales. Desde una perspectiva simplista, los tratados fiscales pueden interpretarse de manera amplia para dar cumplimiento a sus aparentes objetivos o en sentido estricto adhiriéndose rigurosamente a su redacción literal.

52. La interpretación de los tratados fiscales tiene cierto parecido con la de la legislación fiscal interna. Por ejemplo, el significado de las palabras, el contexto en que se utilizan y la finalidad de la disposición por lo general son importantes al interpretar los tratados y la legislación fiscal interna. En muchos casos las autoridades fiscales y los tribunales tienen una tendencia a interpretar los tratados fiscales de la misma forma que la legislación fiscal interna. No obstante, existen varias diferencias importantes entre los tratados fiscales y la legislación fiscal interna, como se indica a continuación:

a) Puesto que en todos los tratados participan dos Estados contratantes, las cuestiones de interpretación deben resolverse teniendo en cuenta las intenciones y las expectativas mutuas de ambos;

b) Los tratados fiscales están dirigidos a un público más amplio que la legislación nacional, a saber, los gobiernos y contribuyentes de cada país;

c) Los tratados fiscales a menudo no están redactados utilizando los mismos términos que la legislación nacional. Por ejemplo, la Convención Modelo de las Naciones Unidas utiliza el término “empresa”, que no se utiliza en la legislación interna de muchos países;

d) Como se indicó anteriormente, los tratados fiscales tienen principalmente una finalidad de desgravación; no aplican impuestos;

e) Las convenciones modelo de las Naciones Unidas y la OCDE y los comentarios al respecto no tienen equivalente en el contexto de la legislación fiscal interna.

53. Habida cuenta de estas diferencias, la cuestión es si corresponde adoptar otro enfoque interpretativo para los tratados fiscales.

54. Dado que los tratados fiscales son tratados, su interpretación se rige por la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados (Convención de Viena), que se aplica a todos los tratados, no solo los fiscales. Muchos países la han firmado y están obligados a cumplir sus condiciones. Sin embargo, incluso los países que no la han firmado pueden quedar obligados por sus disposiciones, ya que constituyen una codificación del derecho internacional consuetudinario, que es vinculante para todas las naciones.

55. La regla general de interpretación prevista en el artículo 31 1) de la Convención de Viena establece lo siguiente:

Un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de estos y teniendo en cuenta su objeto y fin.

56. El contexto en virtud del artículo 31 2) incluye el texto del tratado y cualquier acuerdo celebrado entre las partes en relación con la concertación del tratado y cualquier instrumento elaborado por una de las partes y aceptado por la otra parte. Por ejemplo, los Estados Unidos presentan una explicación técnica para cada uno de sus tratados fiscales, y el Canadá anunció públicamente su aceptación de la explicación técnica dada por los Estados Unidos respecto del tratado entre los

Estados Unidos y el Canadá³. Además, en virtud del artículo 31 3), juntamente con el contexto, deberán tenerse en cuenta los acuerdos ulteriores entre las partes y las prácticas ulteriores respecto de la interpretación del tratado y las normas aplicables del derecho internacional. Por lo tanto, por ejemplo, si las autoridades competentes de ambos Estados suscriben un acuerdo acerca de la interpretación del tratado, el acuerdo debe tenerse en cuenta a los efectos de la interpretación de los tratados de la misma manera que si se hubiera incluido en el propio tratado.

57. El criterio de interpretación expuesto en el artículo 31 1) de la Convención de Viena tiene sentido desde un punto de vista intuitivo. Evidentemente, es lógico que el primer paso del proceso de interpretación sea tener en cuenta el sentido corriente de las palabras del tratado, pero esas palabras deben leerse en el contexto del tratado en su conjunto, porque el significado de las palabras siempre depende del contexto en que se usan. Por último, también tiene sentido que los términos de un tratado se interpreten a la luz de su objetivo puesto que, obviamente, los Estados contratantes están tratando de lograr algo al concertar el tratado y acordar sus términos.

58. Si bien el artículo 31 1) de la Convención de Viena tiene sentido, también debe reconocerse que resulta vago y no proporciona una orientación clara y significativa sobre la interpretación de los tratados. Lo que es más importante, en el artículo no se indica (y sería imposible que cualquier regla interpretativa lo hiciera de una forma razonable) cuánto peso debe darse al sentido corriente de los términos, el contexto y la finalidad de las disposiciones pertinentes del tratado en cada caso particular. Por ejemplo, en caso de que exista una contradicción entre el sentido corriente de los términos y el fin de la disposición pertinente, en el artículo 31 1) no se indica cómo resolver ese problema.

59. En virtud del artículo 32 de la Convención de Viena, otros elementos, denominados medios de interpretación complementarios, que incluyen los trabajos preparatorios del tratado y las circunstancias de su celebración, solo pueden tenerse en cuenta 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 deje ambiguo u oscuro el sentido o conduzca a un resultado absurdo o irrazonable.

