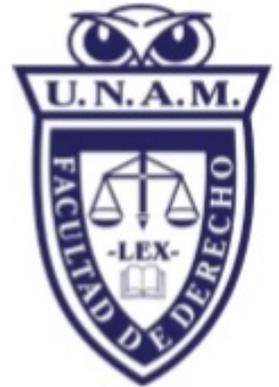




**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO**



“FACULTAD DE DERECHO”

**LOS COMENTARIOS AL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE COMO
INSTRUMENTO DE LA INTERPRETACIÓN DE CONFORMIDAD CON EL
PLAN DE ACCIÓN PARA EVITAR LA EROSIÓN DE LA BASE
IMPONIBLE Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS**

**TESINA QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
ESPECIALISTA EN DERECHO FISCAL**

PRESENTA:

JUANA LIDIA GÓMEZ MARTÍNEZ

ASESORA:

DRA. SONIA VENEGAS ÁLVAREZ

CIUDAD UNIVERSITARIA, CIUDAD DE MÉXICO, 2019.



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

*A mis padres y
hermanas*

ÍNDICE DE ABREVIATURAS

OCDE Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos

BEPS Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (*Base Erosion and Profit Shifting*)

MOCDE Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos

SALT Impuesto Local y Estatal (*State And Local Tax*)

ONU Organización de las Naciones Unidas

MNU Modelo de Convención de Doble Tributación entre Países Desarrollados y en Vías de Desarrollo de las Naciones Unidas

E.U.A Estados Unidos de América

SCJN Suprema Corte de Justicia de la Nación

CLB Cláusula de Limitación de Beneficios

NPP Norma de Propósitos Principales

ÍNDICE

Contenido

Introducción	1
Capítulo 1 El fenómeno de la doble imposición en materia fiscal y los convenios internacionales como medio de solución de los conflictos originados por la misma.....	3
1.1 Definición.....	3
1.2 Clases.....	4
1.2.1 Doble imposición interna	4
1.2.2 Doble Imposición Internacional	11
1.3 Formas de evitar la doble imposición.....	16
1.3.1 Antecedentes, evolución y finalidad de los convenios	22
1.3.2 Modelos de convenio para evitar la doble o múltiple imposición.....	27
1.3.3 Otras formas de prevenir o atenuar la doble imposición previstas en los modelos de convenio.....	28
Capítulo 2 La interpretación jurídica y los instrumentos interpretativos	30
2.1 Definición de interpretación.	30
2.2 Interpretación de normas fiscales en el sistema jurídico mexicano.	30
2.3 Instrumentos interpretativos previstos por el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE	34
2.3.1 Los comentarios al modelo	34
2.3.2 Interpretación dinámica o estática	41
2.3.3 Lineamientos establecidos en México respecto los comentarios.....	44
2.3.4 Cláusula de reenvío al derecho interno como instrumento de interpretación	50
2.3.5 Las excepciones a la cláusula de reenvío.....	51
2.3.6 El procedimiento amistoso	52
2.3.7 La tramitación del procedimiento amistoso en México	54
Capítulo 3 Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS)	57
3.1 Causas que originaron el plan de acción BEPS	58

3.2 Marco general del plan de acción	60
3.3 Prácticas contenidas en el Plan de Acción que desvirtúan el uso para el que fueron creados los convenios para evitar la doble imposición	61
3.4 Propuestas de soluciones a los problemas detectados sobre la erosión de la base imponible	63
3.5 Análisis del uso de los comentarios dentro del plan de acción BEPS	67
Conclusiones	72
BIBLIOGRAFIA.....	74

Introducción

En los últimos años el comercio transfronterizo ha ido en constante aumento y a pesar de que en el siglo pasado surgió la inquietud por establecer tratados internacionales que facilitarían dichas actividades en distintos aspectos, entre ellos el evitar una carga excesiva para el contribuyente, actualmente la utilización de dichos tratados se ha desvirtuado, al aprovechar la falta de claridad y la diversidad de normas internas, provocando la oportunidad de disminuir, anular el pago de contribuciones u obtener un beneficio indebido. Derivado de lo anterior la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) realizó un informe que sentó las bases para la elaboración del Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS) con la finalidad de modificar su Modelo de Convenio. A pesar del avance que presupone la actividad de dicha organización parte del problema está relacionado con la actividad interpretativa, en la cual juega un rol importante los comentarios a dicho modelo.

El presente trabajo tiene como objetivo general analizar la importancia que atribuye el Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios a los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE como medios interpretativos de los convenios para evitar la doble imposición, con la finalidad de encontrar si la utilización de los mismos debe tener limitaciones, tomando en consideración que su uso se ha difundido a tal grado por parte de las autoridades y particulares que el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE ha propuesto que el contenido y las modificaciones de los mismos debe ser tomado en cuenta por los Estados a menos que dichos cambios presupongan cambios sustanciales a los artículos que pretendan interpretarse.

Por lo que la hipótesis del trabajo busca probar que: “El plan de acción BEPS contempla implícitamente a los comentarios como instrumento de interpretación,

pero resalta la necesidad de modificar y adecuar los actuales a los fines perseguidos por el nuevo modelo de convenio de la OCDE”.

El trabajo se divide en tres capítulos, el primero nos proporciona el marco conceptual que permite introducir al lector en el tema de la doble imposición en materia tributaria, sus clases y posibles vías de solución a través del análisis del desarrollo histórico a nivel interno e internacional. El segundo se centra en la actividad interpretativa diferenciándola de la integración y aplicación de normas para posteriormente analizar el contenido normativo y doctrinario en nuestro sistema jurídico sobre este tema y ulteriormente se analiza la interpretación de convenios internacionales en materia fiscal tomando en consideración la cláusula de reenvío, el procedimiento amistoso y los comentarios al modelo de convenio de la OCDE. Finalmente, el tercer capítulo nos ofrece un panorama general de los trabajos y propuestas realizados por la OCDE en materia de la erosión de la base imponible, iniciando con algunas de las prácticas detectadas en su informe titulado “Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”, mismas que se reiteran en el Plan de Acción para combatirla. En este último capítulo también se aborda, de forma limitada, algunas de las prácticas detectadas y soluciones que se recomiendan dentro de los informes a las acciones 1, 2 y 6; y en última instancia se analizan los diversos usos dados a los comentarios dentro de ciertos apartados de los informes finales de las acciones de dicho Plan.

Metodológicamente se realizó un estudio de tipo comparativo, histórico e inductivo utilizando como técnica de investigación principal la documental.

Capítulo 1 El fenómeno de la doble imposición en materia fiscal y los convenios internacionales como medio de solución de los conflictos originados por la misma

1.1 Definición

La definición generalmente aceptada de doble imposición se refiere a la posibilidad de que un mismo objeto sea gravado por impuestos comparables por dos o más entidades facultadas para ello y que deba ser pagado por el mismo contribuyente en periodos similares.¹

A pesar de la aceptación generalizada de dicha definición es pertinente hacer algunas precisiones, mismas que deben aceptarse con reservas, y que se explicarán a detalle más adelante, en los apartados relativos a la doble imposición internacional e interna, respectivamente. La primera se refiere a la no inclusión del elemento de la temporalidad por autores como Ernesto Flores Zavala² y Hugo B.

¹ Definición aceptada por la mayoría de autores, sin embargo, no todos los mencionados a continuación se refieren a una definición general de doble imposición sino que en sus textos se alude a este fenómeno en el ámbito internacional o nacional. De esta opinión son Éva Erdős, Roy Rohatgi, Klaus Vogel, Víctor Uckmar, Carlos M. Giuliani Fonrouge y José Manuel Calderón Carrero. Este último autor menciona que esta definición tiene raíces en la doctrina alemana y en lo dispuesto por el Tribunal Federal Suizo. Cfr. Erdős, Éva, "Conflicts in the international tax law and answers of the european tax law", *Currentul Juridic*, Romania, Año IX, núm. 4, 2011, pp. 159-172, http://revcurentjur.ro/old/arhiva/attachments_201104/recjurid114_11F.pdf. Cfr. Rohatgi, Roy, *Principios de derecho tributario internacional*, trad. de Juan Manuel Idrovo, Legis, 2008, p. 3. Cfr. Giuliani Fonrouge, Carlos M, *Derecho Tributario*, Buenos Aires, LexisNexis, 2003, p.382. Cfr. Vogel, Klaus, "Double tax Treaties and their interpretation", *Bekerley Journal of International Law*, Vol. 4, 1986, pp. 5 y 6, <https://scholarship.law.berkeley.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1039&context=bjil>. Cfr. Uckmar, Victor, "Los tratados internacionales en materia tributaria", en Uckmar Victor (coord.), *Curso de derecho tributario internacional*, 2ª. ed., trad. de Cristian J. Billardi, Bogotá, Temis, 2003, t.1, p. 93. Cfr. Calderón Carrero, José Manuel, *La doble imposición internacional en los impuestos sobre la renta y el patrimonio y las medidas y métodos para su eliminación*, Coruña, Facultad de Derecho, Universidad de la Coruña, 1996, p. 135, <https://core.ac.uk/download/pdf/61896390.pdf>.

² Cfr. Flores Zavala, Ernesto, *Elementos de finanzas públicas mexicanas: los impuestos*, 2ª. Ed., México, Estylo, 1951, p. 331.

Margain;³ mientras que la segunda variable se enfoca en la posibilidad de que existiendo un solo sujeto activo pueda originarse dicha figura.⁴

En conclusión, considerando las excepciones señaladas en el párrafo que antecede, así como los elementos de las contribuciones, podemos señalar que existe doble imposición cuando un sujeto pasivo se encuentra obligado al pago de contribuciones equiparables que recaen sobre un mismo objeto dentro de periodos análogos.

1.2 Clases

Partiendo de una clasificación basada en los sujetos activos que intervienen en la relación jurídico-tributaria existen dos tipos de doble imposición: la interna y la internacional.

1.2.1 Doble imposición interna

El problema de la doble o múltiple imposición interna generalmente surge por la concurrencia de facultades impositivas en un Estado que posee diversos niveles de gobierno. En este sentido pueden existir conflictos competenciales entre agentes del mismo nivel o entre los diversos niveles existentes.

Los conflictos en un mismo nivel de gobierno pueden suscitarse cuando una o diversas entidades establezcan varios gravámenes respecto de un mismo objeto. El primer supuesto se actualiza con la finalidad de “graduar la imposición o hacerla más fuerte”⁵ logrando que dichos gravámenes se complementen como en el caso del Impuesto sobre la Renta y el Impuesto Empresarial a Tasa Única. Por otra parte,

³ Cfr. B. Margain, Hugo, “Tesis para evitar la doble tributación en el campo internacional en materia del impuesto sobre la renta basada en la teoría de la fuente del ingreso gravable”, *Revista de Administración Pública*, México, Año 1956, núm. 3, julio-septiembre de 1956, p. 77, http://www.inap.mx/portal/images/REVISTA_A_P/rap_3_1956.pdf.

⁴ Cfr. Flores Zavala, Ernesto, *op.cit.*, p. 331.

⁵ *Ibidem*, p. 334.

podemos citar como ejemplo del segundo supuesto a las alcabalas⁶ al tránsito de mercancías entre entidades federativas.

En el siglo XX, los casos de doble imposición subsistieron por la no desaparición fáctica de las alcabalas y porque en la Constitución de 1917, de corte federal,⁷ quedó un marco relativamente amplio de actividades que podían ser objeto de contribuciones impuestas por la Federación y los estados. Dado que la concurrencia impositiva contribuía a mermar el desarrollo económico del país se celebraron tres Convenciones Nacionales Fiscales que datan de 1925, 1933 y 1947 cuya finalidad iba encaminada a encontrar soluciones al respecto.

La primera convención se enfocó en el estudio del problema desde el punto de vista técnico, económico y político.⁸ Partiendo del primer enfoque mencionado se trataba de solucionar el problema atribuyendo a la Federación la facultad de gravar todos aquéllos ramos respecto de los cuáles se facultaba al Congreso de la Unión legislar de forma exclusiva.⁹ A pesar de que este criterio resulta insuficiente de conformidad con los planteamientos pronunciados por dicha convención, encontramos que en diversas tesis aisladas la autoridad consideró que debía atribuirse la facultad de gravar ciertos ramos¹⁰ a la Federación tomando como base este argumento; por

⁶ La alcabala fue un “impuesto real que se cobraba por la vasta mayoría de las transacciones mercantiles” cuya aplicación en América existía desde el siglo XVI. Cfr. Marichal, Carlos, “El sistema fiscal del México colonial, 1750-1810”, en Aboites Aguilar Luis y Jáuregui Luis (coords.), *Penuria sin fin: historia de los impuestos en México siglos XVIII-XX*, México, Instituto Mora, p. 7, <http://carlosmarichal.colmex.mx/finanzas-coloniales/El%20sistema%20fiscal%202005.pdf>.

⁷ El sistema federal en México estuvo influenciado por las ideas que propiciaron la instauración del mismo en Estados Unidos de América. Cfr. Benson, Nettie Lee, *La diputación provincial y el federalismo mexicano*, Alicante, Biblioteca Virtual Miguel de Cervantes, 2014, p. 86, <http://www.cervantesvirtual.com/obra/la-diputacion-provincial-y-el-federalismo-mexicano/>.

⁸ Cfr. Serna de la Garza, José María, *Las convenciones nacionales fiscales y el federalismo fiscal en México*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2004, Serie Estudios Jurídicos, núm. 55, pp. 60 y 61.

⁹ Cfr. *Ibidem*, p. 61.

¹⁰ En este sentido encontramos tesis aisladas relativas a instituciones de crédito, petróleo y energía eléctrica. En el primer caso encontramos una tesis de la quinta época que se pronuncia con dicho argumento señalando además que los impuestos que deben pagar dichas instituciones estaban especificados dentro de la Ley General de Instituciones de Crédito y Establecimientos Bancarios. También puede consultarse la tesis 2a./J.25/2010 y ejecutoria de la misma. Cfr. Tesis, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Quinta Época, T. XXXII p. 2176. Cfr. Tesis, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Quinta Época, T. CXXX p. 371. y Cfr. Tesis, *Semanario Judicial de la*

otra parte, desde la perspectiva económica se consideraron las fuentes que representaban el porcentaje mayor de ingresos fiscales para la Federación y los Estados, es decir los ingresos derivados del comercio y de la propiedad territorial respectivamente. Finalmente, el criterio político se centró en la consideración de las bases constitucionales como punto de partida para el estudio de este fenómeno.

Tomando en consideración los factores anteriormente mencionados se concluyó que la Federación gravaría los ingresos provenientes del comercio, la industria y en materia de Impuesto sobre la Renta crearía una cédula relativa a la propiedad edificada en sustitución del gravamen relativo a mejoras y construcciones, que hasta ese momento se incluían en el impuesto a la propiedad territorial, en cuyos productos participarían las autoridades locales; mientras que para el orden local se reserva lo relativo a la propiedad territorial, los actos no comerciales que se celebren dentro de su jurisdicción, las concesiones que otorguen así como los montos obtenidos sobre contribuciones a las sucesiones y donaciones pero en esta última materia se establecerá un porcentaje uniforme que las entidades locales deberán otorgar a la Federación. En lo referente a los municipios solamente se recalca que la utilización de los ingresos obtenidos deberá destinarse a los servicios de la municipalidad.¹¹

En la Segunda Convención se proponen como principios esenciales evitar la multiplicidad contributiva y la exclusividad en la determinación, administración, recaudación y aprovechamiento respecto de cualquier fuente, actividad y/o hecho jurídico *lato sensu*¹² por una sola autoridad. Sin embargo, se contempló la posibilidad de que algunas materias continuarían siendo concurrentes, pero las entidades involucradas deberían coordinarse para que una de ellas determinara el

Federación y su Gaceta, Quinta Época, T. CXXXI p. 57. Tesis 2a./J.25/2010, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. XXXI, Marzo de 2010, p. 951.

¹¹ La información referente a la Primera Convención Nacional Fiscal fue obtenida de los extractos publicados por Serna de la Garza. *Cfr.* Serna de la Garza, José María, *op. cit.*, pp. 61-69.

¹² Dentro del dictamen de la comisión se mencionan textualmente como objetos de gravámenes las fuentes de riqueza, actividades, actos, contratos, documentos, operaciones y/o servicios. Por otra parte el término autoridad es el utilizado en dicho dictamen pero del contexto se infiere a que dicha palabra se refiere a un solo nivel de gobierno. *Cfr. Ibidem*, p. 76.

gravamen y a cambio la otra recibiría una participación en el producto de dicha recaudación. Se insiste en la delimitación de facultades impositivas y se incluye como facultad exclusiva de la Federación el comercio exterior, rubro que no se considerará a efectos de las participaciones que se otorgan a las entidades federativas a diferencia del impuesto sobre la renta, el de producción o explotación de recursos naturales y la industria.¹³

En 1936, el Presidente Cárdenas propuso una reforma constitucional que tenía como intención delimitar exhaustivamente las atribuciones en materia fiscal reservando a la federación los impuestos sobre la renta, servicios públicos, concesiones que ella otorgara, los relativos a instituciones de crédito y seguros mientras que los estados tendrían facultades para gravar el impuesto de patente y el predial; sin embargo, dicha reforma no fue aprobada por el Congreso.¹⁴

Por otra parte, en la Tercer Convención dentro del Dictamen de la Comisión de Derechos por Servicios Públicos Municipales se recomendó el establecimiento de bases uniformes que tomen en consideración factores como la cantidad de población y los servicios públicos para determinar los elementos necesarios que deban considerarse constitutivos del municipio. Está proposición surge con la finalidad de reestructurarlos para que posean características similares entre sí y permitan la aplicación de soluciones generales para eliminar la concurrencia impositiva sin dejarlos en estado de indefensión económica.

Respecto a la distribución de facultades en esta última convención se recomienda que los estados y municipios participen en los productos de la recaudación por contribuciones federales obtenidas dentro de su jurisdicción; a los municipios se les faculta para establecer contribuciones sobre actividades de carácter local debiendo cumplir con el artículo 117 Constitucional; de igual forma se les reserva a las entidades federativas el establecimiento de los impuestos en materia de

¹³ Cfr. *Ibidem*, pp. 77 y 78.

¹⁴ Cfr. *Ibidem*, pp. 15 y 16.

donaciones, legados y herencias pero la Federación obtendrá una participación en dicha recaudación.¹⁵

Se propone que la Federación grave los ingresos derivados del comercio y la industria proponiendo la derogación de contribuciones locales que tengan como objeto estos ramos a cambio de participaciones; en el caso de que algunas entidades no quieran adherirse a este sistema dentro de su jurisdicción se aplicará el impuesto local a cambio de que la entidad otorgue una porción de lo recaudado a la Federación mismo que no podrá exceder de un 33%.¹⁶

Derivado de lo anterior, podemos concluir que las soluciones encontradas en las Convenciones iban encaminadas principalmente a delimitar las facultades de cada nivel de gobierno implementando un sistema de participaciones¹⁷, la promoción de reformas legislativas y constitucionales que incluyeran los principios y soluciones obtenidas como resultado de dichas convenciones y la eliminación de la contribución federal.¹⁸

Actualmente, partiendo de las disposiciones constitucionales relativas a la distribución de competencias en materia impositiva encontramos: a) Facultades de la Federación: a.1) Exclusivas en las materias de comercio exterior, aprovechamiento y explotación de recursos naturales comprendidos en los párrafos

¹⁵ La información referente a la Tercera Convención Nacional Fiscal fue obtenida de los extractos publicados por Serna de la Garza. *Cfr. Ibidem*, pp. 88-105.

¹⁶ Respecto a la distribución de facultades en materias de comercio e industria; así como una lista pormenorizada de cuáles eran los derechos que se consideraban inherentes a los municipios pueden consultarse en: *Cfr. Ibidem*, p. 98.

¹⁷ Marcela Astudillo Moya menciona que la participación en los recursos derivados de la recaudación de contribuciones es utilizado por vez primera en 1922 cuando a los estados que poseían dentro de su territorio pozos de petróleo o refinerías se les otorgaba parte de lo recaudado por el impuesto a la extracción de petróleo por la federación. *Cfr. Astudillo Moya, Marcela, Federalismo fiscal: el caso del estado de Guerrero*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Porrúa, Colección Jesús Silva Herzog, 2002, p.10.

¹⁸ Luis Aboites Aguilar señala que dicha contribución se refería a la transferencia de recursos fiscales estatales a la federación y que data de 1861. Su desaparición será hasta 1949 durante el periodo de Miguel Alemán. *Cfr. Aboites Aguilar, Luis, "Alcabalas posporfirianas. Modernización tributaria y soberanía estatal", Historia Mexicana*, México, 2001, núm. 2, octubre-diciembre del 2001, pp. 385. <http://historiamexicana.colmex.mx/index.php/RHM/article/view/1321/1183>.

cuarto y quinto del artículo 27, instituciones de crédito, sociedades de seguros, servicios públicos concesionados o explotados de forma directa por la Federación, así como los especiales que se refieren a energía eléctrica, producción y consumo de tabacos labrados, derivados de petróleo, cerillos, fósforos, aguamiel y derivados de su fermentación, explotación forestal, producción y consumo de cerveza (Artículo 73 fracción XXIX), a.2) Necesarias para cubrir el presupuesto (Artículo 73 fracción VII); b) Limitaciones impuestas a las entidades federativas: b.1) Absolutas¹⁹ respecto al tránsito de personas y/o cosas, la entrada o salida de mercancías dentro de su territorio, circulación y consumo de efectos cuya exención se efectúe por aduanas locales (Artículo 117 fracciones IV y VI); b.2) Relativas que dependerán de resoluciones tomadas por el Congreso de la Unión: por un lado si se refieren a producción, acopio o venta de tabaco en rama deberán ajustarse a las cuotas autorizadas por dicho congreso; mientras que en los casos de derechos de tonelaje y puertos; así como en contribuciones sobre importaciones y exportaciones podrán ser gravadas con previa autorización del Congreso Federal (Artículo 117 fracción IX y 118 fracción I) c) Prohibiciones a la federación respecto a la limitación de facultades a los Estados sobre contribuciones y exenciones a la propiedad inmobiliaria, su fraccionamiento, división, consolidación, traslación, mejora, los que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles y los relativos a la prestación de servicios a cargo del municipio; sin embargo para el caso de exenciones o subsidios respecto de estas contribuciones no podrán hacerse mediante leyes estatales, dado que las únicas permitidas son las previstas por la propia Constitución (Artículo 115 fracción IV).

Lo anteriormente mencionado nos permite vislumbrar que, a pesar de las recomendaciones señaladas en las Convenciones, el texto constitucional no fue modificado en gran medida y la ambigüedad en la distribución de competencias persiste; especialmente porque no se realizó el cambio de la fracción del artículo

¹⁹ Esta diferenciación ha sido mencionada por Esperanza Lechuga Téllez, Johana Teresa Mendoza Rojas y Beatriz pero propuesta por Jorge Carpizo. *Cfr.* Lechuga Téllez, Esperanza, et. al., "El sistema nacional de coordinación fiscal", en Palacios Alcocer, Mariano (coord.), *Federalismo y Sistema Nacional de Coordinación Fiscal*, México, Cámara de Diputados, 2012, p. 60.

que origina principalmente la concurrencia impositiva, es decir, la fracción que permite a la Federación establecer todas las contribuciones que sean necesarias para el gasto público. Por lo tanto, la regla establecida en el artículo 124²⁰ de la Carta Magna presentaba dos inconvenientes; por un lado, aplicar dicho artículo en los términos de la reforma al artículo 73 constitucional, publicada en 1942²¹ que omitió incluir a los impuestos sobre la renta e ingresos mercantiles,²² provocaba un gran conflicto en la recaudación federal porque eran los dos impuestos de los cuáles obtenía mayores ingresos y por el otro la Federación podría tratar de alegar que ambos eran necesarios para su gasto público, por lo que la regla contenida en el artículo 124 del ordenamiento constitucional no permitiría solucionar el problema.

