

Mayo 29, 2009

Precedentes relevantes de tribunales internacionales

Doble tributación – Aplicación de los Comentarios al Modelo Convenio de la OCDE y otros medios de interpretación

Por Jesús Antonio García Romo
Gerente de Consultoría en Impuestos
Ernst & Young

Como se recordará, el pasado 27 de abril de 2009, dimos a conocer un precedente relevante de nuestros tribunales respecto a la aplicación de los comentarios al Modelo Convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) para la interpretación de los tratados tributarios celebrados por México como país miembro de dicho organismo internacional.

Si bien, como se comentó, nuestros tribunales han confirmado que dichos comentarios al Modelo Convenio de la OCDE constituyen un instrumento válido para aplicar adecuada y uniformemente las disposiciones establecidas en los convenios tributarios celebrados entre países miembros de la OCDE, en congruencia con ello, consideramos importante destacar lo que cortes internacionales han tomado como base de su análisis y conclusión ante una situación tal en donde un tratado tributario no fue lo suficientemente claro y preciso y por tanto daba lugar a ciertas interpretaciones.

En esta ocasión nos vamos a referir a una apelación resuelta por *The High Court of Australia* sobre el caso *Thiel v. Federal Commissioner of Taxation (1990) 171 CLR 338 F.C. 90/034* (caso Thiel). Los países involucrados en la transacción objeto de apelación fueron Australia y Suiza.

Aun cuando el propósito de este documento no es el de analizar el caso antes mencionado, sí estimamos conveniente hacer mención general sobre lo que versó la transacción que dio lugar a la apelación y de esa manera ilustrar claramente los comentarios de dicha corte australiana y los medios que utilizó para su conclusión final, que por cierto fueron contrarios a los pronunciamientos de dos instancias legales anteriores a ésta.

En términos generales, el apelante era un residente en Suiza que adquirió ciertas unidades o derechos en un fideicomiso (*Trust*) australiano. Esos derechos fueron vendidos a una empresa australiana quien a cambio pagaría al residente en Suiza con acciones para participar en esa empresa. Al ser colocadas dichas acciones en el mercado bursátil de Australia, el residente en Suiza vendió parte de su participación en la compañía australiana por la cual efectivamente generó una utilidad sobre la cual no pagó impuesto sobre la renta en Australia por argumentar el apelante que dicha transacción estaba exenta al estar protegida por el tratado vigente en ese entonces entre ambos países (Australia y Suiza) y en concreto por el artículo 7 sobre *Business Profits* y que por tanto la ganancia sólo debió pagar impuesto en su país de residencia. Desde luego la autoridad fiscal australiana no estuvo de acuerdo y determinó un crédito fiscal sobre la ganancia obtenida a lo que evidentemente el contribuyente interpuso los medios de defensa pertinentes ante diversas instancias legales australianas (las cuales perdió) hasta que el caso llegó a *The High Court of Australia* quien en contravención a lo ya resuelto por otros tribunales resolvió aceptar favorablemente el caso de apelación del contribuyente suizo.

El tema fundamental del caso en comento se enfocó a concluir si bajo el artículo 7 de *Business Profits* las ganancias obtenidas por la venta de los títulos mencionados representaban o no ganancias o utilidades “de una empresa que realiza o ha realizado actividades por un residente en Suiza...” es decir, se abocó concretamente al concepto y alcance de los términos denominados en inglés como *carry on business, carry out* y *enterprise* incluidos en el tratado tributario entre ambos países. Como ya mencionamos, la intención del presente no es abundar sobre tal controversial punto, si no más bien es entender el cause legal que siguieron los jueces de *The High Court of Australia* (los recursos que utilizaron) para desvirtuar las posturas ya dictadas en otras instancias quienes alegaban que para ubicar las ganancias en el artículo de *Business Profits* era necesario que las mismas derivaran, en términos generales, de la realización continua de actividades y no así por un acto aislado y además con un toque especulativo.

Como fue evidente, el tema abordado en el caso Thiel no fue posible concluirlo por la simple lectura del tratado tributario entre ambas naciones dando lugar a diversas interpretaciones. Los Jueces de esta última instancia legal australiana que se pronunciaron, señalan expresamente en sus considerandos que no hacía sentido que los Comentarios al Modelo Convenio de la OCDE no pudieran ser considerados un medio complementario para definir la postura de interpretación si precisamente de un comentario respecto a la definición de *enterprise* se podía confirmar y eliminar la ambigüedad alrededor del punto en controversia, es decir, se soportaba, entre otras cosas, que una actividad desarrollada por una empresa no necesariamente requiere tener un grado de continuidad.

La anterior interpretación se basó fundamentalmente en estricto apego a la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados, y concretamente al artículo 31, en donde se establece que un tratado debe ser interpretado de buena fe conforme al sentido que haya de atribuirse a los términos del mismo tratado en su contexto y teniendo en cuenta su objeto y fin. Dentro de ese contexto se entienden incluidos, entre otros, además del propio texto, su preámbulo y anexos, todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado por las partes con motivo de la celebración del tratado y, de manera complementaria, cuando la interpretación dada conforme a los anteriores medios genere un sentido ambiguo o conduzca a un resultado absurdo o irracional se podrá acudir a los trabajos preparatorios del propio tratado y las circunstancias para su celebración, esto último según lo dispuesto por el artículo 32 del mismo ordenamiento.

Aspectos Relevantes

Con el precedente en comento, se confirma que los comentarios al Modelo Convenio de la OCDE son documentos que representan la base para la conclusión de un tratado tributario, toda vez que ofrecen una guía respecto al uso de los términos incluidos por las partes.

Sobre las bases antes mencionadas y tomando en cuenta que México es miembro de la OCDE y de la Convención de Viena podemos citar como ejemplo, el tratado celebrado entre México y Estados Unidos en donde particularmente el tema de gastos a prorrata ha sido un tema controversial y sujeto a diversas interpretaciones. Para un adecuado análisis e interpretación de un caso como éste, no sólo deben considerarse como medios de interpretación complementarios los comentarios al Modelo Convenio de la OCDE, si no también las explicaciones técnicas emitidas por el Departamento del Tesoro Norteamericano, respecto de este tratado.

De todo lo anterior es que se destaca nuevamente la necesidad de analizar cada caso particular, con la finalidad de identificar cuando sería pertinente recurrir a los diversos medios de interpretación no sólo considerando los Comentarios al Modelo Convenio de la OCDE, sino también los trabajos preparatorios y circunstancias que llevaron a la celebración de un tratado y de esa forma dar mayor sustento jurídico a la aplicación de los beneficios otorgados por un tratado tributario.