60. Si bien las convenciones modelo de las Naciones Unidas y la OCDE y los comentarios al respecto son fuentes importantes para la interpretación de los tratados fiscales, es claro que no son vinculantes. Su condición jurídica en virtud de las disposiciones de la Convención de Viena no está clara. A primera vista, parecen ser medios de interpretación complementarios en virtud del artículo 32. En ese caso, podrían considerarse de pertinencia o importancia limitadas, ya que solo se pueden utilizar para confirmar el sentido resultante de la aplicación de los principios de interpretación del artículo 31 o, como se indicó anteriormente, determinar el significado si la interpretación dada con arreglo al artículo 31 genera un sentido ambiguo, oscuro, absurdo o irrazonable. El Comité de Expertos de las Naciones Unidas y la OCDE no tienen la intención de que las convenciones modelo y los comentarios cumplan un papel tan limitado. En la introducción de la Convención Modelo de las Naciones Unidas se afirma que, si bien sus disposiciones y los comentarios correspondientes no tienen carácter ejecutorio y no deberían considerarse como recomendaciones oficiales, tratan “de contribuir a la

³ Convención entre el Canadá y los Estados Unidos de América con respecto a los impuestos sobre la renta, Washington D.C., 26 de septiembre de 1980, en su versión enmendada.

negociación, interpretación y aplicación práctica de los acuerdos fiscales bilaterales basados en sus disposiciones”. Del mismo modo, en el párrafo 29 de la introducción del Modelo de Convenio de la OCDE se indica que los comentarios pueden ser de gran ayuda para la aplicación e interpretación de los convenios y, en particular, para la solución de controversias. Sin embargo, es difícil justificar la inclusión de las convenciones modelo de las Naciones Unidas o la OCDE y los comentarios respectivos como parte del contexto de un tratado con arreglo al artículo 31 de la Convención de Viena, especialmente si el tratado que se interpreta se suscribió antes de que se revisara el aspecto concreto del comentario en cuestión.

61. Aunque la situación del Modelo de Convenio y los comentarios de la OCDE en virtud de la Convención de Viena es un tema controvertido entre los académicos en materia de tributación internacional, la cuestión parece ser fundamentalmente teórica y de poca importancia práctica. En los casos de tratados de prácticamente todos los países, los tribunales suelen asignar un peso importante a las convenciones modelo y los comentarios.

62. Es importante que los tratados fiscales se interpreten de la misma manera en ambos países (el principio de interpretación común), de lo contrario el ingreso podría gravarse dos veces o no gravarse. Supongamos, por ejemplo, que S, residente del país A, presta servicios en el país B durante más de 183 días en beneficio de la empresa C. Los servicios dan lugar a la creación de algunos productos de trabajo utilizados por la empresa C. S recibe un pago de la empresa C que se caracteriza, en virtud de las leyes del país B, como remuneración por la prestación de servicios en el país B. En cambio, el país A considera el pago como una regalía por permitir que la empresa C use el producto del trabajo de S. En virtud del tratado fiscal entre los dos países, los honorarios por servicios personales son gravables en el Estado fuente y las regalías son imposables exclusivamente en el Estado de residencia (como lo son de conformidad con el artículo 12 (Cánones o regalías) del Modelo de Convenio de la OCDE). En estas circunstancias, S estará sujeto a una doble tributación a menos que las autoridades competentes de los dos países puedan resolver la cuestión.

63. Algunos países tienen más de un idioma oficial. Cuando estos países celebran tratados fiscales, puede haber múltiples versiones oficiales del tratado en diversos idiomas. En el artículo 33 de la Convención de Viena se dispone que, en el caso de tratados fiscales suscritos en varios idiomas, todas las versiones del tratado se considerarán igualmente auténticas a menos que las disposiciones del tratado especifiquen que en caso de discrepancia prevalecerá una de las versiones. Algunos países que celebran sus tratados fiscales en varios idiomas, como China, estipulan que la versión en inglés del tratado prevalecerá en caso de discrepancia entre las versiones.

64. Además de las disposiciones de la Convención de Viena, los tratados fiscales basados en las convenciones modelo de las Naciones Unidas y la OCDE contienen una regla interna de interpretación. En el artículo 3 2) (Definiciones generales) de las convenciones modelo de las Naciones Unidas y la OCDE se establece que todo término que no esté definido en un tratado tendrá el sentido que le atribuya la legislación interna del país que aplique el tratado, a menos que el contexto disponga otra cosa. Por lo tanto, la aplicación del artículo 3 2) supone un proceso de tres etapas, a saber:

a) ¿Se da una definición del término en el tratado?

b) Si el tratado no incluye una definición, ¿cuál es el significado del término en el plano nacional (no necesariamente la definición con arreglo al derecho nacional)?

c) ¿El contexto del tratado requiere un significado diferente al sentido que tiene el término a nivel nacional?