Dado que los intentos antes precisados fueron ineficaces, la solución planteada se traduce en la Ley de Coordinación Fiscal vigente, cuya entrada en vigor data de 1980 y que establece un sistema de participaciones y de colaboración entre la Federación, las entidades federativas y los municipios. La adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal se hará a través de un convenio celebrado por la entidad federativa con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que deberá ser aprobado por la legislatura estatal, publicado en los diarios Oficiales de la localidad y la Federación y que no deberá estar limitado a algunos ingresos de la Federación.

Los Estados adheridos al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal pueden optar por coordinarse en materia de derechos y celebrar convenios de coordinación en

²⁰ “Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados o a la Ciudad de México, en los ámbitos de sus respectivas competencias”. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, México, 2018, http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1_270818.pdf.

²¹ Esta reforma también incluía una modificación al artículo 117 fracción IX de la Constitución y mismo que contenía algunas de las disposiciones del proyecto presentado en 1936. Cabe mencionar que ambas iniciativas fueron propuestas por el presidente Lázaro Cárdenas y que esta última fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 24 de octubre de 1942. Cfr. Zamudio Urbano, Rigoberto, *Sistema tributario en México*, México, Porrúa, 2005, p. 124. Cfr. Ejecutoria y Tesis 2a./J.25/2010, *op. cit.*

²² El último factor es explicado por Rigoberto Zamudio Urbano, aunque es oportuno tomar en cuenta el comentario realizado por Luis Aboites Aguilar quien señala que hasta el siglo XIX tuvieron preponderancia los impuestos indirectos y posteriormente los directos. El impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles tuvo vigencia hasta 1980 cuando fue sustituido por el Impuesto al Valor Agregado. Cfr. *Ibidem*, p.125. Cfr. Aboites Aguilar, Luis, *op.cit.*, p.364.

materia de administración de ingresos federales. Estos convenios de colaboración administrativa deberán publicarse en el Diario Oficial de la Federación y el Periódico Oficial de la Entidad.²³

1.2.2 Doble Imposición Internacional

En primer lugar cabe destacar que la doble imposición es solamente uno de los diversos conflictos que pueden suscitarse en el orden internacional en materia tributaria²⁴; y la diferencia de este fenómeno con su símil a nivel interno radica en que los sujetos activos que intervienen son países soberanos que en virtud de dicha soberanía cuentan con facultades para imponer contribuciones basándose en distintos principios de sujeción y criterios considerados válidos a nivel internacional.

Se consideran como principios de sujeción, factores conectores o nexos genuinos²⁵ a toda aquélla conexión razonable²⁶ que legitima al sujeto activo a gravar determinado objeto. Los dos principios de sujeción para la imposición de contribuciones son el personal y el real.²⁷ El primero de los mencionados se refiere a una vinculación derivada de los criterios de nacionalidad, domicilio o residencia²⁸ del contribuyente cuya justificación está basada en la relación existente entre el

²³ El requisito de publicidad de los convenios de colaboración en materia administrativa está previsto en el artículo 13 de la Ley de Coordinación Fiscal, aunque también existe una jurisprudencia en la cual se menciona que el único requisito de validez formal que debe cumplirse en dichos convenios es la publicación del mismo en el Diario Oficial de la Federación y en el Periódico Oficial del Estado a diferencia de los Convenios de Adhesión en donde también deberá de cumplirse el requisito de la aprobación de los Congresos Locales. Cfr. Tesis: XIV.C.A.J/15, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena época, T. XXVI, Agosto de 2017, p.1180. Ley de Coordinación Fiscal, México, 2018, http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/31_300118.pdf.

²⁴ Éva Erdős enlista como conflictos comunes la evasión fiscal, los paraísos fiscales, las prácticas fiscales perniciosas y los conflictos derivados de prácticas discriminatorias entre contribuyentes nacionales y extranjeros. Cfr. Erdős, Éva, *op. cit.* p. 162.

²⁵ Término utilizado por Michael Lang. Cfr. Lang, Michael, *Introducción al derecho de los convenios para evitar la doble imposición*, 2ª. ed., trad. de Diego Quiñones, Bogotá, Editorial Temis, Ámsterdam, IBFD, 2014, p. 1.

²⁶ Tanto el término “factor conector” como los elementos que constituyen la definición mencionada son sugeridos por Roy Rohatgi. Cfr. Rohatgi, Roy, *op. cit.*, p. 31.

²⁷ Cfr. Flores Zavala, Ernesto, *op. cit.*, p. 336.

²⁸ Cfr. *Idem*.

estado y la persona de la cual deriva el ingreso²⁹; mientras que el segundo va encaminado a gravar el objeto de la contribución en virtud de que el mismo se encuentra o crea dentro del territorio³⁰ de dicho estado.

Por lo tanto la doble imposición, partiendo de una clasificación doctrinal, puede surgir por diferencias de principio, criterio y/o aplicación.³¹ La primera se presenta por la coexistencia de responsabilidad impositiva³² derivada de la decisión de uno de los estados de aplicar el principio de sujeción personal mientras que el otro ha optado por el real; mientras que la segunda diferencia llega a existir por la diversidad de criterios existentes o por la variedad de acepciones³³ de uno de ellos. La última divergencia en comento, se manifiesta por la disparidad en disposiciones del derecho interno relativas a la temporalidad³⁴ en el pago de las contribuciones o por encuadrar en clases diversas a un mismo tipo de ingreso.³⁵

A pesar de la multiplicidad de criterios basados en el vínculo personal actualmente ha prevalecido el de residencia tanto en el derecho interno de los países como en el internacional, cuyo análisis nos permitirá entender los planteamientos del problema de la doble imposición y sus posibles soluciones.

²⁹ Cfr. Naciones Unidas, Comité de Expertos en Cooperación Internacional en Asuntos Fiscales” Revision of the manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties” E/C.18/2011/CRP.11, (19 de octubre de 2011), pp. 10-11, http://www.un.org/esa/ffd/tax/seventhsession/CRP11_Introduction_2011.pdf.

³⁰ Cfr. Flores Zavala, Ernesto, *op. cit.*, p.336

³¹ A pesar de que los términos “diferencia de aplicación y de principio” son empleados por Flores Zavala, solamente en el primero coincide dicha terminología con la explicación proporcionada en su libro y la presentada en este texto. Cfr. *Ibidem*, p. 337

³² Cfr. Fiscal Committee, *London and Mexico Model Tax Conventions Commentary and Text*, Ginebra: Liga de las Naciones, 1946, p. 8, https://biblio-archive.unog.ch/Dateien/CouncilMSD/C-88-M-88-1946-II-A_EN.pdf.

³³ Flores Zavala le denomina “diferencia de interpretación” y también es considerada como causa por Del Arco a pesar de que el no asigna un nombre concreto a la misma. Cfr. *Idem*. Cfr. Del Arco Ruete, Luis, *Doble imposición internacional y derecho tributario español*, Madrid, Ministerio de Hacienda, 1977, p.56.

³⁴ La temporalidad no aparece propiamente como causa de doble imposición en la introducción a los Modelos de Londres y México, sin embargo, en algunos apartados como en el comentario al artículo 13 se establece que debe tomarse en cuenta dicho elemento al momento de aplicar la deducción o compensación que proponen ambos modelos. Cfr. Fiscal Committee, *op. cit.*, p.30.

³⁵ Esta causa puede subsumirse en cualquiera de las dos primeras porque lo que origina la doble imposición no es la distinta calificación hecha al objeto, sino el que ambas calificaciones se rijan por principios y criterios diversos.

En nuestra legislación interna los criterios que determinan la residencia están previstos en el artículo 9 del Código Fiscal de la Federación; tratándose de personas físicas tendrá este carácter cualquier persona que establezca su casa habitación en México. A partir del momento en que este concepto resulta insuficiente, porque si se posee casa habitación en varios países o por la dificultad de determinarla con base en las estancias temporales en un inmueble ubicado en territorio nacional, adquiere relevancia el concepto de intereses vitales. En el segundo caso, porque para que no se considere que existe casa habitación, la estancia debe ser con fines turísticos y el centro de intereses vitales no debe encontrarse en nuestro país como lo señala el artículo 5° del Reglamento del Código Fiscal de la Federación y en el primero porque dicho atributo sirve como regla de desempate. En ambos casos entendemos que el centro de intereses vitales se encuentra en México cuando aquí esté ubicado el centro principal de actividades profesionales o cuando más del cincuenta por ciento de los ingresos totales en un año calendario sean atribuibles a fuente de riqueza en el mismo.

Adicionalmente el artículo 9 en comento, establece que también serán residentes mexicanos los trabajadores o funcionarios del Estado y presumiblemente los nacionales mexicanos. Estos últimos podrán probar lo contrario con una constancia de residencia o con un documento expedido por autoridad competente de otro estado con el cual el contribuyente acredite haber presentado la declaración del impuesto del último ejercicio, en términos de lo previsto por el artículo 4° de la Ley de Impuesto sobre la Renta y 6° de su Reglamento.

Serán residentes mexicanos las personas morales cuya administración principal del negocio o sede de dirección efectiva se encuentre en México, es decir, aquellas personas que tomen o ejecuten las decisiones de control, dirección, operación o administración de la persona moral y actividades que realiza.

Desde el punto de vista internacional nos enfocaremos al Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (MOCDE), en el

cual se considera a la residencia en por lo menos uno de los Estados contratantes como presupuesto para su aplicación, es decir, la persona física o moral debe encontrarse sujeta impositivamente en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección u otro criterio análogo excepto cuando dicha sujeción derive de fuente o patrimonio situado en un Estado. También tendrá este carácter un estado, su subdivisión política, una autoridad del mismo o un fondo de pensión.³⁶

Si en virtud de la definición anteriormente mencionada, la cual está contenida en el primer párrafo del artículo 4 del modelo en comento, la persona física es considerada residente en ambos países debe atenderse al lugar donde tenga su vivienda permanente, en el caso de que siga configurándose dicha duplicidad se tomará en consideración la ubicación de su centro de intereses vitales, es decir donde se ubiquen sus relaciones personales y económicas más estrechas.

El criterio de mora es aplicable cuando una persona cuenta con dos lugares considerados como vivienda permanente en estados diversos y no logra distinguirse en cuál de los dos se encuentra su centro de intereses vitales, entendido en términos del MOCDE, o por el contrario cuando en ninguno de dichos países existen elementos para la configuración de la figura de vivienda permanente. Si este último criterio tampoco logra que se atribuya la residencia a uno sólo de los estados contratantes será el de nacionalidad el que lo decida y en su defecto será resuelto de común acuerdo por los Estados contratantes.

De forma similar ante la imposibilidad de atribuir la residencia a uno de los Estados contratantes de una persona moral de conformidad con lo previsto en el primer párrafo del artículo 4 del MOCDE, el criterio que solía ser el decisivo era el de sede de dirección efectiva³⁷, no obstante en la versión de 2017 se sugiere resolver dicha dificultad a través de un acuerdo mutuo entre las autoridades de ambos estados ya

³⁶ Cfr. OCDE (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, Paris, p. 30, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

³⁷ Cfr. OCDE (2010), *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: versión abreviada*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, p.24, <https://doi.org/10.1787/9789264184473-es>.

que en caso contrario el contribuyente no tendrá acceso a los beneficios que el convenio le otorga para evitar la doble imposición.³⁸

Este criterio nos proporciona un mejor entendimiento de los supuestos en los que se presenta la doble imposición previstos en el modelo de la OCDE, mismos que presuponen la existencia de convenios celebrados bajo el mismo a pesar de que en la práctica puedan suscitarse independientemente de dicha existencia. El primero denominado sujeción tributaria integral concurrente se refiere a que dos Estados optan por gravar la totalidad de los ingresos de una persona; el segundo se actualiza cuando una persona es residente y posee patrimonio u obtiene rentas en estados distintos y el último se refiere a la sujeción fiscal parcial concurrente misma que se presenta cuando una persona no es residente para efectos fiscales en ninguno de los estados contratantes pero obtiene rentas o posee patrimonio en alguno de ellos.³⁹

Dentro de la explicación proporcionada por la OCDE, se especifica que en el segundo supuesto la doble imposición se configura independientemente de que la grabación por ambos estados se efectúe en ejercicios distintos,⁴⁰ sin embargo, la solución proporcionada por el modelo se encuentra condicionada a la forma en la que se redacte el artículo que prevea lo establecido por los artículos 23 A y B del Modelo de Convenio.⁴¹ La ejemplificación proporcionada al respecto se refiere a la percepción de sueldos y salarios cuya grabación depende de cumplir el requisito de que dicho ingreso derive del ejercicio de un trabajo dependiente en el estado de la fuente⁴², por lo tanto, si este se devenga o adquiere en otro momento y existe la pretensión de una imposición por el Estado de Residencia derivado de la misma renta surgirá la doble imposición.

³⁸ Cfr. OCDE (2017), *op. cit.*, p. 30.

³⁹ Cfr. OCDE (2010), *op.cit.*, p. 318.

⁴⁰ Cfr. *Ibidem*, pp. 319 y 328.

⁴¹ Cfr. *Ibidem*, p. 328.

⁴² Cfr. *Ibidem*, p. 259.

1.3 Formas de evitar la doble imposición

En este apartado mencionaremos en primera instancia los diversos medios existentes para eliminar la sobreimposición intranacional, así como las soluciones unilaterales, bilaterales, y dentro de éstas últimas, las previstas dentro del modelo de convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) para evitar dicho problema a nivel internacional.

Giuliani Fonrouge menciona como sistemas para evitar este fenómeno a nivel interno, entre otros, la delimitación clara de las atribuciones en materia impositiva, la coparticipación, los subsidios o subvenciones compensatorias, la concesión de créditos y la deducción de contribuciones pagadas.⁴³

El ejemplo paradigmático utilizado por el autor relativo al primer sistema es Brasil, cuyo texto constitucional posee un apartado que contiene los principios rectores, limitaciones y atribuciones con las que se regirá su sistema tributario, característica propia del federalismo clásico cuyo objetivo consistía en otorgar libertad económica a las entidades locales a partir de una señalización taxativa de las facultades o límites que debían corresponderle a cada nivel de gobierno,⁴⁴ a pesar de ello recomienda la utilización de otros instrumentos complementarios como la coparticipación y cierto grado de centralización tributaria para evitar que las entidades federativas al tratar de captar mayores recursos móviles (capital y trabajo) ocasionen que la recaudación sea deficiente.⁴⁵ Actualmente, la Constitución de la República Federativa del Brasil ha optado por este sistema de coparticipación en la

⁴³ Cfr. Giuliani Fonrouge, Carlos M, *op. cit.*, p. 348.

⁴⁴ Cfr. Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz, *Finanzas nacionales y finanzas estatales. Mecanismos de conciliación*, 2ª. ed., México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2006, Serie G: Estudios Doctrinales, Núm. 140, pp. 70 y 71, <https://www.uv.mx/personal/clelanda/files/2014/09/Chapoy-Bonifaz-Dolores-2006-Finanzas-nacionales-y-finanzas-estatales.pdf>.

⁴⁵ El federalismo clásico nos remite a teóricos estadounidenses como Tiebout, cuyo modelo expresa que los contribuyentes elegirán determinado lugar para vivir con base en los beneficios fiscales obtenidos dentro de ese territorio. Por otra parte, Oates precisa que los entes de gobierno locales solamente pueden gravar recursos móviles cuando estén involucrados servicios prestados por dicho ente. Cfr. Oates, Wallace E., "An essay of fiscal federalism", *Journal of Economic Literature*, Vol. 37, No. 3, Septiembre de 1999, pp. 1124-1125. <http://econweb.umd.edu/~oates/research/fiscalfederalism.pdf>.

recaudación obtenida por impuestos al oro como activo financiero o instrumento de cambio (Artículo 153), rentas, ganancias (Artículo 157), propiedad territorial rural y prestación de servicios de transporte interestatal (Artículo 158), entre otros.

Los sistemas de coparticipación y subvenciones serán analizados de forma conjunta por la estrecha relación existente entre ambas figuras. Mabel Manzanal menciona que la coparticipación (*tax sharing*) es la denominación utilizada en Argentina para referirse a la distribución de recursos a través de acuerdos de transferencias de ingresos federales.⁴⁶ Por otra parte, la subvención (*grant*) también implica una transferencia del gobierno central a los entes sub nacionales;⁴⁷ razón por la cual pueden considerarse como figuras idénticas.

Sin embargo, la diferenciación de ambas figuras tiene implicaciones fiscales y económicas que motivaron la realización de un estudio⁴⁸ por la OCDE quien, después de un análisis de varios manuales utilizados actualmente, concluye que los criterios contenidos en los mismos resultan insuficientes al haber una ausencia de uniformidad para considerar los elementos determinantes para que una transferencia sea considerada como *tax sharing*; consecuentemente, dicha desarmonización no permite la efectiva diferenciación de dicha figura y las subvenciones. A pesar de que la OCDE considera insuficientes los criterios establecidos por los manuales es importante señalar que los mismos influenciaron en gran medida la conclusión obtenida por dicha organización.

⁴⁶ Cfr. Manzanal, Mabel Adelaida, La coparticipación de impuestos en Argentina ¿Un dilema para las actuales propuestas del desarrollo territorial?, *Plan Fénix. Propuestas para el desarrollo con equidad*, Buenos Aires, Universidad Nacional del Litoral, Universidad Nacional de Buenos Aires, 2007, p. 5, http://www.pert-uba.com.ar/archivos/publicaciones/Manzanal_Plan_Fenix_Libro_SFe_2007.pdf.

⁴⁷ Cfr. Bergvall, D., et al. (2006), "Intergovernmental Transfers and Decentralised Public Spending", *OECD Working Papers on Fiscal Federalism*, No. 3, OECD Publishing, Paris, p.3, <https://doi.org/10.1787/5k97b11z2hxw-en>.

⁴⁸ Cfr. Blöchliger, H. and Petzold O., (2009), "Finding the Dividing Line Between Tax Sharing and Grants: A Statistical Investigation", *OECD Working Papers on Fiscal Federalism*, No. 10, OECD Publishing, Paris, p.3, <https://doi.org/10.1787/5k97b10vvbnw-en>.

La solución propuesta en dicho estudio parte de un cuestionario que incluye cuatro criterios cuya finalidad es establecerlos como parámetros diferenciales entre ambas figuras, en caso de cumplir con dichos requisitos estaremos en presencia de lo que se conoce como *sharing taxes* en sentido estricto. El primer criterio se cumple si la asignación sufre de forma directa la afectación resultante de riesgos relacionados con fluctuaciones u otras variables, mientras que para satisfacer el segundo requisito los niveles de gobierno sub nacionales deben contar con libertad para disponer de dicho ingreso. Por otra parte, el tercer criterio se considera satisfecho si existe un establecimiento previo del ingreso mismo que no podrá ser modificado en el transcurso del año fiscal; finalmente el último se actualiza si la generación de dicho monto tiene una relación estricta con la generación del mismo dentro de la jurisdicción de la entidad a la que se le asigna.

De los cuatro puntos enlistados, considero los tres primeros como esenciales para que determinado ingreso sea considerado *tax sharing* debido a que la conclusión obtenida de la investigación señala que sólo en el caso de que no se cumplan los mismos se considerará dicha cantidad como subvención. Ahora bien esta dicotomía aplicará solamente para aquéllos ingresos establecidos en el inciso “d” dentro de la clasificación de autonomía fiscal propuesta por Blöchliger y King.⁴⁹

Otro sistema para evitar la doble imposición interna es la deducción de los impuestos locales respecto del monto a pagar por contribuciones federales. En Estados Unidos de América se permite dicha deducción respecto de los impuestos sobre el ingreso, la propiedad y de forma limitada en el caso del impuesto sobre ventas.⁵⁰ La legislación de este país prevé dos formas distintas para su implementación: la primera es propiamente la deducción del Impuesto Local y

⁴⁹ El inciso “d” en la clasificación anteriormente mencionada se refiere de forma general a acuerdos de distribución de contribuciones en sus diferentes manifestaciones. La clasificación completa se encuentra disponible en: Cfr. Blöchliger, H. and King, D., (2006), "Fiscal Autonomy of Sub-Central Governments", *OECD Working Papers on Fiscal Federalism*, No. 2, OECD Publishing, Paris, p.10, <https://doi.org/10.1787/5k97b127pc0t-en>.

⁵⁰ Cfr. Galle, Brian, "Federal fairness to state taxpayers: irrationality, unfunded mandates, and the "salt" deduction", *Michigan Law Review*, Estados Unidos, Vol. 106, p. 807, <http://repository.law.umich.edu/mlr/vol106/iss5/1>.

Estatat (*State And Local Tax* o “SALT” por sus siglas en inglés) al momento de hacer las declaraciones pertinentes, o en caso contrario deberá aplicarse la denominada “deducción estándar”.

El último método mencionado por Fonrouge se refiere al crédito. Una de las entidades que lo utiliza es Maine en Estados Unidos de América. El título 36 de sus estatutos contempla esta figura cuyo alcance no sólo se limita a sus subdivisiones políticas sino que es utilizado como una medida unilateral para evitar la doble imposición con otros países; pero su ámbito de aplicación personal es exclusivo para los residentes de dicho estado respecto de impuestos sobre el ingreso cuya fuente se ubique en otra jurisdicción, debe producirse dentro del mismo periodo fiscal y con la limitación de que el monto a deducir no podrá ser mayor a aquél que sería pagadero en caso de determinar el impuesto por lo previsto en los estatutos de Maine (*Maine Revised Statutes*).

La doble imposición internacional puede solucionarse a través de medidas unilaterales, bilaterales o multilaterales.

Las medidas unilaterales se refieren a las disposiciones internas que cada Estado prevé con la finalidad de evitar la doble imposición, mismas que pueden fundamentarse en los dos consensos generalizados entre las naciones que señalan Lokken y Kitamura⁵¹ al referirse que al presentarse la doble imposición es el país de residencia quien debe evitarla y a la creencia de la mayoría de los países de calificar este fenómeno como una consecuencia indeseable que repercute desfavorablemente en la inversión extranjera. Dentro de estas medidas encontramos los métodos de exención (*exemption method*) e imputación (*credit method*).

⁵¹ Cfr. Lokken, Lawrence y Kitamura, Yoshimi, “Credit vs. exemption: a comparative study of double tax relief in the United States and Japan”, *Northwestern Journal of International Law*, Estados Unidos, Vol. 30, p. 621, <https://scholarlycommons.law.northwestern.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1716&context=njilb>.

El método de exención consiste en que el Estado de residencia exceptúa del pago al impuesto derivado de un ingreso con fuente o establecimiento permanente en el extranjero; mientras que en el de imputación el país de residencia incluye para la determinación de la contribución todos los ingresos, pero permite la deducción relativa de la contribución efectivamente pagada en el extranjero.

La particularidad de los métodos antes descritos consiste en que ambos se incluyeron dentro del modelo de convenio de la OCDE; en cuyos comentarios encontramos una clasificación que corresponde a sus distintas formas de implementación y que coinciden con su utilización como medida unilateral.

Las modalidades previstas para el método de exención son denominadas exención integral y con progresividad; la primera se refiere a la decisión del estado de residencia de no gravar aquéllas rentas con fuente o establecimiento permanente ubicado en el extranjero; mientras que la segunda permite la posibilidad de tomar en cuenta la renta obtenida en el extranjero con la única finalidad de aplicar una tasa mayor sin que esto implique que dicho ingreso sea incluido al establecer la base gravable del impuesto a pagar en el Estado de Residencia.

En el caso del método de imputación este se subdivide en integral y ordinario. En el primero al establecer la base gravable se incluyen la totalidad de ingresos sin distinguir si la fuente es nacional o extranjera pero se permite la deducción íntegra del impuesto efectivamente pagado en el extranjero; mientras que en el segundo la deducción concedida se encuentra limitada a “la fracción de su propio impuesto que corresponda a las rentas imponibles en el otro estado”.⁵²

El hecho de que la exención e imputación estén contempladas como medidas unilaterales y bilaterales no significa que sus implicaciones no varíen de conformidad con la naturaleza de la regulación que las origina. En primer lugar podemos hacer una diferenciación basada en las consecuencias producidas; ya que

⁵² OCDE (2010), *Modelo de Convenio...*, cit., p. 322.

en su implementación unilateral ambas medidas tienen como finalidad evitar la doble imposición; mientras que la utilización de la exención como medida bilateral dentro del Modelo al encontrarse limitada a aquéllas rentas consideradas atribuciones exclusivas de uno de los Estados no es en primera instancia evitar la doble imposición sino permitir que las rentas exentas puedan ser consideradas por el otro Estado contratante al momento de fijar el porcentaje progresivo a aplicar para la determinación del impuesto;⁵³ esto se debe principalmente a que la doble imposición en ese caso se soluciona con el reparto de atribuciones previsto por el Convenio y porque el método recomendado por el mismo es la exención con progresividad. Otra diferencia importante surge al momento de no lograr la eliminación de la doble imposición con las propuestas de solución anteriormente señaladas ya que los convenios contemplan otras alternativas en la que participan ambos Estados con dicho propósito; mismas que no se encuentran previstas en una legislación nacional por su propia naturaleza.

En la práctica al momento de aplicar los *métodos convencionales independientes*⁵⁴ es frecuente que surja la necesidad de recurrir supletoriamente a la legislación interna. Carrero señala que esta práctica debe tener como limitantes los principios previstos en el Convenio, la prohibición de invocar dobles deducciones y la remisión no podrá implicar modificaciones a lo ya previsto por el tratado especialmente en lo referente a las atribuciones que tenga uno de los Estados contratantes para gravar determinada contribución.⁵⁵

⁵³ Calderón Carrero nos remite a los comentarios del Comité de Asuntos Fiscales y se refiere exclusivamente al método de imputación ordinaria al hacer este comentario; sin embargo, es importante mencionar que posteriormente dicho autor estudia las limitaciones al poner en práctica las medidas previstas dentro del convenio e indica que si un estado aplica el método de imputación a una fuente que el tratado prevé que deba ser gravada solamente por el otro estado contratante, dicha conducta implica una violación al mismo por parte del primer Estado, consecuencia que no sucede en el caso de fijar el tipo progresivo, característica que es propia de la exención con progresividad. Cfr. Calderón Carrero, José Manuel, *La doble imposición internacional en los convenios de doble imposición y en la Unión Europea*, Pamplona, Aranzadi, 1997, Colección monografías Aranzadi, pp. 120-126.

⁵⁴ Denominación utilizada por Calderón Carrero para referirse a los métodos de eliminación de la doble imposición previstos en un convenio. Cfr. Carmona Fernández, Néstor (coord.), *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, España, grupo Wolters Kluwer, 2008, p. 475.

⁵⁵ Cfr. *Ibidem*, pp. 117 y 118.

Las medidas bilaterales y multilaterales se refieren básicamente a la celebración de tratados internacionales cuyo estudio se abordará en el siguiente apartado, entendemos por tratado al acuerdo entre dos o más países celebrados por escrito regidos por el derecho internacional independientemente de la denominación que se le asigne.⁵⁶

1.3.1 Antecedentes, evolución y finalidad de los convenios

El análisis histórico relativo a tratados internacionales en materia impositiva generalmente comienza a partir de 1920 lo cual no significa que, con anterioridad a esa fecha, no hayan existido normas que regularon cuestiones fiscales en operaciones transfronterizas, sino que el estudio por dichos autores parte del periodo en el que diversos organismos internacionales estudiaron el tema de la doble imposición, creando propuestas de convenios en cuyo texto se sistematizó una serie de reglas y principios que ya eran utilizados en materia comercial, adecuando e incluyendo otros que favorecerían al comercio internacional.

Como ejemplo de esas regulaciones, podemos remitirnos al sistema jurídico del imperio otomano, en el cuál existieron capitulaciones que incluían exenciones a impuestos directos, sobre mercancías extranjeras o en tránsito dentro de su territorio.⁵⁷ Por otra parte, en 1819 Holanda promulgó una ley que permitía exenciones a contribuciones pagadas por dueños de barcos extranjeros si éstos a su vez exentaban del pago a dueños holandeses por el mismo concepto.⁵⁸

⁵⁶ Cfr. Artículo 2, inciso a de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. *Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados*, Organización de las Naciones Unidas, 1969, https://www.oas.org/xxxivga/spanish/reference_docs/convencion_viena.pdf.

⁵⁷ Cfr. Becker Lorca, Arnulf, "Universal International Law: nineteenth-century histories of imposition and appropriation", *Harvard International Law Journal*, Estados Unidos, vol. 51, núm. 2, 2010, p. 510, http://www.harvardilj.org/wp-content/uploads/2010/09/HILJ_51-2_Becker-Lorca.pdf.

⁵⁸ Cfr. Carroll, Mitchel B., "Development of International Tax Law in the Americas", *Law and Contemporary Problems*, Estados Unidos, vol. 8, núm. 4, 1941, p. 795, <https://scholarship.law.duke.edu/lcp/vol8/iss4/11>.

Posteriormente, Alemania y Hungría se comprometieron a dar un tratamiento idéntico a sus nacionales y a los de potencias aliadas en cuanto a cargas y contribuciones respecto de bienes, derechos o intereses a través de los tratados de Versalles (Artículo 276 inciso c del Tratado de Paz con Alemania) y Trianon (Artículo 211 inciso c del Tratado de paz entre los Aliados, los Poderes Asociados y Hungría) respectivamente. En este último, se contempló un régimen especial para aquellas compañías de seguros que tuvieran su principal asiento de negocios dentro del imperio austro-húngaro, en el que se les permitía establecerse en Hungría y preservar el conjunto de derechos adquiridos hasta antes del desmembramiento de dicho imperio durante un periodo de transición para posteriormente regirse bajo las mismas condiciones que las compañías holandesas (Artículo 255 inciso c del Tratado de paz entre los Aliados, los Poderes Asociados y Hungría.)

Durante los años 20, el primer organismo internacional que impulsó el estudio de la doble imposición fue la Cámara Internacional de Comercio⁵⁹, mientras tanto la comisión de Créditos Internacionales reunida en Bruselas en 1920 propuso que la Liga de las Naciones promoviera su estudio junto con la implementación de diversas reformas que posibilitarían la armonización en materia financiera.⁶⁰

En 1923 surgieron dos propuestas a las que se les atribuye un papel determinante en el ulterior desarrollo de las posibles soluciones a este problema: las resoluciones obtenidas en el Congreso de Roma y el informe realizado por Seligman, Bruins, Einaudi y Stamp.

En el Congreso de Roma, organizado por la Cámara Internacional de Comercio, se discutió quién debía gravar los ingresos derivados de intereses y dividendos⁶¹ y qué

⁵⁹ Cfr. O' Hear, Michael M. y Graetz, Michael J., "The "original intent" of U.S. International Taxation", *Duke Law Journal*, Estados Unidos, vol. 46, núm. 5, 1997, p.1066, <http://scholarship.law.marquette.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1616&context=facpub>.

⁶⁰ Cfr. Committee of Technical Experts on Double Taxation and Tax Evasion, *Double Taxation and Tax Evasion Report*, Ginebra, Liga de las Naciones, Abril de 1927, p.5, https://biblio-archive.unog.ch/Dateien/CouncilMSD/C-216-M-85-1927-IL_EN.pdf.

⁶¹ Cfr. O' Hear, Michael M. y Graetz, Michael J., *op. cit.*, p. 1070.

criterios vinculantes se considerarían válidos para justificar el derecho de los países a establecer contribuciones; optando por los de residencia y fuente.⁶² Otra de sus resoluciones se refería a la distribución de facultades impositivas de personas morales, concluyendo que cada país debía gravar la proporción del beneficio obtenido en su territorio y en caso de conflicto dicha proporción se decidiría por las ventas efectuadas cuyo límite sería el monto determinado en el país del domicilio.⁶³

El informe atribuido a los cuatro economistas anteriormente mencionado fue auspiciado por la Liga de las Naciones. De acuerdo con Graetz y O' Hear⁶⁴ dicho informe se basa en tres ideas torales: la distribución de facultades impositivas basada en un principio de lealtad económica, la creencia equivocada en que el criterio de la fuente es más justo que el de residencia y la consideración de que los impuestos al ingreso global deben tener un trato diferente al de los demás.

El principio de lealtad económica se basó en la ubicación de los verdaderos intereses económicos para delimitar la facultad de imposición de los estados cuyas conclusiones derivan del análisis de cada uno de los elementos que conforman dicho principio aplicados a cada tipo de ingreso propuesto en dicho informe.

Los elementos constitutivos se refieren al origen, sitio, lugar de aplicación de los derechos y residencia o domicilio de la riqueza. A pesar de que algunos autores utilizan los dos primeros como sinónimos, el informe los diferencia definiendo el primero como aquél lugar donde las ganancias son creadas⁶⁵ mientras que el segundo es vinculado con la ubicación física⁶⁶. Por otra parte, al analizar el concepto

⁶² Cfr. *Idem*.

⁶³ Cfr. Wells, Bret y Lowell, Cym H., "Income tax treaty policy in the 21st century: residence vs. source", *Columbia Journal of Tax Law*, Estados Unidos, 2013, vol. 5, núm. 1, 2013, p. 15, <https://ssrn.com/abstract=2380241>.

⁶⁴ Cfr. O' Hear, Michael M. y Graetz, Michael J., *op. cit.*, p. 1076.

⁶⁵ Cfr. United States, Congress, Joint Committee on Internal Revenue Taxation, economic and financial commission report on double taxation submitted to the financial committee by professors Bruins, Einaudi, Seligamn and Sir Josiah Stamp, *Legislative history of Unites States tax conventions, Estados Unidos*, United States Government Printing Office, 1962, vol. 4, p. 4028, <https://babel.hathitrust.org/cgi/pt?id=mdp.39015023071304;view=1up;seq=19>.

⁶⁶ Cfr. *Idem*.

equivoco de domicilio se recomendó la elaboración de un memorándum por parte de la Liga de las Naciones sobre este tema a pesar de que ellos sugirieron entenderle en su acepción de residencia permanente o habitual⁶⁷.

En 1925, hubo una nueva reunión de representantes convocada por la Liga de las Naciones, en la cual los impuestos fueron clasificados en forma dicotómica en impuestos impersonales y personales, mismos que a su vez se sub clasificaron con la finalidad de atribuir los derechos de imposición al país de origen o al del domicilio del contribuyente. Además, siguiendo la recomendación obtenida en el informe de 1923 la sección legal de la Liga entregó el memorándum relativo al concepto de domicilio, atendiendo cuestiones teóricas y legislativas⁶⁸, sirviendo de punto de partida para la propuesta hecha por este nuevo grupo de expertos quienes recomendaron utilizar el concepto de domicilio fiscal para diferenciarlo del resto de las acepciones que pudieran llegar a existir en cada país.

En el caso de personas físicas propusieron que para evitar que los contribuyentes artificiosamente no establecieran en alguno de los estados contratantes su residencia, se permitiría al país de la nacionalidad gravar el impuesto; con la misma finalidad en el caso de personas morales se optó por dar preferencia al lugar de dirección de dicha empresa. De conformidad con las resoluciones obtenidas, el Comité de Expertos Técnicos preparó cuatro modelos de convenio: el primero para prevenir la doble imposición en general, otro para prevenirla en materia sucesoria y los últimos dos sobre asistencia administrativa y judicial cuya finalidad era evitar la evasión fiscal.⁶⁹

⁶⁷ Cfr. *Ibidem*, pp. 4027 y 4028.

⁶⁸ Cfr. United States, Congress, Joint Committee on Internal Revenue Taxation, double taxation and tax evasion report and resolutions submitted by the technical experts to the Financial Committee of the League of Nations, *Legislative history of Unites States tax conventions, Estados Unidos*, United States Government Printing Office, 1962, vol. 4, p. 4080, <https://babel.hathitrust.org/cgi/pt?id=mdp.39015023071304;view=1up;seq=73>.

⁶⁹ Cfr. Committee of Technical Experts on Double Taxation and Tax Evasion, *op. cit.*, p.8.

El informe, presentado en 1928 por el Comité de Gobiernos Expertos en doble imposición y evasión fiscal, optó por simplificar las normas previstas en los modelos preparados por el Comité de Expertos Técnicos, de igual forma presentaron dos nuevos modelos que no estaban basados en la distinción entre impuestos personales e impersonales;⁷⁰ mismos que fueron adoptados por 28 países⁷¹ y son los que actualmente consideramos como los primeros modelos de convenio.

Los Modelos realizados con posterioridad datan de 1943 y 1946: el primero elaborado en México optó por el criterio de fuente en contraposición a los propuestos en Londres cuyas disposiciones se inclinaron por el de residencia; diferencia que se acentúa en las disposiciones relativas a los ingresos derivados de intereses, pensiones, anualidades, dividendos y regalías.⁷²

En 1955 la Organización para la Cooperación Económica Europea, que posteriormente se reconstituiría como la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE),⁷³ adoptó por primera vez un modelo sobre este tema.⁷⁴ Al hablar de los diversos modelos de la OCDE nos podemos referir en sentido estricto a los publicados en 1963, 1977⁷⁵ y 1992, debido a que a partir de este último proyecto se implementó el denominado Modelo de Convención ambulatorio⁷⁶ resultado de una decisión por parte del Comité de Asuntos Fiscales de realizar actualizaciones periódicas que no implicarían una revisión general de dichos modelos.

⁷⁰ Cfr. General Meeting of Government Experts on Double Taxation and Tax Evasion, *Double Taxation and Tax Evasion Report*, Ginebra, Liga de las Naciones, Octubre de 1928, p. 7, https://biblio-archive.unog.ch/Dateien/CouncilMSD/C-562-M-178-1928-II_EN.pdf.

⁷¹ Cfr. Vogel, Klaus, *op. cit.*, p. 11.

⁷² Cfr. Fiscal Committee, *op. cit.*, p. 6.

⁷³ Cfr. *Convención de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos*, 1960, <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/convenciondelaocde.htm>

⁷⁴ Cfr. Sung-Soo, Han, "The harmonization of Tax Treaties and Domestic Law", *Brigham Young University International Law & Management Review*, Estados Unidos, vol. 7, 2011, p.31, <https://digitalcommons.law.byu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1087&context=ilmr>.

⁷⁵ Cfr. OCDE (2017), *op. cit.*, p.10.

⁷⁶ Cfr. *Ibidem*, p.11.

Mientras tanto en 1968, la Organización de las Naciones Unidas (ONU) creó un Grupo Especial de Expertos,⁷⁷ cuyas deliberaciones dieron lugar a la Convención modelo sobre doble tributación en 1980 y desde entonces se han realizado diversas actualizaciones del mismo.

1.3.2 Modelos de convenio para evitar la doble o múltiple imposición.

Los modelos para evitar la doble imposición son instrumentos que se recomiendan como punto de partida en las negociaciones de tratados internacionales⁷⁸ con la finalidad de proporcionar armonización normativa,⁷⁹ la asignación de facultades impositivas a alguno de los estados contratantes o la atenuación de una doble carga impositiva y evitar la evasión fiscal. En el presente apartado analizaremos las disposiciones generales y finalidades de los modelos elaborados por la OCDE, ONU y Estados Unidos de América.

De conformidad con la introducción del modelo propuesto por las Naciones Unidas aparece una primera distinción que se refiere a la preferencia por el criterio de la fuente a diferencia del proyecto planteado por la OCDE que beneficia en mayor medida al de residencia. Sin embargo, dentro de dicha introducción se señalan tres limitaciones a partir de las cuáles se ha elaborado dicho modelo consistentes en la determinación del impuesto partiendo de la base neta de los ingresos, el no desalentar la inversión de los países exportadores de capital y la repartición del ingreso con el país de residencia.⁸⁰

⁷⁷ Este grupo ha ido evolucionando hasta que en el 2004 adquirió el rango de comité. *Cfr.* ONU (2011), Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo: Revisión de 2011, Naciones Unidas, Estados Unidos, pp. VI y VII, http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_UpdateSp.pdf.

⁷⁸ *Cfr.* UN (2017), United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries: 2017, Naciones Unidas, Estados Unidos, pp. VI y VII, http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf. OCDE (2017), *op. cit.*, p. 12.

⁷⁹ *Cfr. Idem.*

⁸⁰ *Cfr.* UN (2017), *op. cit.*, p. VII.

Otra distinción se presenta en relación con los términos “empresa”, “negocio” y “fondo de pensión” previstos en los artículos relativos a las definiciones generales en los modelos de la OCDE y Estados Unidos de América (E.U.A.). A pesar de que el modelo de las Naciones Unidas (MNU) no los contempla en ese apartado, se hace alusión a ellos en otros artículos como puede apreciarse dentro de su artículo 29 (versión de 2017) que contiene la cláusula de limitación de beneficios al referirse a la posibilidad de que los fondos de pensión sean considerados como residentes a efectos del convenio, en cuyo caso se recomienda agregar dicho término dentro de las definiciones generales.⁸¹ La inclusión depende directamente de la posibilidad que tienen dichos fondos de exentar el pago del impuesto, ya que en caso de que se actualice la exención algunos países consideran que por ese hecho no hay sujeción impositiva y por lo tanto no pueden ser considerados como residentes a menos que se les incluya expresamente en el convenio bilateral.

Por otra parte, en el caso de la imposibilidad de atribuir la residencia de personas morales a un solo estado contratante el modelo de la ONU y de la OCDE señalan el acuerdo mutuo como posible vía de solución y en su defecto dicha persona no podrá gozar de ningún tipo de beneficio previsto por el tratado mientras que en el de E.U.A. ante dicha imposibilidad señala que entonces no será considerado residente para efectos del convenio pero las autoridades podrán decidir la forma de aplicación del tratado.

1.3.3 Otras formas de prevenir o atenuar la doble imposición previstas en los modelos de convenio

Dentro de los modelos de convenio se prevén varias medidas para resolver la doble imposición como son la exención e imputación, analizadas anteriormente, así como el procedimiento amistoso. El procedimiento amistoso puede ser utilizado cuando se considere que una medida adoptada por uno de los Estados contratantes no se encuentra conforme a las disposiciones previstas por el Tratado, así como en casos

⁸¹ Cfr. *Ibidem*, pp. 136 y 137.

de interpretación y aplicación de los convenios, por lo que este procedimiento se analizará con mayor detalle en el siguiente capítulo.

Capítulo 2 La interpretación jurídica y los instrumentos interpretativos

A pesar del avance que ha significado la celebración de convenios para evitar la doble o múltiple imposición no se ha logrado en todos los casos el objetivo de los mismos; ya sea porque el convenio prevea solamente una disminución de la carga fiscal o porque surgen problemas relativos a la forma de entender las disposiciones de los mismos. En el presente capítulo nos enfocaremos al estudio de la segunda hipótesis, aclarando en primer plano la definición y los fundamentos normativos que hacen posible la utilización de la interpretación dentro del sistema jurídico mexicano y finalmente enfocarnos en los recursos que nos ofrece el modelo de convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos.

2.1 Definición de interpretación.

El término interpretación desde un punto de vista jurídico es equívoco y las consecuencias de la definición del mismo pueden depender en cierta medida de la teoría que adoptemos como punto de partida. No obstante, en términos generales puede ser entendido como aquélla actividad que nos permite dotar de significado,⁸² descubrir el sentido⁸³ y/o determinar el alcance de una norma.⁸⁴

2.2 Interpretación de normas fiscales en el sistema jurídico mexicano.

La interpretación en materia fiscal se fundamenta en el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, que señala que las disposiciones relativas al sujeto, objeto, base,

⁸² Cfr. Rojas Roldán, Abelardo, "Sistemas de interpretación de la ley. El arte de la interpretación jurídica", Revista de la Facultad de Derecho de México, México, núm. 105-106, p. 330, <https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/rev-facultad-derecho-mx/article/view/27095/24442>. Cfr. Burgoa Toledo, Carlos Alberto, *La interpretación de las disposiciones fiscales. Una nueva visión para su correcta aplicación*, 2ª. ed., México, Dofiscal Editores, 2014, p. 9.

⁸³ Cfr. Rojas Roldán, Abelardo, *op. cit.*, p. 330

⁸⁴ Cfr. Burgoa Toledo, Carlos Alberto, *op. cit.*, p. 9

tasa o tarifa, sus excepciones, infracciones y sanciones son de aplicación estricta mientras que las demás pueden interpretarse a través de cualquier método.

Dicha disposición ha sido ampliamente discutida porque la redacción del artículo relativa a las disposiciones de aplicación estricta ha sido entendida como que no pueden ser interpretadas por cualquier método, que tanto la interpretación como la aplicación deben tener dicho carácter o que dichas disposiciones no pueden ser interpretadas, esta última postura actualmente está en desuso, mientras que para concluir cuál de las otras dos opiniones es la correcta dentro de nuestro sistema jurídico procederemos a analizar algunos de los métodos de interpretación.

El método más aceptado es el denominado como literal, declarativo,⁸⁵ estricto, exegético o gramatical⁸⁶ que consiste en remitirse al sentido común de las palabras y su sintaxis⁸⁷ y ha sido considerado como el método empleado por excelencia en las disposiciones que son de aplicación estricta tanto en la doctrina⁸⁸ como en algunas decisiones judiciales.⁸⁹

Otro método es el sistemático, el cual nos permite encontrar el significado mediante la consideración de una disposición normativa como un elemento no aislado del sistema jurídico al que pertenece; cuya utilidad principal es la preservación de consistencia lógica y coherencia axiológica del derecho⁹⁰ prefiriendo aquella

⁸⁵ Cfr. Galván Rivera, Flavio, "Interpretación e integración de la ley", en Serrano Migallón, Fernando (coord.), *Código de Napoleón. Bicentenario. Estudios Jurídicos*, México, Editorial Porrúa, UNAM, 2005, p. 13, <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/10/4592/3.pdf>.