65. El primer paso no es tan simple como parece. Por ejemplo, algunas definiciones de los tratados fiscales son inclusivas. En el artículo 3 1) a) se establece que el término “persona” comprende a las personas naturales, las sociedades y cualquier otra colectividad de personas. En cambio, la definición de sociedad que consta en el artículo 3 1) b) es exclusiva (“sociedad significa ...”). Por lo general, una definición inclusiva significa que el término tiene su sentido usual pero se agregan los elementos que se mencionan específicamente. El artículo 3 2) debería aplicarse para determinar el sentido habitual que tienen según la legislación interna los términos que se definen de manera inclusiva, como “persona”, aunque eso no está totalmente claro. Además, las definiciones que figuran en el tratado a menudo contienen términos que no están definidos. Por ejemplo, los términos “persona natural” y “colectividad de personas” que figuran en el artículo 3 1) a) no están definidos. Esos términos también deberían tener el sentido atribuido por la legislación nacional en virtud del artículo 3 2), aunque, una vez más, esto no queda totalmente claro.

66. La determinación del sentido de un término en la legislación interna también puede resultar difícil. La legislación fiscal interna se impone por lo general a las consecuencias jurídicas de las transacciones y la condición jurídica de las personas con arreglo a la legislación general. En el artículo 3 2) se reconoce explícitamente que el significado que tiene a nivel nacional un término utilizado en un tratado puede provenir de las leyes generales de ese país y no de la legislación tributaria nacional. Sin embargo, cuando la legislación fiscal interna establece el significado de un término no definido del tratado, en el artículo 3 2) se dispone que el significado del término de conformidad con las leyes tributarias de un país tendrá primacía sobre el sentido que se le atribuya en virtud de otras leyes de ese país. Un término no definido, no obstante, puede tener más de un sentido a efectos de la legislación tributaria de un país. En este caso, en el contexto del tratado deberá emplearse el sentido interno que sea más apropiado. Cabe observar también que el artículo 3 2) hace referencia al “sentido” de un término no definido, no a su definición, en el marco de la legislación nacional. Si bien un término puede no estar definido a efectos de la legislación fiscal de un país, suponiendo que es utilizado en la legislación nacional, debería tener un sentido corriente.

67. La última etapa en la aplicación del artículo 3 2) es determinar si el contexto del tratado requiere que un término se use en un sentido diferente al que le atribuye la legislación interna. Por esta razón, es necesario considerar los demás posibles significados del término a efectos del tratado y si uno de ellos es más apropiado en el contexto del tratado que el sentido que le atribuye la legislación nacional. En este análisis deben tenerse en cuenta las siguientes cuestiones:

- El sentido corriente del término, en comparación con el sentido que le atribuye la legislación fiscal interna
- El sentido del término en el marco de la legislación fiscal del otro país

- El propósito de la disposición pertinente del tratado
- Material extrínseco, como los comentarios de la Convención Modelo de las Naciones Unidas y el Modelo de Convenio de la OCDE.

68. Algunos académicos en materia de tributación internacional sostienen que, al aplicar el artículo 3 2), en la medida de lo posible, debe darse a los términos no definidos un sentido que sea independiente de la legislación interna (el sentido atribuido por un tratado o un significado fiscal internacional) y que el sentido dado por la legislación nacional solo debe utilizarse como último recurso. Otros expertos afirman que el artículo 3 2) establece una preferencia por el sentido dado por la legislación interna porque es sustituido por el sentido atribuido en el tratado únicamente si el contexto requiere otra cosa. El uso del verbo “requerir”, según sostienen, impone una carga considerable a quienes procuran justificar el sentido dado por el tratado.

69. Las palabras del artículo 3 2) no establecen una preferencia clara por los significados dados por la legislación interna ni por los sentidos atribuidos por los tratados para los términos que no estén definidos. Por consiguiente, el significado de los términos no definidos en los tratados fiscales se debe determinar teniendo en cuenta la totalidad de la información pertinente y el contexto global.

70. Otra cuestión de interpretación importante y controvertida en relación con el artículo 3 2) de las convenciones modelo de las Naciones Unidas y la OCDE es si el sentido de un término es el que existe en virtud de la legislación interna en el momento de suscribirse el tratado (enfoque estático) o en virtud de la legislación interna con las enmiendas que se introduzcan de tiempo en tiempo (enfoque dinámico). El artículo 3 2) del Modelo de Convenio de la OCDE fue enmendado en 1995 para aclarar que el artículo 3 2) debe aplicarse según el criterio dinámico. En 2001 se introdujo una enmienda similar a la Convención Modelo de las Naciones Unidas. El enfoque dinámico permite que los tratados den cabida a los cambios de la legislación nacional sin necesidad de renegociar el tratado. Una desventaja de este enfoque es que efectivamente permite que un país modifique unilateralmente su tratado fiscal con otro país cambiando determinadas partes de su legislación interna. Por ejemplo, una enmienda a la legislación interna que altere considerablemente el acuerdo entre los dos países y no haya sido prevista por ellos equivale a la anulación del tratado y podría ser rechazada por ser incompatible con el artículo 26 de la Convención de Viena (*pacta sunt servanda*).