⁸⁶ Cfr. Nava Rodríguez, María Angélica, "La interpretación de las disposiciones fiscales o tributarias a través de sus métodos", *Revista de la Facultad de Derecho de México*, México, vol. 60, núm. 254, p. 246, <http://historico.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/facdermx/cont/254/art/art13.pdf>.

⁸⁷ Cfr. Guastini, Riccardo, "Interpretación y construcción jurídica", *Isonomía*, México, núm. 43, octubre de 2015, p. 26, <http://www.isonomia.itam.mx/docs/isonomia43/1.%20Guastini%20Iso%2043.pdf>.

⁸⁸ Cfr. Nava Rodríguez, María Angélica, *op. cit.*, pp. 246 y 247

⁸⁹ En las Jurisprudencias 2ª./J.133/2002, 3ª./J.18/91 y en la PC.III.A.J/18ª (10ª.) se presume utilizado el método literal al señalar que la insuficiencia del mismo permite la utilización de otros medios de interpretación. Cfr. Tesis 2ª./J.133/2002, *Semanario Judicial de la Federación y su gaceta*, Novena Época, t. XVI, diciembre del 2002, p.238. Cfr. Tesis 3ª./J.18/91, *Semanario Judicial de la Federación y su gaceta*, Octava Época, t. VII, abril de 1991, p.24. Cfr. Tesis PC.III.A.J/18ª (10ª.), *Semanario Judicial de la Federación y su gaceta*, Décima Época, libro 32, t. II, julio de 2016, p.1581.

⁹⁰ Cfr. Guastini, Riccardo, *op. cit.*, p. 28

interpretación que no implique la creación de alguna antinomia sobre todo respecto de aquéllas jerárquicamente superiores y del mismo nivel.⁹¹

En materia fiscal se permite también la utilización del método sistemático, cómo es posible observar en la jurisprudencia PC.III.A.J/18^a (10^a) siempre y cuando la interpretación literal sea insuficiente,⁹² independientemente de que haya disposición expresa al respecto si no existe un precepto específico que la prohíba⁹³ y cuando el resultado no sea contrario a la naturaleza del derecho fiscal. Además, de forma expresa se señaló en la Jurisprudencia 3^a./J.18/91 que dicho método no viola los principios de legalidad, interpretación y aplicación estricta.⁹⁴

Además de los métodos anteriormente señalados podemos encontrar, entre otros, el histórico, económico y lógico cuyo uso ha sido aceptado tomando en consideración que la tesis aislada 2^a. CXLII/99 y la Jurisprudencia PC.III.A.J/18^a (10^a.) señalan que en materia fiscal se permite auxiliarse de cualquier método que permita conocer la intención del legislador si existe incertidumbre derivada del significado proporcionado por la interpretación literal.⁹⁵

De lo anterior podemos concluir que la aplicación estricta no significa la imposibilidad de utilizar diversos métodos interpretativos, especialmente porque interpretar es una actividad distinta, previa y necesaria a la aplicación, dado que ésta última implica la asignación de una consecuencia jurídica previa calificación de un supuesto,⁹⁶ al cual ya se le atribuyó un significado y alcance. Por lo tanto, definimos a la aplicación estricta como aquélla que permite que la asignación o determinación de las consecuencias jurídicas previstas por las normas impliquen

⁹¹ Cfr. *Ibidem*, pp. 28 y 29.

⁹² Cfr. Tesis PC.III.A.J/18^a (10^a.), *op. cit.*, p.1581.

⁹³ Cfr. Tesis 1^a.CXIV/2013 (10^a.), *Semanario Judicial de la Federación y su gaceta*, Décima Época, libro XIX, t. I, abril del 2013, p.976.

⁹⁴ Cfr. Tesis 3^a./J.18/91, *op.cit.*, p. 1581.

⁹⁵ Cfr. Tesis 2^a. CXLII/99, *Semanario Judicial de la Federación y su gaceta*, Novena Época, t. X, diciembre de 1999, p.406. Tesis PC.III.A.J/18^a (10^a.), *op. cit.*, p.1581.

⁹⁶ Cfr. Hallivis Pelayo, Manuel Luciano, "Interpretación y aplicación de normas tributarias en México", *Ars Iuris*, México, núm. 43, p. 79, <https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/ars-iuris/article/view/2703/2540>.

necesariamente la actualización de la situación de hecho, una vez interpretadas las disposiciones normativas aplicadas al caso concreto.⁹⁷

La definición propuesta en el párrafo anterior encuentra sus bases en diversas tesis aisladas y/o jurisprudencias publicadas en el Semanario Judicial de la Federación; así como por diversos autores. Burgoa Toledo la ha definido como el “perfecto encuadramiento de los hechos con la ley para aplicarse”.⁹⁸ En la misma tesitura se expresan Manuel Luciano Hallivis Pelayo⁹⁹ e Iván Emmanuel Chávez Ponce¹⁰⁰ quienes a pesar de no establecer propiamente alguna definición afirman que lo dispuesto por el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación debe entenderse como una limitación de resultado, es decir que no implica la imposibilidad de remitirse a diversos medios de interpretación.

Una vez determinados los conceptos de interpretación y aplicación estricta, únicamente queda señalar una limitación dentro de nuestro sistema jurídico, es decir, la analogía.¹⁰¹ Por analogía entendemos, aquél método que nos permite atribuir a un caso no regulado el tratamiento jurídico de otro caso si contemplado derivado de la similitud de ambos preceptos.¹⁰² Emmanuel Chávez señala que es el único método interpretativo no aceptado en materia fiscal,¹⁰³ basando su aseveración en algunos criterios jurisprudenciales; no obstante debe señalarse que la analogía es un método de integración como lo señalan Francisco Javier Vicente

⁹⁷ Cfr. 2ª./J.133/2002, *op. cit.*, p. 238.

⁹⁸ Burgoa Toledo, Carlos Alberto, *op. cit.*, p. 16

⁹⁹ Cfr. Hallivis Pelayo, Manuel Luciano, “Interpretación en materia tributaria”, en Ferrer Mac-Gregor, Eduardo y Zaldívar Lelo de Larrea, Arturo (coords.), *La ciencia del derecho procesal constitucional. Estudios en homenaje a Héctor Fix-Zamudio en sus cincuenta años como investigador del derecho*, t. XII: *Ministerio público, contencioso, administrativo y actualidad jurídica*, México, UNAM, Instituto Mexicano de Derecho Procesal Constitucional, Marcial Pons, 2008, p. 513, <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/6/2564/26.pdf>.

¹⁰⁰ Cfr. Chávez Ponce, Iván Emmanuel, “Por qué es importante la interpretación de normas fiscales”, *Federalismo Hacendario*, México, núm. 178, p.133, <http://132.248.9.34/hevila/INDETECFederalismohacendario/2013/no178/11.pdf>.

¹⁰¹ Cfr. Tesis 2ª./J.27/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su gaceta*, Novena Época, t. XXIII, marzo del 2006, p.270.

¹⁰² Cfr. Vicente Ávila, Francisco Javier, “Las lagunas del derecho”, España, Universidad de Salamanca, Febrero de 2017, p.26, https://gredos.usal.es/jspui/bitstream/10366/132775/1/TG_VicenteAvila_Lagunas.pdf.

¹⁰³ Cfr. Chávez Ponce, Iván Emmanuel, *op. cit.*, p. 133.

Ávila¹⁰⁴ e Ignacio Galindo Garfias.¹⁰⁵ En síntesis, la interpretación e integración son actividades previas a la aplicación vinculadas con el significado válido que puede tener una norma jurídica, que se individualizará en el caso concreto, cuya diferenciación principal es que la primera de las mencionadas implica la existencia de una norma a diferencia de la integración que sirve para colmar las denominadas lagunas.

Partiendo de la afirmación que señala Vogel¹⁰⁶ respecto a que la interpretación de convenios se basa en la aplicación de reglas independientes a las previstas en el derecho interno en los siguientes apartados se analizará los medios generalmente utilizados en la interpretación de los tratados en materia fiscal.

2.3 Instrumentos interpretativos previstos por el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE

La interpretación es útil ante la imposibilidad de la creación de disposiciones jurídicas perfectas de derecho interno o internacional en cualquier materia, por lo que a continuación se analizan los comentarios al modelo de convenio de la OCDE y el arbitraje como instrumentos interpretativos utilizados en los convenios para evitar la doble o múltiple imposición, previa consideración de no ser los únicos instrumentos utilizados pero sí los de mayor importancia por la amplia difusión y uso que les han sido dados tanto por los contribuyentes como por las autoridades de países miembros y no miembros de dicha organización.

2.3.1 Los comentarios al modelo

Dado que los comentarios adjuntos a cada modelo de convención de la OCDE se han considerado por la propia organización útiles para la interpretación de los

¹⁰⁴ Cfr. *Ibidem*, p. 24.

¹⁰⁵ Cfr. Galindo Garfias, Ignacio, *Interpretación e integración de la ley*, México, UNAM, 2006, p. 16, <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/9/4162/2.pdf>.

¹⁰⁶ Cfr. Vogel, Klaus, *op. cit.*, p. 31.

convenios que se ajusten a dicho modelo; tanto la doctrina como los órganos judiciales de diversos estados han tratado de atribuirles diversas naturalezas jurídicas con la finalidad de justificar el uso de los mismos, sus limitaciones en cuanto al tiempo y forma en que deben utilizarse, si su carácter es obligatorio o no y en qué condiciones son útiles en el trabajo interpretativo por los diversos operadores jurídicos.

Para determinar la naturaleza de los comentarios la mayoría de los autores han intentado encuadrarlos en los medios de interpretación que contempla la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969, razón por la cual partiremos de la misma para determinar las implicaciones de considerar a los comentarios en cada uno de los conceptos previstos en los artículos 31 y 32 de dicha Convención.

Una consideración previa que debemos tomar en cuenta es que la utilización de la Convención de Viena es obligatoria para todos los Estados, cuyas reglas interpretativas han sido consideradas como derecho internacional consuetudinario y son vinculantes incluso a Estados que no son parte de dicha Convención,¹⁰⁷ por lo que ningún Estado podría válidamente alegar que no tiene la obligación de tomarlas en consideración. Sin embargo, si el convenio fiscal establece normas para llevar a cabo la interpretación, dicha Convención solamente podría aplicarse supletoriamente.

En primer lugar, se ha considerado que los comentarios constituyen un significado ordinario o especial (técnico) basándose en una aceptación implícita¹⁰⁸ de las partes al comentario, al ajustar el texto del convenio bilateral concreto al contenido del

¹⁰⁷ Cfr. Naciones Unidas, Asamblea General, “Primer informe sobre los acuerdos ulteriores y la práctica ulterior en relación con la interpretación de los tratados: Informe de Georg Nolte Relator Especial, A/CN.4/660, 19 de marzo de 2013, pp. 8 y 9, <http://legal.un.org/docs/index.asp?symbol=A/CN.4/660&referer=http://legal.un.org/cod/&Lang=S>.

¹⁰⁸ Cfr. Giuliani, Federico Maria, “La interpretación de los convenios internacionales para evitar la doble imposición sobre las rentas”, en Uckmar Victor (coord.), *Curso de derecho tributario internacional*, 2ª. ed., trad. de Cristian J. Billardi, Bogotá, Temis, 2003, t.1, p. 129.

modelo de convenio de la OCDE, posición que entra en conflicto con la interpretación dinámica que propone últimamente dicha organización en lo concerniente al significado especial de un término,¹⁰⁹ porque un término inherentemente evolutivo presupone que las partes no le otorgaron un significado especial al momento de celebrar el tratado;¹¹⁰ aunque esta objeción no sería aplicable si aceptamos que se refieren al significado ordinario de los términos de un convenio. A pesar de esto último, la problemática a resolver en ese supuesto se refiere al significado que prevalecerá en caso de conflicto entre la concepción del término al momento de la celebración del tratado y la nueva noción establecida al interpretar el mismo.¹¹¹

En segundo lugar, los autores Nieto, Tiburcio y Libreros señalan que los comentarios son “contexto” de conformidad con lo establecido en el artículo 31 numeral 2 de la Convención de Viena teniendo como efecto que su utilización sea obligatoria¹¹² y que los países no adheridos a la OCDE puedan adoptarlos si consienten en ello.¹¹³

El contexto está compuesto por el texto, preámbulo, anexos, acuerdos referentes al tratado concertados por todas las partes y a los instrumentos formulados por una o varias partes que son aceptados por las demás con motivo de la celebración del tratado (Artículo 31 numeral 2 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados). Esta última característica implica que existe una relación contextual y

¹⁰⁹ Cfr. Giuliani, Federico Maria, *op. cit.*, p. 130

¹¹⁰ Cfr. Arato, Julian, “Subsequent practice and evolutive interpretation: techniques of treaty interpretation over time and their diverse consequences”, *Institute for International Law and Justice Emerging Scholar Papers*, Estados Unidos, núm. 20, 2011, p.31, <http://iilj.org/wp-content/uploads/2016/08/Arato-Subsequent-Practice-and-Evolutive-Interpretation-2011.pdf>. Cfr. Sondre Torp, Helmersen, “Evolutive treaty interpretation: legality, semantics and distinctions”, *European Journal of Legal Studies*, Italia, vol. 6, núm. 1, p. 131, http://cadmus.eui.eu/bitstream/handle/1814/28733/torp_vol6_1_150uk.pdf;jsessionid=BB0A1E295A89CB38D0A6509CC0A8A1F0?sequence=1.

¹¹¹ Cfr. *Idem*.

¹¹² Cfr. Calderón Aguilera, Alejandro H., “¿Son los comentarios al modelo de la organización para la cooperación y desarrollo económicos declaraciones interpretativas?”, en Enríquez Rosas, José David (coord.), *Derecho Fiscal Internacional*, México, Editorial Porrúa, Instituto Tecnológico Autónomo de México, 2011, p. 50. Cfr. Rohatgi, Roy, *op. cit.*, p. 78.

¹¹³ Cfr. Giuliani, Federico Maria, *op. cit.*, p. 128.

temporal entre el instrumento o acuerdo y la celebración del convenio que permite la diferenciación conceptual entre el contexto y los acuerdos y prácticas ulteriores como medios de interpretación.¹¹⁴ Esta limitación temporal impediría que se pudieran aplicar los comentarios que se publiquen con posterioridad a la celebración del tratado. Como objeción a esta postura Calderón señala que quienes elaboran los comentarios no son parte del convenio bilateral.¹¹⁵ A pesar de que los estados parte de un convenio bilateral para evitar la doble imposición pueden formar parte de la OCDE y en ese sentido pudieron incluso mostrar un acuerdo respecto de algunos o la totalidad de los comentarios, dicha aceptación no fue formulada ni concertada respecto de la celebración de ese convenio.¹¹⁶

En tercer lugar, existen autores que los ubican en los medios de interpretación que deben considerarse junto al contexto, establecidos en el artículo 31 numeral 3 incisos a y b de la Convención, es decir, los referentes a las prácticas y acuerdos ulteriores como medios auténticos de interpretación, que cumplan con los requisitos que la propia Convención señala.

El acuerdo ulterior, como su nombre lo indica, debe surgir con posterioridad a la celebración del tratado y versar sobre la interpretación o aplicación del mismo, siendo unánime¹¹⁷ aunque no necesariamente por escrito.¹¹⁸

¹¹⁴ Cfr. Naciones Unidas, Asamblea General, “Los acuerdos ulteriores y la práctica ulterior en relación con la interpretación de los tratados: Informe de la Comisión de Derecho Internacional”, A/73/10 (30 de abril a 1 de junio y 2 de julio a 10 de agosto de 2018), p. 29, <http://legal.un.org/docs/index.asp?path=../ilc/reports/2018/spanish/chp4.pdf&lang=EF5RAC&referer=http://legal.un.org/ilc/reports/2018/index.shtml>.

¹¹⁵ Cfr. Calderón Aguilera, Alejandro H., *op. cit.*, p.48. Cfr. Linderfalk Ulf y Hilling Maria, “The use of OECD commentaries as interpretative aids- the static/ambulatory- approaches debate considered from the perspective of International Law”, *Nordic Tax Journal*, Polonia, 2015, núm. 1, p. 47, <https://www.degruyter.com/downloadpdf/j/ntaxj.2015.2015.issue-1/ntaxj-2015-0003/ntaxj-2015-0003.pdf>.

¹¹⁶ Cfr. Giuliani, Federico Maria, *op. cit.*, p.126. Cfr. Lang, Michael y Brugger Florian, “The role of OECD commentary in treaty interpretation”, *Australian Tax Forum*, Australia, 2008, vol. 23, p. 102, https://www.wu.ac.at/fileadmin/wu/d/i/taxlaw/institute/staff/publications/langbrugger_australiataxforum_95ff.pdf. Cfr. Linderfalk Ulf y Hilling Maria, “The use of OECD...”, *cit.*, p.47.

¹¹⁷ Cfr. Naciones Unidas, Asamblea General, “Los acuerdos ulteriores...”, *cit.*, p. 29.

¹¹⁸ Cfr. *Ibidem*, p. 30.

En contraste, la práctica ulterior se refiere a cualquier acto, omisión o silencio pertinente¹¹⁹ seguido en la aplicación de un tratado, cuyo acuerdo unánime se refiera a la interpretación de un tratado (Artículo 31 numeral 3 inciso b de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados). Su importancia radica en la evidencia que aporta sobre la forma en la que se han entendido determinadas disposiciones o términos y dicho comportamiento debe reflejar el consentimiento unánime de la misma, aunque no todas las partes hayan realizado la conducta.¹²⁰

Generalmente es más sencillo determinar la existencia de un acuerdo que la práctica entre las partes, ya que a pesar de que el valor de ambos depende de su claridad y especificidad, la configuración de esta última está supeditada a la repetición de la conducta.¹²¹ Además, para valorar la aceptación unánime en el primero de los mencionados debe constar en un acuerdo en particular; mientras que la práctica puede configurarse a través de diversos acuerdos en los que participen algunos de los Estados parte que celebraron el tratado que se está interpretando, pero con la condición de que al considerarlos en su conjunto se pueda deducir que todas las partes del tratado aceptaron dicha interpretación,¹²² aunque en materia fiscal la configuración de la práctica basada en esta última hipótesis sería de imposible realización respecto de los convenios bilaterales.

La consideración de los comentarios como prácticas o acuerdos ulteriores conforme a los requisitos establecidos en el artículo 31 de la convención no modifican el valor interpretativo respecto de cualquier otro medio previsto por dicho artículo.¹²³ Sin embargo, solo podrían ubicarse en dicho apartado aquéllos que sean posteriores a la celebración del convenio bilateral en particular.¹²⁴ Otra consecuencia, es que dicha interpretación no puede trasladarse a la de otros convenios porque los efectos

¹¹⁹ Cfr. *Ibidem*, pp. 33 y 34.

¹²⁰ Cfr. Arato, Julian, *op. cit.*, pp. 12 y 13.

¹²¹ Cfr. Naciones Unidas, Asamblea General, "Los acuerdos ulteriores...", *cit.*, p.15.

¹²² Cfr. *Ibidem*, p. 32.

¹²³ Cfr. Arato, Julian, *op. cit.*, p.1.

¹²⁴ Cfr. Giulani, Federico Maria, *op. cit.*, p. 128.

de la misma sólo pueden vincular en un momento determinado a las partes del mismo.¹²⁵

El cumplimiento parcial de los requisitos previstos para los acuerdos y prácticas ulteriores en el artículo 31 de la Convención de Viena no tiene como efecto la desestimación total de los mismos como medios de interpretación;¹²⁶ sin embargo, sólo podrán ser aplicados con las limitaciones previstas en el artículo 32 de dicho ordenamiento. En primer lugar, cabe señalar que la utilización de los diversos instrumentos contenidos en la regla general de interpretación es de carácter obligatorio¹²⁷ y posee mayor valor interpretativo por ser considerada como “expresión auténtica de la intención de las partes”¹²⁸ a diferencia de los medios complementarios que son considerados de tipo discrecional.¹²⁹ Finalmente, es importante señalar que a pesar de que el proceso hermenéutico consiste en considerar los diversos medios como una unidad,¹³⁰ éstos últimos medios solamente pueden ser utilizados para confirmar o determinar un sentido en caso de ambigüedad, obscuridad o resultados irrazonables (Artículo 32 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados).

Una vez analizados los comentarios al MOCDE dentro de los elementos contenidos en la regla general de interpretación, cabe señalar que también han sido considerados como medios de interpretación complementarios en términos de lo previsto por el artículo 32 de la Convención de Viena, por lo que antes de analizar esta postura es necesario realizar algunas consideraciones previas con la finalidad de dilucidar si los comentarios al MOCDE deberán encuadrarse en alguna de esas figuras para tener dicho carácter.

¹²⁵ Cfr. Arato, Julian, *op. cit.*, pp. 5 y 6.

¹²⁶ Cfr. Naciones Unidas, Asamblea General, “Los acuerdos ulteriores...”, *cit.*, p. 21.

¹²⁷ Cfr. *Idem.*

¹²⁸ Merrills, J.G., “Two approaches to treaty interpretation”, Australian Year Book of International Law, Australia, 1969, vol. 4, p. 56, <http://www.austlii.edu.au/au/journals/AUYrBkIntLaw/1969/4.pdf>.

¹²⁹ Cfr. Naciones Unidas, Asamblea General, “Los acuerdos ulteriores...”, *cit.*, p. 21.

¹³⁰ Cfr. Draft Articles on the Law of Treaties with commentaries, 1966, Yearbook of International Law Commission, vol. II, p. 220, http://legal.un.org/ilc/texts/instruments/english/commentaries/1_1_1966.pdf.

Primero analizaremos la forma en la que se han entendido dichos medios. Ulf Linderfalk menciona tres formas diversas. La primera es de carácter limitativo, es decir, que los medios contemplados en ese artículo son los únicos a los que la Convención de Viena les otorga ese carácter. Desde otra perspectiva se les concibe de manera enunciativa, pero permitiendo sólo aquéllos que así eran considerados al momento en que se celebró dicha convención.¹³¹ El tercer punto de vista es el más aceptado, mismo que consiste en la aceptación de que los trabajos preparatorios y las circunstancias al momento de la celebración del tratado son solamente enunciativos y no están sujetos a ninguna clase de limitación temporal; fundamentando dicha aseveración en la consideración de que una de las intenciones de las partes de la Convención sobre el derecho de los tratados era que su aplicabilidad persistiera en el tiempo.¹³²

Esta última postura es la generalmente aceptada por autores como Ulf Linderfalk, Diane Desierto, Aurora Ribes, Michael Lang y Florian Brugger, misma que se encuentra reforzada por lo dispuesto en el proyecto realizado por la Comisión de Derecho Internacional de las Naciones Unidas con motivo de la celebración de la Convención de Viena. Partiendo de lo anterior bastaría para concederles ese carácter a todos aquéllos que evidencien la intención común de las partes y que no se ajusten a los medios contenidos en la regla general de interpretación.¹³³

En conclusión, los comentarios al modelo de convenio de la OCDE podrían considerarse como tales, aunque no cumplan las características necesarias para

¹³¹ Cfr. Linderfalk, Ulf, *On the interpretation of treaties. The modern international law as expressed in the 1969 Vienna Convention on the law of treaties*, trad. de Peggy Oscarsson, Dordrecht, Springer, 2007, vol. 83, p.239, <http://www.corteidh.or.cr/tablas/r32592.pdf>.

¹³² Cfr. Linderfalk, Ulf, *On the interpretation...*, *cit.*, p.239

¹³³ Cfr. *Ibidem*, pp. 237 y 238. Cfr. Desierto, Diane A., "Necessity and "supplementary means of interpretation" for non-precluded measures in bilateral investment treaties", Legal Scholarship Repository, Estados Unidos, 2014, vol. 31, núm. 3, p. 829, <https://scholarship.law.upenn.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1128&context=jil>. Cfr. Ribes Ribes, Aurora, *Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*, Madrid, EDERSA, 2003, p. 90, <https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/13287/6/CAP2.pdf>. Cfr. Draft Articles on the law, *op. cit.*, p. 223. Cfr. Lang, Michael y Brugger Florian, "The role of OECD...", *cit.*, p.98.

encuadrarse en ninguno de los dos ejemplos previstos por el artículo 32 de la Convención de Viena con la limitación de ser utilizados de forma auxiliar, aunque no siempre independiente a los medios previstos en el artículo 31 de dicha convención.

2.3.2 Interpretación dinámica o estática

Una vez analizadas las diversas posturas respecto de la naturaleza de los comentarios como instrumentos de interpretación y considerando que de conformidad con la que adoptemos se podrán utilizar o no los publicados con anterioridad, posterioridad o al momento de la celebración del tratado, se analizarán las dos posturas sobre su utilización en el tiempo denominadas interpretación dinámica y estática.

Entendemos por interpretación dinámica a la posibilidad de utilizar las modificaciones ulteriores del modelo de convenio y sus comentarios para determinar el significado o alcance de las disposiciones contenidas en tratados celebrados con anterioridad a la publicación de dichas actualizaciones.

Esta concepción surge al publicar el modelo de 1977, cuando el Comité de Asuntos Fiscales señaló la conveniencia de interpretar todos los convenios negociados conforme a modelos anteriores, con base en los comentarios incluidos en los nuevos modelos de convenio,¹³⁴ postura que ha conservado excepto cuando los artículos y comentarios ulteriores difieran sustancialmente del contenido de la disposición a interpretar.¹³⁵ La principal ventaja que se refleja en esta postura es la

¹³⁴ Cfr. Merino Jara, Isaac, Acerca del soft law en materia tributaria, *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, Colombia, núm. 71, diciembre de 2014, p. 25, http://www.icdt.co/publicaciones/revistas/revista71/Articulo%201/PUB_ICDT_ART_MERINOJARAIaac_Acercadelsftlawenmateria_RevistaICDT71_Bogota_14..pdf.

¹³⁵ Cfr. *Idem*.

posibilidad de efectuar modificaciones a los convenios para evitar la doble imposición sin recurrir a renegociaciones.¹³⁶

A continuación, mencionaremos algunas decisiones judiciales con la finalidad de vislumbrar la aplicación o el rechazo de la misma por parte de diversos estados que siguen los modelos propuestos por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.

Iniciaremos con el caso emblemático *Crown Forest Industries Limited v. Canada* de 1995, en donde la Litis radicaba en determinar si la compañía Norsk podía ser considerada como residente estadounidense, considerando que dicha sociedad tenía su sede de dirección en ese país a pesar de haberse constituido en Bahamas cuya actividad económica se desarrollaba en el mercado estadounidense y canadiense. La razón que motivaba la pretensión de ser considerada como residente de dicho país era la de aplicar el beneficio de una tasa del 10% para determinar el impuesto a pagar de conformidad con el convenio celebrado entre Estados Unidos y Canadá.¹³⁷

La resolución dada por la Suprema Corte en el caso enunciado en el párrafo anterior, enfatiza que los modelos de convenio y sus comentarios forman parte del contexto legal por lo que su utilización no presupone la existencia de ambigüedad alguna.¹³⁸ Por otra parte se puede afirmar que el empleo de los comentarios en esa sentencia atiende a una interpretación estática¹³⁹ toda vez que se señala que el tratado internacional aplicable se celebró en 1980, mismo que fue negociado de conformidad con el modelo de convenio de 1977 y en toda alusión hecha a los comentarios se señala exclusivamente el mismo, a pesar de que tomando en

¹³⁶ Cfr. Ribes Ribes, Aurora, *Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*, Madrid, EDERSA, 2003, p. 154, <https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/13287/6/CAP2.pdf>.

¹³⁷ Cfr. *Crown Forest Industries v. Canada*, 1995, p. 806, <https://scc-csc.lexum.com/scc-csc/scc-csc/en/1271/1/document.do>.

¹³⁸ Cfr. *Ibidem*, p. 822.

¹³⁹ Con anterioridad, el Tribunal Supremo canadiense se había pronunciado en el mismo sentido en el caso *The queen v. Melford Developments Inc.* Cfr. Ribes Ribes, Aurora, *op. cit.*, p. 155.

consideración la fecha en que se suscitó este conflicto ya habían sido publicadas dos nuevas versiones de los modelos y comentarios que datan de 1992 y 1994.

Desde otra perspectiva, el Tribunal Económico-Administrativo Central español ha señalado la conveniencia de la utilización de la interpretación dinámica para evitar que un convenio se vuelva obsoleto, pero acotando que cuando haya un cambio sustancial al régimen de tributación deberá recurrirse a redacciones originarias e históricas¹⁴⁰ y dicha interpretación no será aplicable si implica consecuencias diferentes a la redacción del convenio o si existe una diferencia sustancial.¹⁴¹ De igual forma el Tribunal Superior de ese país se ha pronunciado a favor de la misma incluso cuando el texto del tratado no contenga alguna precisión introducida en las actualizaciones del modelo, admitiendo que su actuar tiene como efecto la incorporación unilateral de una cláusula que no existe de forma expresa en el convenio.

Desde el punto de vista de la doctrina además de las posturas totalmente a favor o en contra de la interpretación dinámica, hay autores que optan por una aplicación limitada de la misma como Avery Jones,¹⁴² Vogel y Lang. El primero de los mencionados la limita al contexto y al mantenimiento del equilibrio para no afectar el fondo del convenio mientras que los otros dos parten de la disponibilidad de la información de los comentarios para determinar si pueden ser aplicables, aunque su conclusión se fundamenta en razones diversas.

Klaus Vogel¹⁴³ considera que la disponibilidad a través de un periodo amplio convierte a los comentarios en el significado ordinario de los términos fiscales, en cambio Lang y Brugger¹⁴⁴ la consideran adecuada si los negociadores del convenio cuentan con información de dichos cambios. Respecto a estas dos concepciones

¹⁴⁰ Contenido en una resolución del 05 de noviembre de 2013. *Cfr.* Merino Jara, Isaac, *op. cit.*, p. 26.

¹⁴¹ Resolución del 05 de mayo de 2010. *Cfr. Ibidem*, p. 31.

¹⁴² *Cfr.* Ribes Ribes, Aurora, *op. cit.*, p. 155.

¹⁴³ *Cfr.* Linderfalk Ulf y Hilling Maria, "The use of OECD...", *cit.*, p. 35.

¹⁴⁴ *Cfr. Idem.*

es posible que no pueda hablarse propiamente de un dinamismo en la interpretación porque, aunque formalmente aún no hayan sido publicadas las modificaciones a los comentarios, las mismas ya estarían siendo contempladas en la interpretación hecha durante la negociación del convenio en concreto y estarían circunscritas solamente a las modificaciones próximas a la celebración del tratado.

2.3.3 Lineamientos establecidos en México respecto los comentarios

Del análisis de las diversas tesis y jurisprudencias del Tribunal Federal de Justicia Administrativa y del Poder Judicial se desprende que existe unanimidad en atribuirle a los comentarios una función interpretativa, por lo que se les ha considerado como una guía o fuente privilegiada, *soft law* o simplemente como instrumento de interpretación cuya ventaja principal se refiere a la uniformidad que proporciona, derivada de la posibilidad de ser utilizados por ambos países en los convenios que se hayan celebrado de conformidad con el MOCDE logrando obtener conclusiones similares e incluso que la interpretación estará basada en la concepción primigenia al elaborar el artículo en los términos en que se plasmó. No obstante, ni la doctrina ni en las decisiones judiciales se ha logrado un acuerdo respecto al momento y la forma en la cual deben ser utilizados.

En primer lugar señalaremos el uso de los comentarios en la sentencia de la tesis VII-P-SS-432¹⁴⁵ del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (ahora Tribunal Federal de Justicia Administrativa). Dicha tesis se transcribe a continuación:

“DOBLE TRIBUTACIÓN. LINEAMIENTOS PARA DETERMINAR SI UNA EMPRESA EXTRANJERA CONSTITUYE UN ESTABLECIMIENTO EN MÉXICO, CONFORME A LOS COMENTARIOS AL MODELO DE CONVENIO TRIBUTARIO SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO, DE LA OCDE.- De conformidad con los comentarios al artículo 5 del citado Modelo de Convenio, elaborado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), como guía privilegiada de interpretación, la constitución de un establecimiento permanente en territorio nacional por parte de una empresa extranjera resulta determinante para establecer si México tiene derecho o no a gravar los

¹⁴⁵ Tesis VII-P-SS-432, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa*, Octava Época, No. 4, noviembre del 2016, p.472.

beneficios que obtenga dicha empresa en su territorio; asimismo, se precisan los aspectos fundamentales que deben concurrir para poder definir si por las actividades realizadas por tal empresa debe considerarse que esta constituyó o no tal establecimiento en territorio nacional, los cuales consisten en: a) la existencia de un lugar de negocios, entendido como cualquier sitio o espacio que la empresa tenga a su disposición para la realización de sus actividades; b) que tal lugar sea fijo, debiendo para ello estar establecido en un lugar determinado y que no sea meramente temporal sino que tenga un cierto grado de permanencia; y, c) que mediante dicho lugar fijo de negocios se realicen las actividades de negocio propias de la empresa. En tal virtud, a efecto de poder determinar si por las actividades que realizó una empresa extranjera en territorio nacional, tales como la prestación de un servicio, se constituyó un establecimiento permanente en México, deberá atenderse a las particularidades de cada caso en particular, para lo cual será necesario tener en cuenta, entre otras cuestiones, lo manifestado por la propia empresa, los términos convenidos por las empresas implicadas en las operaciones y la manera en que se hayan desarrollado tales actividades, para así estar en aptitud de definir si se colman o no los citados requisitos; pero siempre teniendo en cuenta que se colmen los aspectos fundamentales citados.”

Juicio de Atracción Núm. 26709/14-17-02-4/171/16-PL-05-04.- Resuelto por el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 27 de abril de 2016, por unanimidad de 10 votos a favor.- Magistrada Ponente: Nora Elizabeth Urby Genel.- Secretario: Lic. Hugo Pérez Arriaga. (Tesis aprobada en sesión de 28 de septiembre de 2016)

En la sentencia relacionada a la tesis enumerada en el párrafo anterior se analiza la posibilidad de que exista un establecimiento permanente derivado de la prestación de servicios realizados por una empresa estadounidense. En primer lugar se acude al texto del convenio bilateral, mismo que resulta insuficiente por lo que se vuelve necesario analizar la legislación interna basados en que el convenio en comento contempla un artículo que permite dicha remisión, aunque en el presente caso tampoco se encontró una fundamentación adecuada por la gran similitud que tienen las disposiciones en la materia contempladas por la Ley del Impuesto sobre la Renta y con fundamento en la resolución miscelánea fiscal aplicable se remite el juzgador a los comentarios del modelo de la OCDE debido a que el artículo del convenio se ajustaba precisamente a dicho modelo.

Otro pronunciamiento por parte del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (ahora Tribunal Federal de Justicia Administrativa) se encuentra

visible en la tesis con datos de identificación VI-P-SS-138¹⁴⁶ que transcribo textualmente:

“DOBLE TRIBUTACIÓN. LOS COMENTARIOS AL MODELO DE CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO (OCDE), CONSTITUYEN UNO DE LOS INSTRUMENTOS PARA INTERPRETAR LAS DISPOSICIONES EXISTENTES EN EL PROPIO CONVENIO.- La utilización de los Comentarios del Modelo señalado en el rubro, tiene como fin la interpretación de las disposiciones existentes en el propio Convenio y su aplicación a los supuestos determinados, toda vez que ellos constituyen uno de los instrumentos formulados y aceptados por los países contratantes, para aplicar de manera uniforme las disposiciones de los convenios tributarios que celebren los países, porque así se reconoce expresamente en los puntos 28 y 29 de la introducción al Modelo de Convenio de la OCDE, en tanto que ello garantiza que el tratado se está interpretando en los justos términos en que se concibió y para los que fue diseñado, pues al resultar aplicables a todos los convenios que siguen el modelo de la OCDE, se impide que las autoridades fiscales de cada país interpreten los tratados con base en apreciaciones particulares y quizá empleando métodos diferentes, ya que la existencia de los comentarios las obliga a ajustar su actuación a los lineamientos en ellos previstos y, consecuentemente, a resolver, si no siempre en idénticos términos, sí en forma similar. (2)”

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 12081/06-17-11-8/1399/08-PL-01-09.- Resuelto por el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 12 de enero de 2009, por unanimidad de 10 votos a favor.- Magistrado Ponente: Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez.- Secretario: Lic. Julián Rodríguez Uribe. (Tesis aprobada en sesión de 30 de marzo de 2009)

A diferencia de la anterior, en la sentencia relacionada con la última tesis en comento, se realiza un análisis gramático y doctrinario del término establecimiento permanente, así como la búsqueda de una definición o hipótesis que fuera aplicable al caso concreto en el Código Fiscal de la Federación, Ley del Impuesto sobre la Renta y dentro del tratado internacional aplicable. El desarrollo en la sentencia denota que toman en consideración diversos medios pero que el uso de los mismos no presupone una jerarquización en la consulta de estas fuentes, además de que da la impresión de que solamente se toma en consideración lo previsto por la Ley del Impuesto Sobre la Renta y el tratado al concluir que ambos ordenamientos son similares y que de cuyo contenido no se advierte una solución por lo cual

¹⁴⁶ Tesis VI-P-SS-138, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa*, Sexta Época, No. 18, junio del 2009, p. 150.

procedieron a tomar en consideración los comentarios al modelo de convenio de la OCDE.

Además se han mencionado algunos otros instrumentos de interpretación cuando los comentarios no basten para resolver algún asunto en la tesis VI-TASS-37¹⁴⁷ del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (Tribunal Federal de Justicia Administrativa) que se transcribe a continuación:

“DOBLE TRIBUTACIÓN.- INTERPRETACIÓN DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES.- El artículo 1 de la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados establece que "(...) se entiende por ?tratado? un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular"; ahora bien, para tener derecho a la aplicación de un beneficio previsto en un Convenio para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta, corresponderá a quien argumenta la aplicación de dicho beneficio, acreditar no sólo la residencia extranjera en otro Estado contratante, sino que se cumple con las disposiciones del mismo Tratado, por tanto, para una interpretación adecuada las partes pueden tomar en cuenta los Comentarios del Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), que tienen como fin interpretar las disposiciones existentes en el propio Convenio y su aplicación a los supuestos determinados, toda vez que ellos constituyen un instrumento formulado y aceptado por los países contratantes; sin embargo, si con dicho instrumento no es suficiente deberá interpretarse el sentido del Convenio internacional de buena fe, conforme al artículo 31 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, el cual establece que "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", y finalmente, las partes contratantes pueden acudir a la doctrina internacional. (1)”

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 24802/06-17-04-3/1125/07-PL-01-09.- Resuelto por el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 16 de febrero de 2009, por mayoría de 5 votos a favor, 1 voto con los puntos resolutive y 5 votos en contra.- Magistrado Ponente: Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez.- Secretario: Lic. Julián Rodríguez Uribe.
(Tesis aprobada en sesión de 30 de marzo de 2009)

De la lectura de esta última tesis en comento, se desprende que cuando los comentarios no permitan obtener una solución satisfactoria deberá interpretarse conforme a lo previsto en el artículo 31 de la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados y en última instancia podrá utilizarse la doctrina internacional, lo cual supone que el Tribunal ha considerado que los comentarios no pueden encuadrarse

¹⁴⁷ Cfr. Tesis VI-TASS-37, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa*, Sexta Época, No. 19, julio del 2009, p. 305.

en alguno de los supuestos contenidos en las reglas de interpretación de dicha Convención.

Por otra parte, el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha analizado en los amparos en revisión con número de expediente 49/2007,¹⁴⁸ 264/2007¹⁴⁹ y 107/2008¹⁵⁰ el papel de los comentarios al MOCDE al estudiar si las disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que regulan a los regímenes fiscales preferentes contrarían algunas de las reglas de reparto contenidas en los convenios para evitar la múltiple tributación, mismas que los quejosos adujeron eran contrarias al principio de supremacía de los tratados internacionales y al artículo 133 de la Constitución. Dentro de dichas sentencias se acude a los comentarios con la finalidad de confirmar y respaldar las decisiones a las que ha llegado el Tribunal, concluyendo que los comentarios son una fuente válida para la interpretación de los artículos del MOCDE, que no constituyen una fuente formal del derecho fiscal, ni son tratados internacionales y tampoco pueden considerarse como el único medio de interpretación de los convenios. No obstante, el Tribunal les concede a los comentarios cierta importancia ya que determina que cuando alguien señale que el contenido de los mismos no es adecuado debe argumentar sólidamente las razones en las que basa su criterio. Finalmente, conviene tomar en consideración la tesis aislada con datos de identificación P. XXXVI/2009¹⁵¹ del Pleno de la Suprema Corte

¹⁴⁸ Cfr. Amparo en revisión 49/2007. Telesistema Mexicano, S.A. de C.V. 11 de septiembre de 2008. Mayoría de siete votos. Ausentes: Margarita Beatriz Luna Ramos y José de Jesús Gudiño Pelayo. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano y Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo; en su ausencia hizo suyo el asunto José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Juan Carlos Roa Jacobo, Paola Yaber Coronado, Pedro Arroyo Soto, Francisco Octavio Escudero Contreras y Rogelio Alberto Montoya Rodríguez.

¹⁴⁹ Cfr. Amparo en revisión 264/2007. Cemex, S.A. de C.V. y otras. 11 de septiembre de 2008. Mayoría de siete votos. Ausentes: Margarita Beatriz Luna Ramos y José de Jesús Gudiño Pelayo. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano y Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretarios: Pedro Arroyo Soto, Juan Carlos Roa Jacobo, Francisco Octavio Escudero Contreras, Rogelio Alberto Montoya Rodríguez y Paola Yaber Coronado.

¹⁵⁰ Cfr. Amparo en revisión 107/2008. Cemex Net, S.A. de C.V. y otras. 9 de septiembre de 2008. Mayoría de nueve votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano y Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Ponente: Sergio A. Valls Hernández. Secretarios: Paola Yaber Coronado, Juan Carlos Roa Jacobo, Francisco Octavio Escudero Contreras, Pedro Arroyo Soto y Rogelio Alberto Montoya Rodríguez.

¹⁵¹ Tesis P. XXXVI/2009, *Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época, t. XXX, julio del 2009, p. 91.

de Justicia de la Nación (SCJN) que fue aprobada con base en dichas sentencias, misma que transcribo textualmente:

“RENTA. LOS COMENTARIOS AL MODELO DE CONVENIO FISCAL SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO, EMITIDOS POR LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS, SON UNA FUENTE DE INTERPRETACIÓN DE LAS DISPOSICIONES DE LOS TRATADOS BILATERALES QUE SE CELEBREN CON BASE EN AQUÉL, EN MATERIA DEL IMPUESTO RELATIVO. Los comentarios al indicado Modelo de Convenio pueden ubicarse entre las fuentes que doctrinalmente se denominan "ley suave" ("soft law", en inglés), entendido dicho concepto como referencia a instrumentos cuasi legales que, o bien no tienen fuerza vinculante, o la que lleguen a tener es de algún modo más "débil" que la legislación tradicional. Así, en el contexto del derecho internacional, el término "ley suave" generalmente se refiere a acuerdos entre Estados que no llegan a calificar como derecho internacional en sentido estricto, entre los que se cuentan las "directivas", "comunicaciones" y "recomendaciones", entre otras, que son elaborados por algunas organizaciones internacionales con el objeto de establecer o codificar parámetros uniformes a nivel internacional. En relación con lo anterior, los comentarios al Convenio Modelo, aprobados en el Comité de Asuntos Fiscales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, pueden considerarse como una explicación de sus artículos y como una fuente de interpretación de éstos, tomando en cuenta que el Consejo de la mencionada Organización recomendó a los gobiernos de los países miembros que sus administraciones tributarias sigan los comentarios al Modelo de Convenio cuando apliquen e interpreten las disposiciones de sus convenios fiscales bilaterales, pero sin soslayar el hecho de que los comentarios no son un tratado internacional ni son una fuente formal de derecho fiscal. En tal virtud, si bien no son la única ni la principal forma de acercarse al contenido de las disposiciones de los tratados que concretamente celebre México, los mencionados comentarios no pueden desatenderse como una fuente de interpretación, motivo por el cual la argumentación que se haga contra su contenido, cuando menos, debe presentar razones suficientes para superar la forma de interpretación que el autor del Convenio Modelo le otorga al mismo, como documento base para la celebración de los tratados bilaterales que lleguen a celebrarse, para lo cual, adicionalmente, deberá valorarse en cada caso si existen observaciones o reservas a los artículos de que se trate.”

Amparo en revisión 107/2008. Cemex Net, S.A. de C.V. y otras. 9 de septiembre de 2008. Mayoría de nueve votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano y Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Ponente: Sergio A. Valls Hernández. Secretarios: Paola Yaber Coronado, Juan Carlos Roa Jacobo, Francisco Octavio Escudero Contreras, Pedro Arroyo Soto y Rogelio Alberto Montoya Rodríguez.

Amparo en revisión 49/2007. Telesistema Mexicano, S.A. de C.V. 11 de septiembre de 2008. Mayoría de siete votos. Ausentes: Margarita Beatriz Luna Ramos y José de Jesús Gudiño Pelayo. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano y Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo; en su ausencia hizo suyo el asunto José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Juan Carlos Roa Jacobo, Paola Yaber Coronado, Pedro Arroyo Soto, Francisco Octavio Escudero Contreras y Rogelio Alberto Montoya Rodríguez.

Amparo en revisión 264/2007. Cemex, S.A. de C.V. y otras. 11 de septiembre de 2008. Mayoría de siete votos. Ausentes: Margarita Beatriz Luna Ramos y José de Jesús Gudiño Pelayo. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano y Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretarios: Pedro Arroyo Soto, Juan Carlos Roa Jacobo, Francisco Octavio Escudero Contreras, Rogelio Alberto Montoya Rodríguez y Paola Yaber Coronado.

De la tesis transcrita en el párrafo anterior y de las sentencias relacionadas a ella, se desprende que los comentarios deben ser considerados como *soft law*, es decir, que no poseen los elementos suficientes para considerarse jurídicamente vinculantes. Adicionalmente, se señala que la utilización de los mismos también se encuentra condicionada a las observaciones o reservas hechas por nuestro país.

2.3.4 Cláusula de reenvío al derecho interno como instrumento de interpretación

La cláusula de reenvío contenida en el Modelo de Convenio de la OCDE y de la ONU, que explicaremos en el presente apartado difiere de la regla de interpretación prevista por el modelo de Estados Unidos de América en el que se establece la celebración de acuerdos amistosos.¹⁵²

La regla de reenvío se refiere a la remisión al derecho interno vigente al momento de la aplicación del tratado para determinarle un significado a los términos no definidos convencionalmente.

La remisión comprende la legislación interna en cualquier materia, pero en caso de conflicto tendrá preferencia aquélla que regule las contribuciones que se encuentren dentro del ámbito de aplicación del convenio, incluso respecto de otras normas de carácter fiscal.

La utilización de esta cláusula puede suscitar conflictos interpretativos si de las legislaciones internas de los países contratantes surgen antinomias, por lo que se han propuesto soluciones como tomar en cuenta solamente el derecho doméstico del estado de la fuente o que la interpretación resultante no vulnere los principios contenidos en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.¹⁵³ La primera solución mencionada anteriormente, tiene como objeción que del texto del modelo y de la mayoría de los convenios bilaterales fiscales no logra vislumbrarse

¹⁵² Cfr. Giuliani, Federico Maria, *op. cit.*, p. 123.

¹⁵³ Cfr. *Ibidem*, pp. 124 y 125.

que la intención de las partes sea limitar la remisión exclusivamente al derecho interno de ese país.¹⁵⁴

2.3.5 Las excepciones a la cláusula de reenvío

Hasta el modelo de la OCDE publicado en 2014¹⁵⁵ la única excepción a la cláusula de reenvío se refería al contexto, no obstante, los comentarios al modelo de 1995¹⁵⁶ señalaban que en el proceso interpretativo debían considerarse los procedimientos de mutuo acuerdo celebrados entre las partes. Dichos procedimientos se incluyen en el texto del modelo de 2017 como otra excepción a la utilización de la regla de interpretación debido a que dicha regla no se aplicará si de un procedimiento de mutuo acuerdo se desprende un significado diferente del término no definido.

El contexto, como excepción a la cláusula de interpretación prevista en el modelo de la OCDE, ha sido entendida de diversas maneras. En primer lugar, algunos autores le han equiparado al artículo 31 numeral 2 de la Convención de Viena.

Desde otra perspectiva, Federico Giuliani¹⁵⁷ y Avery Jones¹⁵⁸ han considerado que dentro de ese concepto se ubican todos los medios utilizados para interpretar previstos por la misma aunque otros académicos como Vogel y Aurora Ribes de forma más restrictiva opinan que como contexto debe considerarse a la intención de las partes, el modelo de convenio, así como los comentarios al mismo.¹⁵⁹

¹⁵⁴ Cfr. *Ibidem*, p. 124.

¹⁵⁵ Cfr. OCDE (2014), Model Tax Convention on Income and Capital: Condensed Version 2014, OECD Publishing, Paris, p. 25, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en.

¹⁵⁶ Cfr. ONU (2011), Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo, Naciones Unidas, Nueva York, p.87, http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_UpdateSp.pdf.

¹⁵⁷ Cfr. Giuliani, Federico Maria, *op. cit.*, p. 128.

¹⁵⁸ Cfr. Van der Bruggen, Edwin "Unless the Vienna convention otherwise requires: notes on the relationship between article 3(2) of the OECD model tax convention and 31 and 32 of the Vienna Convention on the law of treaties", *European Taxation*, 2003, vol. 43, núm. 5, p.143, https://www.dfdl.com/wpcontent/uploads/2010/09/Unless_the_Vienna_Convention_Otherwise_Requires_Bulletin_IFD_2003.pdf.

¹⁵⁹ Cfr. Ribes Ribes, Aurora, *op. cit.*, p. 152.

No obstante, los comentarios a dicho artículo aclaran que el contexto debe entenderse como la intención de las partes al momento de celebrar el tratado y la definición del término prevista por la legislación del otro Estado parte del convenio.

Si nos adherimos a la postura de los comentarios no sería posible considerar la práctica y acuerdos ulteriores como contexto en términos del modelo de la OCDE debido a la limitación temporal que se hace de ese concepto.

2.3.6 El procedimiento amistoso

El procedimiento amistoso es la instancia que tiene una persona para que las autoridades de los estados contratantes de un convenio, de común acuerdo resuelvan los conflictos derivados de medidas cuya adopción sea contraria a las disposiciones del convenio, sobre casos no previstos que impliquen una doble imposición, conflictos interpretativos o de aplicación.¹⁶⁰

Este procedimiento deberá iniciarse dentro de los tres años siguientes a la primera notificación ante la autoridad competente del estado de residencia¹⁶¹ y por excepción en el de nacionalidad del contribuyente. Dichas autoridades cuentan con un plazo de dos años para llegar a un acuerdo; una vez transcurrido y a instancia de parte podrá iniciarse un procedimiento arbitral, cuyo único objetivo es resolver las cuestiones irresueltas derivadas de un procedimiento amistoso,¹⁶² por lo que podemos concluir que el arbitraje no se trata de un procedimiento autónomo, mismo que solamente es aplicable, en virtud del modelo, al procedimiento contra medidas que impliquen o puedan implicar una imposición no conforme con lo dispuesto por el convenio.

Como consecuencia del procedimiento amistoso surge una obligación de medios para las autoridades competentes de los estados contratantes, es decir, que la

¹⁶⁰ Cfr. OCDE (2017), MODEL TAX..., *cit.*, p. 44.

¹⁶¹ Cfr. OCDE (2010), Modelo de convenio tributario..., *cit.*, p. 371.

¹⁶² Cfr. *Ibidem*, p. 385.

misma se limita a la negociación¹⁶³ y no se extiende a la consecución de un acuerdo, consecuencia que justifica en cierta medida la opción del arbitraje. Sin embargo, al tratar de resolver por esta vía deben hacerlo de forma objetiva considerando los términos convencionales, aplicando los principios de interpretación de los tratados contenidos en el derecho internacional y por lo tanto su actuación e interpretación se basará en el principio de buena fe.¹⁶⁴

El fundamento de este procedimiento está previsto en términos amplios en el artículo 25 del modelo de convenio de la OCDE, no obstante, como señalamos anteriormente, el mismo puede señalarse como excepción a la regla de interpretación y puede estipularse en dos modalidades. La primera toma en consideración cualquier procedimiento amistoso celebrado entre las partes mientras que la segunda se limita solamente a aquéllos que se refieren a cuestiones interpretativas del convenio. En ambos casos los acuerdos amistosos serán vinculantes siempre y cuando no sean modificados o derogados.¹⁶⁵

Los comentarios a este artículo también señalan que los procedimientos amistosos que surgen con motivo de resolver conflictos de aplicación o interpretación previstos en el numeral tres del artículo en comento sirven para definir un término no definido en el convenio o para completarlo o clarificarlo,¹⁶⁶ mismo que prevalecerá respecto del derecho interno de los estados parte.¹⁶⁷

Algunas de las ventajas de este procedimiento, tal y como está previsto en el modelo de convenio, son la oportunidad de objetar medidas por parte del contribuyente incluso sin que la imposición haya sido notificada o liquidada,¹⁶⁸ que la decisión

¹⁶³ Cfr. OCDE (2010), Modelo de convenio tributario..., cit., p. 377. OCDE (2017), MODEL TAX..., cit., p. 441.

¹⁶⁴ Cfr. OCDE (2017), MODEL TAX..., cit., p. 429.

¹⁶⁵ Cfr. OCDE (2010), Modelo de convenio tributario..., cit., p. 384.

¹⁶⁶ Cfr. OCDE (2017), MODEL TAX..., cit., p. 430.

¹⁶⁷ Cfr. *Ibidem*, p. 431.

¹⁶⁸ Cfr. OCDE (2010), Modelo de convenio tributario..., cit., p. 370. Serrano Antón citando al autor Alberto Xavier menciona esta ventaja como una de las principales características del procedimiento amistoso denominándole a esta posibilidad como procedimiento preventivo. Cfr. Serrano Antón, Francisco, *op. cit.*, p. 140.

resultante permite una aplicación más sencilla al contar con la aceptación de ambos estados, la flexibilidad en el cómputo del plazo para interponer este procedimiento, la posibilidad de aplicar una solución unificada¹⁶⁹ y la falta de necesidad de agotar los recursos internos¹⁷⁰ para solicitarlo.

2.3.7 La tramitación del procedimiento amistoso en México

Para el inicio del procedimiento amistoso en nuestro país se ha señalado que deberá presentarse la solicitud a través del buzón tributario del residente en México mediante escrito libre dirigido a la Administración Central de Apoyo Jurídico y Normatividad Internacional, Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia o a la Administración Central de Apoyo Jurídico y Normatividad de Hidrocarburos, en sus respectivos ámbitos de competencia. Dicha solicitud no será procedente en los casos previstos por la regla 2.1.32 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018, en donde entre otros se señalan los siguientes: cuando se sustente en una disposición no vigente, se presente fuera del plazo previsto convencionalmente, si no encuadra en el ámbito de aplicación material del tratado, si la materia ya fue resuelta en definitiva en un recurso de revocación o juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

A este procedimiento se puede recurrir en diversos supuestos de forma gratuita, no obstante para iniciar el trámite en materia de precios de transferencia deben pagarse derechos por parte del contribuyente (Trámite 244/CFF del Anexo 1-A de la Resolución Miscelánea Fiscal), supuesto que está previsto de forma expresa en el artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación, en el cuál se señala la posibilidad de otorgar una vigencia más favorable derivada del procedimiento amistoso que la prevista en dicho artículo.

¹⁶⁹ Cfr. *Ibidem*, p. 135.

¹⁷⁰ Cfr. *Ibidem*, p. 139.

Los acuerdos derivados de procedimientos amistosos con México sobre la interpretación y aplicación tanto de convenios para evitar la doble tributación como de acuerdos en materia de intercambio de información generalmente proporcionan expresamente la forma de entender los términos y/o disposiciones materia del mismo; empero el acuerdo a que se llegó con Panamá en 2012 sobre el término “previsiblemente pertinente” contenido en el artículo 25 del convenio celebrado entre dichos países nos remite a la interpretación proporcionada por los comentarios al modelo de convenio de la OCDE de 2010,¹⁷¹ mientras que al acuerdo con Jersey sobre intercambio de información en materia tributaria por su parte remite a la interpretación contenida en el comentario al modelo de Acuerdo sobre Intercambio de Información en materia Tributaria de la OCDE del 2002 si las disposiciones del acuerdo entre México y Jersey son idénticas al del modelo de acuerdo citado anteriormente.¹⁷²

Derivado de lo anterior, se puede concluir que también en los procedimientos amistosos se utilizan los comentarios a los diversos modelos propuestos por la OCDE, mismo que conduce a revisar las observaciones o reservas hechas por México al respecto. En la actualización al modelo que data de 2010 fue formulada una reserva sobre la ejecución de desgravaciones y devoluciones impositivas derivadas de acuerdos amistosos con la finalidad de equiparar los plazos de los convenios con los de nuestro derecho interno, postura que se conserva en la última actualización, es decir, la establecida a partir de 2017. En esta última México se reserva el derecho a no incluir en los tratados que celebre la figura del arbitraje. Si bien es cierto que los modelos de convenio no son tratados internacionales podemos observar en diversos convenios celebrados por México como los de

¹⁷¹ Cfr. Acuerdo amistoso celebrado entre México y la República de Panamá sobre la interpretación y aplicación del convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta, p.2, http://omawww.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Documents/MAPMexico_Panama.pdf.

¹⁷² Cfr. Acuerdo amistoso entre México y Jersey sobre la aplicación y la interpretación del intercambio de información en materia tributaria, p. 3, http://omawww.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Documents/Jersey_espanol.pdf.

Panamá,¹⁷³ Alemania,¹⁷⁴ España¹⁷⁵ y Emiratos Árabes Unidos¹⁷⁶ no se encuentra previsto algún apartado o cláusula que incluya la figura del arbitraje.

¹⁷³ Cfr. Convenio entre el gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el gobierno de la República de Panamá para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, 2010, http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5173079&fecha=30/12/2010.

¹⁷⁴ Cfr. Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición y la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, 2009, http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5124639&fecha=15/12/2009.

¹⁷⁵ Cfr. Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de España para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y prevenir el fraude y la evasión fiscal, 1994, http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=4782355&fecha=31/12/1994, y su protocolo, 2017, http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5494360&fecha=18/08/2017.

¹⁷⁶ Cfr. Acuerdo entre el gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el gobierno de los Emiratos Árabes Unidos para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y su protocolo, 2014, http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5351467&fecha=08/07/2014.

Capítulo 3 Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS)

El presente capítulo tiene como propósito principal analizar el uso que se les ha dado a los comentarios dentro de los informes finales de las Acciones del Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Es necesario enfatizar que en este apartado se han señalado solamente algunas de las prácticas y soluciones propuestas de dichas acciones, enfocándonos principalmente a las acciones 1, 2 y 6 debido a que la amplitud y complejidad de cada una de ellas pueden ser objeto de trabajos de investigación futuros e independientes.

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) ha definido al traslado de beneficios como una forma de erosionar la base imponible¹⁷⁷ a través de planeaciones que explotan las lagunas y desajustes de las normas fiscales vigentes de los países dirigiendo artificialmente los beneficios obtenidos a Estados distintos de donde se generaron, con el objetivo de disminuir o nulificar el pago del impuesto.¹⁷⁸

La iniciativa de prevenir el traslado de beneficios dentro de la agenda política del G-20 surge en el año 2012,¹⁷⁹ momento a partir del cual se han realizado diversos trabajos, que incluyen informes, acciones, guías y otros documentos que abordan y contienen lineamientos para tratar de solucionar este problema; sin embargo los primeros trabajos elaborados y publicados por la OCDE al respecto, surgen un año después como en el caso del plan de acción que retoma del informe “Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”, las causas que originan este fenómeno, estableciendo un conjunto de acciones y fechas límite a las que

¹⁷⁷ Cfr. OCDE (2013), Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, OECD Publishing, Paris, pp. 7 y 8, <https://doi.org/10.1787/9789264201224-es>.

¹⁷⁸ Cfr. OCDE (2013), Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, OECD Publishing, Paris, p. 15, <https://doi.org/10.1787/9789264207813-es>.

¹⁷⁹ Cfr. OCDE (2013), Lucha contra..., *cit.*, p.16.

deben ajustarse el Comité de Asuntos Fiscales, sus órganos subsidiarios e incluso grupos focales¹⁸⁰ para la obtención de resultados que se traducen en modificaciones al modelo de convenio, informes, recomendaciones, modificaciones en directrices como las relativas a los precios de transferencia, entre otros.

3.1 Causas que originaron el plan de acción BEPS

Las causas señaladas a continuación son de tipo enunciativo y es necesario diferenciar las circunstancias que permiten el traslado de beneficios de aquellas que dieron origen al plan de acción contra dicha forma de erosión de la base imponible, especialmente porque las primeras se encuentran íntimamente vinculadas con las prácticas de planificación contenidas en el plan de acción, mismas que se abordarán con mayor profundización en un apartado posterior, sirviendo el presente solamente como un planteamiento general tanto de esta problemática como del surgimiento de diversos mecanismos que permiten abordar varias deficiencias del actual sistema tributario internacional.

Al hablar de causas que permiten el traslado de beneficios, podemos referirnos de forma general a la existencia de lagunas, fricciones o incongruencias resultantes de la interacción de normas impositivas nacionales¹⁸¹ de diversos países, aunado al estancamiento en las reglas y principios internacionales que distribuyen las facultades impositivas, mismas que no han evolucionado paralelamente al ritmo del entorno comercial y que por lo tanto no corresponden al nivel de integración económica actual¹⁸² ni atienden a la manera en la que actualmente se desarrollan las actividades económicas.

La falta de paridad resultante de la interacción de las legislaciones internas puede verse reflejada, por ejemplo, en las reglas de reparto de facultades del impuesto sobre la renta a sociedades previstas en los convenios, mismas que están dirigidas

¹⁸⁰ Cfr. OCDE (2013), Plan de acción..., *cit.*, p. 31.

¹⁸¹ Cfr. *Ibidem*, p. 15.

¹⁸² Cfr. OCDE (2013), Lucha contra..., *cit.*, p. 53 y 57.

a personas morales individuales a diferencia de algunas normas domésticas, como la nuestra, que permiten considerar fiscalmente a un conjunto de sociedades como una sola al optar por el régimen de consolidación.¹⁸³

Por otra parte, la necesidad de actualizar algunas reglas y principios establecidos en los convenios pueden observarse en las concepciones tradicionales de los criterios de sede de dirección efectiva y establecimiento permanente debido a que el primero de los mencionados no logra determinarse fácilmente en una empresa que utiliza modelos basados en descentralización funcional y en los cuáles la ubicación de su personal de dirección se encuentra fragmentada,¹⁸⁴ mientras que en materia de economía digital han surgido diversas interrogantes por la interacción de elementos intangibles que no requieren de un lugar físico ni de agentes dependientes para tener injerencia en las actividades económicas de un estado y por lo tanto se había puesto en duda la utilidad de los parámetros hasta ahora aceptados para la configuración de un establecimiento permanente, al no tomar en cuenta que para su funcionamiento requieren de servidores, así como maquinaria o equipo a los cuáles en determinados casos puede atribuírseles presencia física en un lugar determinado.¹⁸⁵

Al referirnos al plan de acción, así como a las acciones y todo el desarrollo subsecuente del mismo podemos afirmar que su origen y la importancia que se les ha atribuido se basan en las pérdidas recaudatorias de los estados,¹⁸⁶ la

¹⁸³ Cfr. *Ibidem*, pp. 40 y 54.

¹⁸⁴ Cfr. *Ibidem*, p. 31.

¹⁸⁵ Cfr. OCDE (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, p. 157, <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>. El estudio de las problemáticas que surgen del comercio electrónico en materia impositiva y los principios recomendados en la materia fueron tratados en las conferencias de Turku y Ottawa. Cfr. Ramírez Gómez, Salvador, "Nuevas tecnologías y fiscalidad: la tributación del comercio electrónico", *Derecho y Conocimiento: Anuario Jurídico sobre la Sociedad de la Información y del Conocimiento*, vol. 1, 2001, pp. 161, 169 y 170, <http://rabida.uhu.es/dspace/bitstream/handle/10272/1559/b1205672.pdf?sequence=1>.

¹⁸⁶ Cfr. OCDE (2013), *Lucha contra...*, *cit.*, p. 47. Cfr. OCDE (2013), *Plan de acción...*, *cit.*, p. 8. Cfr. OCDE (2016), *Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales, Acción 6 – Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, OECD Publishing, Paris, p.9, <https://doi.org/10.1787/9789264257085-es>.

proliferación de la utilización de estructuras artificiosas y traslado de riesgos intra grupo,¹⁸⁷ así como tratar de evitar que los estados opten por dejar de aplicar los beneficios contenidos en los convenios¹⁸⁸ provocando un gran retroceso en la materia.

3.2 Marco general del plan de acción

El plan tiene como ámbito material general de aplicación al impuesto sobre sociedades, aunque en algunos casos se logró detectar la elusión de impuestos indirectos,¹⁸⁹ mismos que por regla general no son objeto de los actuales convenios para evitar la doble imposición; cuya finalidad primordial es elaborar instrumentos que ajusten las potestades impositivas al desarrollo de la actividad económica real¹⁹⁰ y actual.

Dicho plan consta de 15 acciones encaminadas a exigir declaraciones de los contribuyentes respecto a los mecanismos de planificación que utilizan, promover la inclusión de cláusulas arbitrales en los convenios, proponer un instrumento multilateral sobre medidas que combatan la erosión de la base imponible y limitar los beneficios obtenibles a través de convenios fiscales en aquéllas circunstancias que tengan como consecuencia una baja o nula imposición derivada de prácticas relativas a la evasión y elusión fiscal a través de modificaciones en los convenios.

Los resultados que planean obtenerse de dicho plan son recomendaciones para adaptar la legislación interna, modificaciones a las directrices en materia de precios de transferencia, al modelo de convenio y a sus comentarios,¹⁹¹ mismas que

¹⁸⁷ Cfr. OCDE (2013), *Lucha contra...*, *cit.*, p. 54.

¹⁸⁸ El plan habla de la implementación de medidas unilaterales que protejan la base imponible que desembocarían probablemente en casos de doble imposición, sin embargo, se debe tomar en cuenta que dichas acciones irían en contra de lo dispuesto por la Convención de Viena debido a que no podrían alegarse disposiciones de derecho interno para incumplir el tratado por lo que en todo caso los Estados deberían manifestar su intención de retirarse de los convenios antes de realizar dichas modificaciones. Cfr. OCDE (2013), *Plan de acción...*, *cit.*, p. 13.

¹⁸⁹ Cfr. OCDE (2015), *Addressing the Tax Challenge...*, *cit.*, p. 79.

¹⁹⁰ Cfr. OCDE (2013), *Lucha contra...*, *cit.*, p. 11.

¹⁹¹ Cfr. OCDE (2013), *Plan de acción...*, *cit.*, p. 28.

deberán servir como base para las modificaciones pertinentes por parte de los Estados.

3.3 Prácticas contenidas en el Plan de Acción que desvirtúan el uso para el que fueron creados los convenios para evitar la doble imposición

El informe titulado “Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios” identificó una serie de problemáticas que se han suscitado en la aplicación de los convenios, las cuales surgen con la finalidad de utilizar de manera indebida los beneficios convencionales, pagar la menor cantidad de impuestos posible a través de la elusión y evasión fiscal. Estos dos últimos términos generalmente son diferenciados por la ilegalidad que presupone el segundo y de la cual carece la primera práctica anteriormente mencionada¹⁹² misma que aprovecha las lagunas, y en el ámbito internacional además las diferencias del derecho interno de los países, quienes no necesariamente son residentes de alguno de los estados contratantes de los tratados utilizados, en operaciones transfronterizas.

Algunas de las prácticas detectadas en el informe en comento, mismas que fueron retomadas y sentaron las bases del denominado plan de acción, son la existencia y utilización de entidades e instrumentos híbridos, la obtención de beneficios en circunstancias inapropiadas, las sociedades instrumentales y el aprovechamiento de algunas características propias de la economía digital.

Las entidades híbridas son aquéllas personas morales u otro tipo de entidades que en uno de los estados contratantes son consideradas como entidades no transparentes¹⁹³ y por lo tanto tienen personalidad jurídica propia para efectos

¹⁹² Cfr. OCDE, Glossary of tax terms, <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>. Rezzoagli, Bruno Ariel, “Ilícitos tributarios. Diferenciación entre evasión, defraudación y elusión fiscal”, *Amicus Curiae*, México, año II, núm. 2, p. 4, http://www.derecho.duad.unam.mx/amicus-curiae/descargas/10_feb_09/ILICITOSpdf.pdf.

¹⁹³ Cfr. OCDE (2013), *Lucha contra...*, cit., p. 48.

fiscales mientras que en el otro estado, al no tener el carácter de contribuyentes,¹⁹⁴ los beneficios o pérdidas se gravan o deducen directamente a los socios o accionistas de las mismas; mientras que los instrumentos financieros híbridos son aquéllos que en alguno de los países son gravados como deuda a diferencia del otro que les da el carácter de capital.¹⁹⁵

Por otra parte, la obtención de beneficios en circunstancias inapropiadas puede ser a través de la elusión de las limitaciones existentes en un convenio o de normas internas a través de los beneficios que otorga un tratado,¹⁹⁶ es importante señalar que el informe relativo se centra principalmente en la figura del *treaty shopping*.

El *treaty shopping* es la práctica más utilizada de obtención de beneficios a través de la elusión de limitaciones existentes en un convenio, el cuál sirve para referirnos a todas aquéllas situaciones en las que una persona no residente pretende que le resulte aplicable un convenio para evitar la doble imposición a través de la utilización de diversas estrategias. Una de estas estrategias consiste en el pago de renta a intermediarios residentes que no poseen la titularidad de los beneficios de dichas rentas cuyo resultado fue la identificación del uso de sociedades controladas e instrumentales, así como la implementación del concepto de beneficiario efectivo.¹⁹⁷

Entendemos por sociedad instrumental a toda persona moral que se constituye con la finalidad de obtener beneficios fiscales convencionales ya sea por el trato preferente respecto de un ingreso que será conducido y distribuido a los accionistas de otra¹⁹⁸ o para ubicarse en el ámbito de aplicación personal de un tratado.¹⁹⁹

¹⁹⁴ Cfr. OCDE (2015), Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, p. 12, <https://doi.org/10.1787/9789264241138-en>.

¹⁹⁵ Cfr. OCDE (2013), Lucha contra..., *cit.*, p. 48.

¹⁹⁶ Cfr. OCDE (2016), Impedir la utilización..., *cit.*, p. 17.

¹⁹⁷ Cfr. *Ibidem*, pp. 9 y 17.

¹⁹⁸ Cfr. OCDE, Glossary of tax...

¹⁹⁹ Cfr. OCDE (2013), Lucha contra..., *cit.*, p. 49.

Respecto a la economía digital cabe señalar algunas consideraciones previas que le distinguen de las prácticas mencionadas anteriormente. En primer lugar, gran parte del problema consiste en que las normas que actualmente rigen las relaciones internacionales en materia tributaria no fueron concebidas y por lo tanto no contemplaron el uso ni alcance que estos medios llegarían a tener dentro de la economía mundial. Además, se detectó que esta nueva clase de comercio también repercute en la recaudación de impuestos indirectos. No obstante que las estrategias coordinadas son utilizadas para erosionar la base imponible en diversas industrias, la actual preocupación de la OCDE por esta estrategia en particular reside en la magnitud de su alcance, así como en la posibilidad que tiene de operar sin la necesidad de establecer un lugar fijo ni contar con agentes dependientes.²⁰⁰

Algunas de las estrategias utilizadas en la economía digital se refieren a las transferencias intra grupo de activos de difícil valoración, la distribución contractual de funciones de dirección y control que no se ajustan a la realidad cuya única justificación reside en los incentivos fiscales que proporciona el establecimiento formal de dicha estructura, la realización de actividades que producen ingresos de forma tal que no puedan constituir establecimientos permanentes en los países de la fuente argumentando que las filiales o subsidiarias realizan actividades preparatorias, auxiliares, de apoyo técnico o de mercado mientras tratan de eliminar en la mayor medida posible el impuesto que deberían pagar en el Estado de residencia.²⁰¹

3.4 Propuestas de soluciones a los problemas detectados sobre la erosión de la base imponible

Cada una de las soluciones que se señalan a continuación se vinculan directamente con las prácticas detectadas en el apartado inmediato anterior, mismas que se mencionan de forma enunciativa con el propósito de brindar a su vez un panorama

²⁰⁰ Cfr. OCDE (2015), *Addressing the Tax Challenge...*, cit., pp. 78 y 79.

²⁰¹ Cfr. *Ibidem*, pp. 79 y 80.

general de los mecanismos que se recomiendan en los informes finales de cada una de las acciones.

En relación con las entidades híbridas se plantea modificar el MOCDE para que el tratamiento de las mismas se incluya en el artículo primero del mismo, señalando que sus ingresos tendrán ese carácter a efectos del convenio en la medida en que el derecho interno del Estado de Residencia considere que dicho ingreso pertenece a un residente suyo.²⁰² El informe de la acción 2 concluye con la pretensión de que este tipo de ingresos cumplan con los principios contenidos en un informe de 1999 sobre sociedades de personas y le atribuye a la cláusula que propone, la ventaja de limitar los beneficios a circunstancias apropiadas y a su vez la de no permitir que personas que no sean residentes puedan aplicar el convenio.²⁰³

Es importante considerar que el elemento híbrido puede surgir de diversas formas, pero teniendo como resultado o una doble deducción o la deducción y no inclusión en el ingreso neto,²⁰⁴ por lo tanto, se recomienda la implementación de múltiples reglas que atiendan a la manera en que se origina dicho desajuste. Para ilustrar lo anterior, en cuestión de dividendos se recomienda que la exención, prevista para paliar los efectos de una doble imposición económica, no podrá concederse fundamentándose en reglas de derecho interno, si dicho pago previamente no ha sido gravado a nivel de la entidad o acuerdo; mientras que para evitar un doble otorgamiento de créditos en transferencias híbridas debería restringirse dicho crédito en proporción al ingreso gravable derivado de aquél acuerdo que lo origina.²⁰⁵

La propuesta de solución para el caso de obtención de beneficios en circunstancias inapropiadas se refiere básicamente a la implementación en el modelo de convenio de una declaración expresa de que la utilización de los tratados para evitar la doble

²⁰² Cfr. OCDE (2015), *Neutralising the Effects...*, *cit.*, p. 139.

²⁰³ Cfr. *Ibidem*, p. 140.

²⁰⁴ *Ibidem*, pp. 16 y 17.

²⁰⁵ Cfr. *Ibidem*, pp. 45 y 47.

imposición no tiene como finalidad que las personas se beneficien de una doble no imposición y/o la incorporación de cláusulas que permitan que los beneficios solamente puedan ser ejercitados cuando no impliquen prácticas elusivas, mismas que dada su flexibilidad pueden coordinarse y complementar algunas regulaciones ya existentes en el derecho interno de algunos estados.

Las cláusulas que pretenden sean implementadas en los convenios son principalmente la de Limitación de Beneficios (CLB) y la denominada Norma de Propósitos Principales (NPP) cuya diferencia total se refiere a que la primera de las mencionadas está basada en criterios objetivos que proporcionan mayor seguridad jurídica a diferencia de la NPP que implica una aplicación casuística.²⁰⁶ No obstante, que dentro del informe final de la acción 6 se señala que los primeros seis apartados de la propuesta de cambio al Modelo de la OCDE pertenecen a la cláusula de limitación de beneficios y el séptimo a la de propósitos principales, razón por la cual se recomienda que el contenido de los comentarios a una de ellas no debe servir para interpretar a la otra porque atienden a un ámbito de aplicación diverso y contienen finalidades propias a su naturaleza, el apartado 5 contiene disposiciones relativas a la NPP, aseveración que se sustenta en que el propio comentario señala la naturaleza casuística de este apartado cuyo acceso a los beneficios depende de una resolución o aprobación por parte de una autoridad competente²⁰⁷ una vez considerado que ni su establecimiento, mantenimiento o conducta en sus operaciones existen preponderantemente para la consecución de los beneficios que otorga un tratado en materia fiscal,²⁰⁸ a diferencia del resto de los apartados que se refieren a reglas de operación de la cláusula de limitación de beneficios cuya aplicación podría ser caracterizada como automática una vez cumplidos los requisitos señalados.²⁰⁹

²⁰⁶ Cfr. OCDE (2016), *Impedir la utilización...*, *cit.*, pp. 9 y 10.

²⁰⁷ Cfr. *Ibidem*, pp. 19, 25, 47 y 58.

²⁰⁸ Cfr. OCDE (2017), *MODEL TAX...*, *cit.*, p. 558.

²⁰⁹ Cfr. OCDE (2016), *Impedir la utilización...*, *cit.*, p. 25.

La CLB parte de la consideración de que cualquier persona o entidad que desee beneficiarse del convenio deberá cumplir con los requisitos establecidos para tener el carácter de persona calificada en términos del convenio²¹⁰ o solamente podrá hacerlo respecto de determinadas rentas si éstas se originaron en el estado de la fuente y fueron obtenidas en relación o de forma incidental respecto del ejercicio activo de una actividad económica de un residente en su Estado de Residencia²¹¹ o solamente sobre ciertas rentas, aunque quien trate de beneficiarse sea residente de un tercer estado no contratante en virtud de beneficios equiparables.²¹²

Las reglas específicas derivadas de las cláusulas descritas en el párrafo anterior utilizan en gran medida criterios relacionados con la cantidad de acciones con derecho a voto, aquéllas que den participaciones desproporcionadas en beneficios, cuestiones de dirección y control atribuibles al estado de Residencia, limitaciones a periodos impositivos en concreto y el grado de participación de las sociedades o entidades que se encuentran involucradas en la línea del negocio que pretende beneficiarse de las disposiciones del convenio.

En cambio, en la temática de la economía digital podemos distinguir soluciones encaminadas a los impuestos directos e indirectos. En el primer supuesto debemos considerar que uno de los puntos torales de esta problemática es la realización de actividades económicas sin ubicarse en los supuestos que actualizan la figura del establecimiento permanente por lo que la solución consiste en modificar los elementos que constituyen dicho concepto; propuesta que se vincula con otros apartados del Plan de Acción.²¹³

En materia de impuestos indirectos más que una solución el mérito de los trabajos realizados por la OCDE se refiere a la identificación y análisis de esta nueva

²¹⁰ Excepto si los beneficios no hacen necesaria la condición de residencia, como en el principio de no discriminación que parte del criterio de nacionalidad. *Cfr. Ibidem*, p. 24.

²¹¹ De esta regla se exceptúa a las entidades diferentes a entidades bancarias que realicen inversiones o gestión de las mismas por cuenta propia. *Cfr. Ibidem*, p. 37.

²¹² *Cfr. Ibidem*, p. 44.

²¹³ *Ibidem*, p. 94.

problemática²¹⁴ que en cierta medida se asemeja a los primeros trabajos en materia de impuestos directos ya que se identifican los principios de sujeción y consecuencias de la aceptación de alguno de ellos. En el plan de acción 1 se establecen dos principios: el de origen y el de destino. El primero concede la facultad impositiva a aquellos países en donde se agrega valor al producto o servicio y por lo tanto el gravamen se dirige a las exportaciones propiciando desajustes económicos dado que varios países podrían tener derecho a ejercer dicha facultad.

Desde otro punto de vista el segundo principio otorga el derecho de gravar este tipo de impuestos a aquél lugar en donde se actualiza el consumo final del bien, cuya base gravable podrá considerar la totalidad del ingreso acumulado con la ventaja adicional de evitar que los ingresos se trasladen a regímenes fiscales preferentes.²¹⁵

En este sentido podemos concluir que dicha organización recomienda la utilización del principio de destino cuya aplicación práctica dependerá del objeto consumido, es decir si son bienes, servicios o intangibles y en los últimos dos casos también se tomará en cuenta si la transacción es entre empresas o intervienen además consumidores.²¹⁶

3.5 Análisis del uso de los comentarios dentro del plan de acción BEPS

De cada una de las acciones del Plan de Acción existen informes finales que datan de 2015, los cuáles estudian algunas de las causas que tienen como consecuencia la erosión de la base imponible y cuyas soluciones propuestas se traducen en cambios en la normativa interna de los países o bien de los convenios para evitar la doble imposición. Las modificaciones convencionales que propone la OCDE son plasmadas en su Modelo de Convenio, mismas que conllevan cambios en sus respectivos comentarios. El propósito de la presente sección es analizar la función

²¹⁴ *Ibidem*, pp. 13, 16 y 86.

²¹⁵ *Cfr.* OECD (2015), *Addressing the Tax Challenge...*, *cit.*, pp. 29 y 30.

²¹⁶ *Cfr.* *Ibidem*, pp. 30, 31 y 32.

otorgada a dichos comentarios en los informes ya mencionados para desentrañar si solamente se utilizan como instrumentos interpretativos.

En primer lugar, son utilizados para explicar disposiciones contenidas en el MOCDE como en el caso de la inclusión de los fondos de pensiones reconocidos, en donde su función consiste en detallar los elementos que una entidad o estructura deben poseer para encuadrarse en dicho supuesto.²¹⁷

Podemos encontrar, un uso similar cuando clarifican el contenido de disposiciones u obligaciones convencionales; como al referirse a los supuestos para denegar la utilización de un procedimiento amistoso,²¹⁸ cuando se pretende precisar que los estados contratantes están obligados a tratar de resolver por mutuo acuerdo aquéllas imposiciones que no sean conformes con lo previsto por un convenio o al emplearlos para esclarecer la naturaleza jurídica de los acuerdos amistosos en cuestiones de interpretación y aplicación de un convenio. En este sentido se pretende dilucidar que la NPP está implícitamente integrada en los comentarios anteriores a las modificaciones al modelo propuestas en el Plan de Acción y sus informes,²¹⁹ probablemente con la finalidad de poder limitar los beneficios previstos en un tratado que no ha sido renegociado a la luz del nuevo modelo y sus comentarios y con lo que aquéllos países que acepten la interpretación dinámica puedan justificar que dicha cláusula no presupone un cambio sustancial, ya que de lo contrario no podrían hacer uso de la NPP.²²⁰

Además, existen comentarios que se vinculan directamente con la interpretación,²²¹ de las disposiciones o requerimientos de cada apartado del modelo. Para ilustrar el

²¹⁷ Cfr. OCDE (2016), Impedir la utilización..., *cit.*, p. 16.

²¹⁸ Cfr. OCDE (2016), Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias, Acción 14 – Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, OECD Publishing, Paris, p. 15, <https://doi.org/10.1787/9789264258266-es>.

²¹⁹ Cfr. *Ibidem*, pp. 10, 14 y 29.

²²⁰ La limitación de la interpretación dinámica, de conformidad con lo dispuesto por la OCDE, es que el comentario que se utilice no difiera sustancialmente de las disposiciones del tratado internacional en materia fiscal.

²²¹ A pesar de que el párrafo contenido en la acción 15 se refiere a comentarios acordados por las partes y que por lo tanto deben tener un tratamiento distinto al de los contenidos en el MOCDE, éstos

primer supuesto podemos remitirnos a la propuesta de comentario hecha sobre los requisitos que debe cumplir determinada actividad económica para ser considerada como ejercida activamente en el país de residencia²²² cuyo resultado es la obtención de los beneficios previstos por un tratado fiscal.

En otras ocasiones, los comentarios se refieren a la implementación de las disposiciones del MOCDE ya que contienen redacciones alternativas²²³ parciales o totales a determinados artículos del modelo de convenio cuya justificación radica en el tratamiento fiscal de algún objeto o sujeto en la normativa interna, limitaciones constitucionales o incluso decisiones políticas de alguno o ambos de los países que pretenden celebrar un convenio en la materia.

En esta tesitura dentro de los comentarios encontramos que al hablar de Instrumentos de Inversión Colectiva se puede optar por establecer como requisito adicional para tener el carácter de persona calificada el de que los titulares de los derechos del mismo deban ser residentes del Estado en que se establezca dicho instrumento o si la preocupación de los Estados contratantes se encuentra en los diferimientos de pagos, podrían estipular que el tratado sólo sería aplicable si los instrumentos están destinados a distribuir sus beneficios regularmente.²²⁴ En la misma línea y con el propósito adicional de conocer las posturas de los países sobre la inserción del arbitraje vinculante en el MOCDE se plasmarán diversas opciones sobre el alcance de dicha figura para quienes decidan limitarlo a determinados casos prestablecidos. Sobre este último punto resulta interesante que la redacción anterior del artículo señalaba expresamente que la incorporación del arbitraje vinculante, incluso aunque no existieran posiciones o reservas, no significaba que los países tuvieran la obligación de incluirlo, no obstante las nuevas disposiciones

generalmente se basan en el contenido de éstos últimos. *Cfr.* OCDE (2016), Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales, Acción 15 - Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, OCDE Publishing, Paris, p. 43, <https://doi.org/10.1787/9789264267435-es>.

²²² OCDE (2016), Impedir la utilización..., *cit.*, pp. 39- 43.

²²³ *Cfr. Ibidem*, pp. 75 y 77. OCDE (2016), Hacer más efectivos..., *cit.*, p. 27.

²²⁴ *Cfr.* OCDE (2016), Impedir la utilización..., *cit.*, pp. 36 y 37.

construyen hasta cierto punto a utilizar el mismo,²²⁵ a pesar de que ni el MOCDE ni sus comentarios deberían tener dicho carácter.

Finalmente, se incluyen en los comentarios el contenido y las conclusiones de diversos informes que realiza la OCDE. De esta manera el informe sobre “Convenios de doble imposición y utilización de sociedades instrumentales” de 1992 sirvió para ilustrar sobre el fenómeno del treaty shopping a través de la inclusión en los comentarios al artículo primero del MOCDE al igual que los resultados obtenidos en el titulado “*The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships*” aunque para ilustrar sobre un conflicto diverso. Por otra parte, los resultados obtenidos del estudio denominado “Restringiendo el acceso a los beneficios del convenio” fueron agregados adhiriendo nuevos comentarios, mismos que precisaron el concepto de beneficiario efectivo como medida anti-elusión. Sobre este uso, la principal preocupación debe recaer sobre la práctica seguida por la OCDE de que algunas de las disposiciones previstas en los comentarios posteriormente terminan siendo parte del MOCDE, como ilustración de esta afirmación se encuentra la cláusula de limitación de beneficios²²⁶ y la opción de recurrir a un procedimiento amistoso para determinar el país de residencia de una persona en concreto;²²⁷ aunque podemos afirmar que esta problemática atañe principalmente a los países que adoptan la interpretación dinámica en la materia.

Por otra parte, en el capítulo anterior se precisó que la interpretación nos permite atribuir un significado, sentido o determinar el alcance de una norma jurídica y que a pesar de la dificultad en la determinación unánime de la naturaleza jurídica a los comentarios existe un consenso respecto a la utilidad interpretativa de los mismos, por lo tanto estos instrumentos solamente pueden ser utilizados, como instrumentos interpretativos, cuando su contenido se constriña estrictamente a tales fines. En contraste en este subcapítulo se señala que a pesar de que muchos de ellos tienen

²²⁵ Cfr. OCDE (2016), Hacer más efectivos..., *cit.*, p. 17.

²²⁶ Cfr. OCDE (2016), Impedir la utilización..., *cit.*, p. 18.

²²⁷ Este último ejemplo formaba parte de una redacción alternativa al artículo 4 del MOCDE, misma que sustituyó la anteriormente acordada hasta antes del modelo de 2008. Cfr. *Ibidem*, p. 77.

éste carácter, no todos los comentarios atienden a dichos fines, por lo tanto, deben ser utilizados con precaución, dado que existe el riesgo de utilizar la explicación de una disposición alternativa sobre algún artículo en concreto basada en una posición distinta a la de las partes contratantes de un convenio en particular.

En el capítulo número dos también se señaló que existe una cláusula de reenvío que nos permite interpretar los convenios que la adopten, pero dicha regla se encuentra limitada a que un término no esté definido dentro del convenio, por lo que cabe preguntarse si es propiamente una regla interpretativa o si se refiere al método de integración jurídica denominado supletoriedad tomando en consideración que la remisión al derecho interno sólo será justificada cuando lo previsto por las disposiciones del convenio resulten insuficientes o sean omisas de tal forma que para dilucidar el significado del término a aplicar resulte necesario acudir a otras normas o por envío directo previsto en el tratado.

Conclusiones

- 1) Entendemos por múltiple imposición a aquél fenómeno que se presenta cuando uno o varios sujetos activos establecen contribuciones equiparables respecto de un mismo objeto a cargo del mismo sujeto pasivo dentro de periodos análogos que puede manifestarse a nivel interno o internacional.
- 2) A pesar de que en nuestro país sigue existiendo el fenómeno de la doble imposición una de las soluciones que más ha contribuido a evitarla es el actual Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.
- 3) Los convenios para evitar la doble o múltiple imposición en el ámbito internacional son el principal instrumento para tratar de paliar sus efectos, sin embargo, han originado nuevos conflictos como puede apreciarse dentro de los informes sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios.
- 4) Desde los primeros modelos de convenio para evitar la doble imposición se ha tratado de evitar la evasión en materia fiscal. Por su parte México ha optado por establecer algunas medidas al respecto en respuesta a un compromiso internacional como miembro de los organismos que han elaborado dichos modelos a pesar de que en la normativa fiscal nacional no se encuentren de forma expresa contemplados se tipifican a los delitos de defraudación y contrabando.
- 5) El principio de aplicación estricta no significa que las disposiciones en materia fiscal no puedan interpretarse, ya que este último es un acto a veces necesario, previo y permitido en la aplicación de las mismas.
- 6) El debate teórico sobre la naturaleza de los comentarios adquiere importancia respecto de su obligatoriedad y aplicabilidad en el tiempo. A

pesar de que ni la doctrina ni los diversos países han aceptado de forma unánime una postura, el consenso radica en que constituyen instrumentos útiles en materia de interpretación.

- 7) El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación de nuestro país clasifica a los comentarios al MOCDE como *soft law* por lo que una de sus características principales es la falta de fuerza vinculante de los mismos, pero que puede atenderse a ellos para confirmar y respaldar la interpretación obtenida.
- 8) El procedimiento amistoso es una figura que permite que las autoridades competentes de los Estados contratantes interpreten una disposición de un convenio; la principal desventaja de este medio de solución de controversias radica en la falta de obligatoriedad de llegar a un acuerdo.
- 9) Considerando las fuentes consultadas y el análisis realizado especialmente en el capítulo tercero sobre el uso dado dentro de los informes finales de las acciones del Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible se desprende que el rol otorgado a los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE no es solamente de carácter interpretativo. La utilización de los comentarios al MOCDE es discrecional para cada uno de los Estados por lo que las recomendaciones contenidas dentro de los mismos y las de la propia organización serán útiles para la interpretación en la medida que cada uno de ellos determine. Sin embargo, dicha utilización debe tomar en consideración que el artículo del convenio se ajuste al texto del modelo o de alguna de las disposiciones alternativas que están contenidas en dichos comentarios con la salvedad de que los apartados que se pretendan utilizar correspondan justamente al texto del convenio a interpretar y teniendo como limitantes las observaciones y/o reservas que los Estados emiten.

BIBLIOGRAFIA

ABOITES AGUILAR, Luis, "Alcabalas posporfirianas. Modernización tributaria y soberanía estatal", *Historia Mexicana*, México, 2001, núm. 2, octubre-diciembre del 2001, <http://historiamexicana.colmex.mx/index.php/RHM/article/view/1321/1183>.

ARATO, Julian, "Subsequent practice and evolutive interpretation: techniques of treaty interpretation over time and their diverse consequences", *Institute for International Law and Justice Emerging Scholar Papers*, Estados Unidos, núm. 20, 2011, <http://iilj.org/wp-content/uploads/2016/08/Arato-Subsequent-Practice-and-Evolutive-Interpretation-2011.pdf>.

ASTUDILLO MOYA, Marcela, *Federalismo fiscal: el caso del estado de Guerrero*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Porrúa, Colección Jesús Silva Herzog, 2002.

B. MARGAIN, Hugo, "Tesis para evitar la doble tributación en el campo internacional en materia del impuesto sobre la renta basada en la teoría de la fuente del ingreso gravable", *Revista de Administración Pública*, México, Año 1956, núm. 3, julio-septiembre de 1956, http://www.inap.mx/portal/images/REVISTA_A_P/rap_3_1956.pdf.

BECKER LORCA, Arnulf, "Universal International Law: nineteenth-century histories of imposition and appropriation", *Harvard International Law Journal*, Estados Unidos, vol. 51, núm. 2, 2010, http://www.harvardilj.org/wp-content/uploads/2010/09/HILJ_51-2_Becker-Lorca.pdf.

BENSON, Nettie Lee, *La diputación provincial y el federalismo mexicano*, Alicante, Biblioteca Virtual Miguel de Cervantes, 2014,

<http://www.cervantesvirtual.com/obra/la-diputacion-provincial-y-el-federalismo-mexicano/>.

BERGVALL, D., et al. (2006), "Intergovernmental Transfers and Decentralised Public Spending", *OECD Working Papers on Fiscal Federalism*, No. 3, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/5k97b11z2hwx-en>.

BLÖCHLIGER, H. and KING, D., (2006), "Fiscal Autonomy of Sub-Central Governments", *OECD Working Papers on Fiscal Federalism*, No. 2, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/5k97b127pc0t-en>.

BLÖCHLIGER, H. and PETZOLD, O., (2009), "Finding the Dividing Line Between Tax Sharing and Grants: A Statistical Investigation", *OECD Working Papers on Fiscal Federalism*, No. 10, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/5k97b10vbnw-en>.

BURGOA TOLEDO, Carlos Alberto, *La interpretación de las disposiciones fiscales. Una nueva visión para su correcta aplicación*, 2ª. ed., México, Dofiscal Editores, 2014.

CALDERÓN AGUILERA, Alejandro H., "¿Son los comentarios al modelo de la organización para la cooperación y desarrollo económicos declaraciones interpretativas?", en Enríquez Rosas, José David (coord.), *Derecho Fiscal Internacional*, México, Editorial Porrúa, Instituto Tecnológico Autónomo de México, 2011.

CALDERÓN CARRERO, José Manuel, *La doble imposición internacional en los convenios de doble imposición y en la Unión Europea*, Pamplona, Aranzadi, 1997, Colección monografías Aranzadi.

CALDERÓN CARRERO, José Manuel, *La doble imposición internacional en los impuestos sobre la renta y el patrimonio y las medidas y métodos para su eliminación*, Coruña, Facultad de Derecho, Universidad de la Coruña, 1996, <https://core.ac.uk/download/pdf/61896390.pdf>.

CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor (coord.), *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, España, grupo Wolters Kluwer, 2008.

CARROLL, Mitchel B., “Development of International Tax Law in the Americas”, *Law and Contemporary Problems*, Estados Unidos, vol. 8, núm. 4, 1941, <https://scholarship.law.duke.edu/lcp/vol8/iss4/11>.

CHAPOY BONIFAZ, Dolores Beatriz, *Finanzas nacionales y finanzas estatales. Mecanismos de conciliación*, 2ª. ed., México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2006, Serie G: Estudios Doctrinales, Núm. 140, <https://www.uv.mx/personal/clelanda/files/2014/09/Chapoy-Bonifaz-Dolores-2006-Finanzas-nacionales-y-finanzas-estatales.pdf>.

CHÁVEZ PONCE, Iván Emmanuel, “Por qué es importante la interpretación de normas fiscales”, *Federalismo Hacendario*, México, núm. 178, <http://132.248.9.34/hevila/INDETECFederalismohacendario/2013/no178/11.pdf>.

DEL ARCO RUETE, Luis, *Doble imposición internacional y derecho tributario español*, Madrid, Ministerio de Hacienda, 1977.

DESIERTO, Diane A., “Necessity and “supplementary means of interpretation” for non-precluded measures in bilateral investment treaties”, *Legal Scholarship Repository*, Estados Unidos, 2014, vol. 31, núm. 3, <https://scholarship.law.upenn.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1128&context=jil>.

ERDŐS, Éva, “Conflicts in the international tax law and answers of the european tax law”, *Currentul Juridic*, Romania, Año IX, núm. 4, 2011, http://revcurentjur.ro/old/arhiva/attachments_201104/recjurid114_11F.pdf.

FLORES ZAVALA, Ernesto, *Elementos de finanzas públicas mexicanas: los impuestos*, 2ª. Ed., México, Estylo, 1951.

GALINDO GARFIAS, Ignacio, *Interpretación e integración de la ley*, México, UNAM, 2006, <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/9/4162/2.pdf>.

GALLE, Brian, “Federal fairness to state taxpayers: irrationality, unfunded mandates, and the “salt” deduction”, *Michigan Law Review*, Estados Unidos, Vol. 106, <http://repository.law.umich.edu/mlr/vol106/iss5/1>.

GALVÁN RIVERA, Flavio, “Interpretación e integración de la ley”, en Serrano Migallón, Fernando (coord.), *Código de Napoleón. Bicentenario. Estudios Jurídicos*, México, Editorial Porrúa, UNAM, 2005, <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/10/4592/3.pdf>.

GIULANI FONROUGE, Carlos M, *Derecho Tributario*, Buenos Aires, LexisNexis, 2003.

GIULIANI, Federico Maria, “La interpretación de los convenios internacionales para evitar la doble imposición sobre las rentas”, en Uckmar Victor (coord.), *Curso de derecho tributario internacional*, 2ª. ed., trad. de Cristian J. Billardi, Bogotá, Temis, 2003, t.1.

GUASTINI, Riccardo, “Interpretación y construcción jurídica”, *Isonomía*, México, núm. 43, octubre de 2015,

<http://www.isonomia.itam.mx/docs/isonomia43/1.%20Guastini%20Iso%2043.pdf>.

HALLIVIS PELAYO, Manuel Luciano, “Interpretación en materia tributaria”, en Ferrer Mac-Gregor, Eduardo y Zaldívar Lelo de Larrea, Arturo (coords.), *La ciencia del derecho procesal constitucional. Estudios en homenaje a Héctor Fix-Zamudio en sus cincuenta años como investigador del derecho*, t. XII: *Ministerio público, contencioso, administrativo y actualidad jurídica*, México, UNAM, Instituto Mexicano de Derecho Procesal Constitucional, Marcial Pons, 2008, <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/6/2564/26.pdf>.

HALLIVIS PELAYO, Manuel Luciano, “Interpretación y aplicación de normas tributarias en México”, *Ars Iuris*, México, núm. 43, <https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/ars-iuris/article/view/2703/2540>.

LANG, Michael y BRUGGER Florian, “The role of OECD commentary in treaty interpretation”, *Australian Tax Forum*, Australia, 2008, vol. 23, https://www.wu.ac.at/fileadmin/wu/d/i/taxlaw/institute/staff/publications/langbrugger_australianforum_95ff.pdf.

LANG, Michael, *Introducción al derecho de los convenios para evitar la doble imposición*, 2ª. ed., trad. de Diego Quiñones, Bogotá, Editorial Temis, Ámsterdam, IBFD, 2014.

LECHUGA TÉLLEZ, Esperanza, et. al., “El sistema nacional de coordinación fiscal”, en Palacios Alcocer, Mariano (coord.), *Federalismo y Sistema Nacional de Coordinación Fiscal*, México, Cámara de Diputados, 2012.

LINDERFALK, Ulf y HILLING, Maria, “The use of OECD commentaries as interpretative aids- the static/ambulatory- approaches debate considered

from the perspective of International Law”, *Nordic Tax Journal*, Polonia, 2015, núm. 1, <https://www.degruyter.com/downloadpdf/j/ntaxj.2015.2015.issue-1/ntaxj-2015-0003/ntaxj-2015-0003.pdf>.

LINDERFALK, Ulf, On the interpretation of treaties. The modern international law as expressed in the 1969 Vienna Convention on the law of treaties, trad. de Peggy Oscarsson, Dordrecht, Springer, 2007, vol. 83, <http://www.corteidh.or.cr/tablas/r32592.pdf>.

LOKKEN, Lawrence y KITAMURA, Yoshimi, “Credit vs. exemption: a comparative study of double tax relief in the United States and Japan”, *Northwestern Journal of International Law*, Estados Unidos, Vol. 30, <https://scholarlycommons.law.northwestern.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1716&context=njilb>.

MANZANAL, Mabel Adelaida, La coparticipación de impuestos en Argentina ¿Un dilema para las actuales propuestas del desarrollo territorial?, *Plan Fénix. Propuestas para el desarrollo con equidad*, Buenos Aires, Universidad Nacional del Litoral, Universidad Nacional de Buenos Aires, 2007, http://www.pert-uba.com.ar/archivos/publicaciones/Manzanal_Plan_Fenix_Libro_SFe_2007.pdf.

MARICHAL, Carlos, “El sistema fiscal del México colonial, 1750-1810”, en Aboites Aguilar Luis y Jáuregui Luis (coords.), *Penuria sin fin: historia de los impuestos en México siglos XVIII-XX*, México, Instituto Mora, <http://carlosmarichal.colmex.mx/finanzas-coloniales/El%20sistema%20fiscal%202005.pdf>.

MERINO JARA, Isaac, Acerca del soft law en materia tributaria, *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, Colombia, núm. 71, diciembre de 2014, http://www.icdt.co/publicaciones/revistas/revista71/Articulo%201/PUB_ICD T_ART_MERINOJARAIsaac_Acercadelsftlawenmateria_RevistaICDT71_Bogota_14..pdf.

MERRILLS, J.G., “Two approaches to treaty interpretation”, *Australian Year Book of International Law*, Australia, 1969, vol. 4, <http://www.austlii.edu.au/au/journals/AUYrBkIntLaw/1969/4.pdf>.

NAVA RODRÍGUEZ, María Angélica, “La interpretación de las disposiciones fiscales o tributarias a través de sus métodos”, *Revista de la Facultad de Derecho de México*, México, vol. 60, núm. 254, <http://historico.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/facdermx/cont/254/art/art13.pdf>.

O’ HEAR, Michael M. y GRAETZ, Michael J., “The “original intent” of U.S. International Taxation”, *Duke Law Journal*, Estados Unidos, vol. 46, núm. 5, 1997, <http://scholarship.law.marquette.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1616&context=facpub>.

OATES, Wallace E. “An essay of fiscal federalism”, *Journal of Economic Literature*, Vol. 37, No. 3, Septiembre de 1999, <http://econweb.umd.edu/~oates/research/fiscalfederalism.pdf>.

RAMÍREZ GÓMEZ, Salvador, “Nuevas tecnologías y fiscalidad: la tributación del comercio electrónico”, *Derecho y Conocimiento: Anuario Jurídico sobre la Sociedad de la Información y del Conocimiento*, vol. 1, 2001, <http://rabida.uhu.es/dspace/bitstream/handle/10272/1559/b1205672.pdf?sequence=1>.

REZZOAGLI, Bruno Ariel, "Ilícitos tributarios. Diferenciación entre evasión, defraudación y elusión fiscal", *Amicus Curiae*, México, año II, núm. 2, http://www.derecho.duad.unam.mx/amicus-curiae/descargas/10_feb_09/ILICITOSpdf.pdf.

RIBES RIBES, Aurora, *Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*, Madrid, EDERSA, 2003, <https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/13287/6/CAP2.pdf>.

ROHATGI, Roy, *Principios de derecho tributario internacional*, trad. de Juan Manuel Idrovo, Legis, 2008.

ROJAS ROLDÁN, Abelardo, "Sistemas de interpretación de la ley. El arte de la interpretación jurídica", *Revista de la Facultad de Derecho de México*, México, núm. 105-106, <https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/rev-facultad-derecho-mx/article/view/27095/24442>.

SERNA DE LA GARZA, José María, *Las convenciones nacionales fiscales y el federalismo fiscal en México*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2004, Serie Estudios Jurídicos, núm. 55.

SONDRE TORP, Helmersen, "Evolutive treaty interpretation: legality, semantics and distinctions", *European Journal of Legal Studies*, Italia, vol. 6, núm. 1, http://cadmus.eui.eu/bitstream/handle/1814/28733/torp_vol6_1_150uk.pdf;jsessionid=BB0A1E295A89CB38D0A6509CC0A8A1F0?sequence=1.

SUNG-SOO, Han, "The harmonization of Tax Treaties and Domestic Law", *Brigham Young University International Law & Management Review*, Estados Unidos, vol. 7, 2011,

<https://digitalcommons.law.byu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1087&context=ilmr>.

UCKMAR, Victor, “Los tratados internacionales en materia tributaria”, en Uckmar Victor (coord.), *Curso de derecho tributario internacional*, 2ª. ed., trad. de Cristian J. Billardi, Bogotá, Temis, 2003, t.1.

VAN DER BRUGGEN, Edwin “Unless the Vienna convention otherwise requires: notes on the relationship between article 3(2) of the OECD model tax convention and 31 and 32 of the Vienna Convention on the law of treaties”, *European Taxation*, 2003, vol. 43, núm. 5, https://www.dfdl.com/wpcontent/uploads/2010/09/Unless_the_Vienna_Convention_Otherwise_Requires_Bulletin_IFD_2003.pdf.

VICENTE ÁVILA, Francisco Javier, “Las lagunas del derecho”, España, Universidad de Salamanca, Febrero de 2017, https://gredos.usal.es/jspui/bitstream/10366/132775/1/TG_VicenteAvila_Lagunas.pdf.

VOGEL, Klaus, “Double tax Treaties and their interpretation”, *Berkeley Journal of International Law*, Vol. 4, 1986, <https://scholarship.law.berkeley.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1039&context=bjil>.

WELLS, Bret y LOWELL, Cym H., “Income tax treaty policy in the 21st century: residence vs. source”, *Columbia Journal of Tax Law*, Estados Unidos, 2013, vol. 5, núm. 1, 2013, <https://ssrn.com/abstract=2380241>.

ZAMUDIO URBANO, Rigoberto, *Sistema tributario en México*, México, Porrúa, 2005.

LEGISLACIÓN NACIONAL

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, México, 2018,
http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1_270818.pdf.

Acuerdo entre el gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el gobierno de los Emiratos Árabes Unidos para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y su protocolo, 2014,
http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5351467&fecha=08/07/2014.

Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición y la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, 2009,
http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5124639&fecha=15/12/2009.

Convención de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, 1960,
<http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/convenciondelaocde.htm>

Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, Organización de las Naciones Unidas, 1969,
https://www.oas.org/xxxivga/spanish/reference_docs/convencion_viena.pdf.

Convenio entre el gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el gobierno de la República de Panamá para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, 2010,
http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5173079&fecha=30/12/2010.

Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de España para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y prevenir el fraude y la evasión fiscal, 1994, http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=4782355&fecha=31/12/1994, y su protocolo, 2017, http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5494360&fecha=18/08/2017.

Código Fiscal de la Federación, 2018, México, <http://www.ordenjuridico.gob.mx/Documentos/Federal/pdf/wo56.pdf>.

Ley de Coordinación Fiscal, México, 2018, http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/31_300118.pdf.

Reglamento del Código Fiscal de la Federación, 2014, México, <http://www.ordenjuridico.gob.mx/Documentos/Federal/pdf/wo93536.pdf>.

Resolución Miscelánea Fiscal para 2018, 2017, México, http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5508788&fecha=22/12/2017.

Anexo 1-A de la Resolución Miscelánea Fiscal, México, 2018, http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5491490&fecha=21/07/2017.

Acuerdo amistoso celebrado entre México y la República de Panamá sobre la interpretación y aplicación del convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta, http://omawww.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Documents/MAPMexico_Panama.pdf.

Acuerdo amistoso entre México y Jersey sobre la aplicación y la interpretación del intercambio de información en materia tributaria,

http://omawww.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Documents/Jersey_espanol.pdf.

LEGISLACIÓN EXTRANJERA

Tratado de paz con Alemania (Tratado de Versalles), 1919,
<https://www.loc.gov/law/help/us-treaties/bevans/m-ust000002-0043.pdf>.

Tratado de paz entre los Aliados, los Poderes Asociados y Hungría, 1920,
<http://www.hungarianhistory.com/lib/trianon/trianon.pdf>.

Constitución Política de la República Federativa de Brasil, 2008, República
Federativa de Brasil
<https://www.wipo.int/edocs/lexdocs/laws/es/br/br117es.pdf>.

Maine Revised Statutes, 2018, Estados Unidos de América,
<http://www.mainelegislature.org/legis/statutes/36/title36ch0sec0.html>.

TESIS AISLADAS Y JURISPRUDENCIA DEL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

Tesis, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Quinta Época, T. XXXII
p. 2176.

Tesis, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Quinta Época, T. CXXX
p. 371.

Tesis, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Quinta Época, T. CXXXI
p. 57.

Tesis 3ª./J.18/91, *Semanario Judicial de la Federación y su gaceta*, Octava Época,
t. VII, abril de 1991, p.24.

Tesis 2ª. CXLII/99, *Semanario Judicial de la Federación y su gaceta*, Novena Época, t. X, diciembre de 1999, p.406.

Tesis 2ª./J.133/2002, *Semanario Judicial de la Federación y su gaceta*, Novena Época, t. XVI, diciembre del 2002, p.238.

Tesis 2a./J.25/2010, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, T. XXXI, Marzo de 2010, p. 951.

Tesis 2ª./J.27/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su gaceta*, Novena Época, t. XXIII, marzo del 2006, p.270.

Tesis P. XXXVI/2009, *Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época, t. XXX, julio del 2009, p. 91.

Tesis: XIV.C.A.J/15, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena época, T. XXVI, Agosto de 2017, p.1180.

Tesis 1ª.CXIV/2013 (10ª.), *Semanario Judicial de la Federación y su gaceta*, Décima Época, libro XIX, t. I, abril del 2013, p.976.

Tesis PC.III.A.J/18ª (10ª.), *Semanario Judicial de la Federación y su gaceta*, Décima Época, libro 32, t. II, julio de 2016, p.1581.

TESIS AISLADAS Y JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA (AHORA TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA)

Tesis VI-P-SS-138, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa*, Sexta Época, No. 18, junio del 2009, p. 150.

Tesis VI-TASS-37, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa*, Sexta Época, No. 19, julio del 2009, p. 305.

Tesis VII-P-SS-432, *Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa*, Octava Época, No. 4, noviembre del 2016, p.472.

JURISPRUDENCIA EXTRANJERA

Crown Forest Industries v. Canada, 1995, <https://scc-csc.lexum.com/scc-csc/scc-csc/en/1271/1/document.do>.

SENTENCIAS.

Amparo en revisión 49/2007. Telesistema Mexicano, S.A. de C.V. 11 de septiembre de 2008. Mayoría de siete votos. Ausentes: Margarita Beatriz Luna Ramos y José de Jesús Gudiño Pelayo. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano y Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo; en su ausencia hizo suyo el asunto José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Juan Carlos Roa Jacobo, Paola Yaber Coronado, Pedro Arroyo Soto, Francisco Octavio Escudero Contreras y Rogelio Alberto Montoya Rodríguez.

Amparo en revisión 264/2007. Cemex, S.A. de C.V. y otras. 11 de septiembre de 2008. Mayoría de siete votos. Ausentes: Margarita Beatriz Luna Ramos y José de Jesús Gudiño Pelayo. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano y Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretarios: Pedro Arroyo Soto, Juan Carlos Roa Jacobo, Francisco Octavio Escudero Contreras, Rogelio Alberto Montoya Rodríguez y Paola Yaber Coronado.

Amparo en revisión 107/2008. Cemex Net, S.A. de C.V. y otras. 9 de septiembre de 2008. Mayoría de nueve votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano y Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Ponente: Sergio A. Valls Hernández. Secretarios: Paola Yaber Coronado, Juan Carlos Roa Jacobo, Francisco Octavio Escudero Contreras, Pedro Arroyo Soto y Rogelio Alberto Montoya Rodríguez.

MODELOS DE CONVENIO

OCDE (2010), *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: versión abreviada*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, <https://doi.org/10.1787/9789264184473-es>.

OCDE (2014), *Model Tax Convention on Income and Capital: Condensed Version 2014*, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en.

OCDE (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

ONU (2011), *Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo: Revisión de 2011*, Naciones Unidas, Estados Unidos, http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_UpdateSp.pdf.

UN (2017), *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries: 2017*, Naciones Unidas, Estados Unidos, http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf.

INFORMES, REUNIONES Y OTROS MATERIALES

Committee of Technical Experts on Double Taxation and Tax Evasion, *Double Taxation and Tax Evasion Report*, Ginebra, Liga de las Naciones, Abril de 1927, https://biblio-archive.unog.ch/Dateien/CouncilMSD/C-216-M-85-1927-II_EN.pdf.

Draft Articles on the Law of Treaties with commentaries, 1966, Yearbook of International Law Commission, vol. II, http://legal.un.org/ilc/texts/instruments/english/commentaries/1_1_1966.pdf.

Fiscal Committee, *London and Mexico Model Tax Conventions Commentary and Text*, Ginebra: Liga de las Naciones, 1946, https://biblio-archive.unog.ch/Dateien/CouncilMSD/C-88-M-88-1946-II-A_EN.pdf.

General Meeting of Government Experts on Double Taxation and Tax Evasion, *Double Taxation and Tax Evasion Report*, Ginebra, Liga de las Naciones, Octubre de 1928, https://biblio-archive.unog.ch/Dateien/CouncilMSD/C-562-M-178-1928-II_EN.pdf.

Naciones Unidas, Asamblea General, “Los acuerdos ulteriores y la práctica ulterior en relación con la interpretación de los tratados: Informe de la Comisión de Derecho Internacional”, A/73/10 (30 de abril a 1 de junio y 2 de julio a 10 de agosto de 2018), <http://legal.un.org/docs/index.asp?path=../ilc/reports/2018/spanish/chp4.pdf&lang=EFSRAC&referer=http://legal.un.org/ilc/reports/2018/index.shtml>.

Naciones Unidas, Asamblea General, “Primer informe sobre los acuerdos ulteriores y la práctica ulterior en relación con la interpretación de los tratados: Informe de Georg Nolte Relator Especial, A/CN.4/660, 19 de marzo de 2013,

<http://legal.un.org/docs/index.asp?symbol=A/CN.4/660&referer=http://legal.un.org/cod/&Lang=S>.

Naciones Unidas, Comité de Expertos en Cooperación Internacional en Asuntos Fiscales” Revision of the manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties” E/C.18/2011/CRP.11, (19 de octubre de 2011), *http://www.un.org/esa/ffd/tax/seventhsession/CRP11_Introduction_2011.pdf*.

OCDE (2013), Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, OECD Publishing, Paris, *<https://doi.org/10.1787/9789264201224-es>*.

OCDE (2013), Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, OECD Publishing, Paris, *<https://doi.org/10.1787/9789264207813-es>*.

OCDE (2015), Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, *<https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>*.

OCDE (2015), Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, *<https://doi.org/10.1787/9789264241138-en>*.

OCDE (2016), Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales, Acción 15 - Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, OECD Publishing, Paris, *<https://doi.org/10.1787/9789264267435-es>*.

OCDE (2016), Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias, Acción 14 – Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264258266-es>.

OCDE (2016), Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales, Acción 6 – Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264257085-es>.

OCDE, Glossary of tax terms, <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>.

United States, Congress, Joint Committee on Internal Revenue Taxation, economic and financial commission report on double taxation submitted to the financial committee by professors Bruins, Einaudi, Seligamn and Sir Josiah Stamp, *Legislative history of Unites States tax conventions, Estados Unidos*, United States Government Printing Office, 1962, vol. 4, <https://babel.hathitrust.org/cgi/pt?id=mdp.39015023071304;view=1up;seq=19>.