



# Relevancia del Modelo de Convenio de la ONU y sus comentarios en la aplicación e interpretación de los tratados fiscales firmados por México

96

A partir de la intensa actividad de las autoridades fiscales en el mundo, incluida la de nuestro país, motivadas y fortalecidas en gran medida por el plan de acción para evitar y combatir estrategias que tienen por objeto “la erosión de la base y el traslado de utilidades” –Plan *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS)–, resulta por demás importante que las empresas mexicanas apliquen de manera correcta los beneficios fiscales contenidos en los tratados firmados por México en materia fiscal, ya que de lo contrario su aplicación está inmersa en un ambiente de riesgo o posibles contingencias fiscales ante el inminente hecho de una revisión por parte de las autoridades fiscales nacionales



C.P. David Ruíz Enríquez,  
Socio del Área Fiscal de  
Garrido Licona y Asociados

## ANTECEDENTES

Con el transcurso de los años y a partir de que nuestro país decidió iniciar la negociación de su red de tratados fiscales (comienzos de la década de los años noventa), las autoridades fiscales y, sobre todo, las judiciales en México han tenido que fijar posturas relacionadas con aspectos importantes respecto a la manera y forma en que se deben aplicar e interpretar sus tratados.

Esto va desde esclarecer el nivel jerárquico de los tratados internacionales en el sistema jurídico mexicano, concluyendo que se ubican por encima de las leyes federales –incluida la Ley del Impuesto sobre Renta (LISR)– y, en segundo plano, respecto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), hasta definir que los Comentarios al Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, emitidos por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) (Modelo de Convenio de la OCDE), son una fuente de interpretación de las disposiciones de los tratados fiscales que se celebren por parte de nuestro país con base en este modelo.

En este orden de ideas, resulta necesario, como se ha planteado anteriormente, tomar en cuenta, para la aplicación e interpretación de los tratados fiscales celebrados por México, el Modelo de Convenio de la OCDE y el Modelo de la Organización de las Naciones Unidas (ONU) (Modelo Convenio de la ONU), lo cual conlleva a analizar las recomendaciones y comentarios de ambos modelos. Cabe señalar que hay 61 tratados fiscales firmados por nuestro país.

Para tener elementos que permitan discernir el papel del Modelo de Convenio de la ONU y sus comentarios, es necesario considerar la injerencia de este en México, como el Modelo de Convenio de la OCDE, por lo que doy pie a cada uno de ellos.

## ANÁLISIS

### Modelo de Convenio de la OCDE

La OCDE es un organismo internacional, el cual, conforme a la convención que lo rige, tiene por objeto promover políticas de expansión de la economía y del empleo, enfocadas en lograr un aumento del nivel de vida en los países miembros, manteniendo la estabilidad financiera para contribuir al desarrollo de la economía mundial; además, busca coadyuvar a una sana expansión de la economía entre sus Estados miembros.

En este tenor, la OCDE elaboró el Modelo de Convenio, el cual es fruto de los países industrializados del mundo y tiene por objeto en su origen eliminar la doble imposición y evitar la evasión fiscal, además de permitir, entre otros, el acreditamiento o reconocimiento de exenciones, el tratamiento preferencial de tasas en ciertos tipos de ingresos, así como establecer límites a la potestad tributaria en los Estados miembros que basen sus convenios fiscales en dicho modelo.

Al respecto, cabe mencionar que el Modelo de Convenio de la OCDE se acompaña de una explicación, mejor conocida como Comentarios al Modelo de Convenio, los cuales definen los alcances y efectos de cada uno de los artículos de este.

A través del Modelo de Convenio, los Estados miembros logran un parámetro y una uniformidad cuando negocian sus respectivos convenios fiscales; esto, teniendo en cuenta las reservas y/o comentarios que hubieran formulado a dicho modelo y/o a sus comentarios, según se trate.

Lo anterior es relevante, ya que México, al incorporarse a la Convención de la OCDE, aceptó sus obligaciones como miembro de esta, lo cual se formaliza a través del decreto promulgatorio de la declaración de

... es claro el compromiso de México de poder adoptar y/o negociar sus convenios tributarios de acuerdo con el Modelo de Convenio de la OCDE en caso de que así lo considere o cuando así dicte su política tributaria.

México sobre la aceptación de dichas obligaciones, publicado en el DOF del 5 de julio de 1994.

Conforme a lo expuesto, es claro el compromiso de México de poder adoptar y/o negociar sus convenios tributarios de acuerdo con el Modelo de Convenio de la OCDE en caso de que así lo considere o cuando así dicte su política tributaria.

En relación con esto, es importante recordar que, en las negociaciones bilaterales, los Estados pueden tener ciertos intereses específicos que pudieran apartarse de lo señalado en el Modelo de Convenio, por lo que, en dado caso, se tendrían artículos pactados que podrían no corresponder a los del Modelo de Convenio de la OCDE, de modo que tampoco sus comentarios serían aplicables en esa parte específica.

### Modelo de Convenio de la ONU

El Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas (Ecosoc, por sus siglas en inglés) en su resolución 1273 (XLIII), adoptada el 4 de agosto de 1967, reconoció el deseo de alentar la celebración de tratados tributarios bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo. Lo anterior llevó al secretario general de la ONU a establecer, en 1968, al Grupo Ad Hoc de Expertos en Tratados Tributarios entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo (Grupo Ad Hoc de expertos).

En 1980, como resultado de las deliberaciones del Grupo Ad Hoc de expertos, la ONU publicó el Modelo de Convenio de la ONU.

Este modelo representa un compromiso entre el principio de fuente y el principio de residencia, aunque da mayor peso al primero que el Modelo de Convenio de la OCDE.

Cabe apuntar que el Modelo Convenio de la ONU no tiene el propósito de ser normativo, sino que busca dar a los responsables de la toma de decisiones la información necesaria con el fin de atender las consecuencias desde diferentes enfoques para la situación específica de sus países.

Al respecto, las disposiciones del Modelo de Convenio de la ONU no son ejecutables por sí mismas, además de que no son vinculantes y no deben interpretarse como recomendaciones formales de la ONU, sino que más bien tienen como propósito facilitar la negociación, la interpretación y la aplicación práctica de los tratados bilaterales en sus disposiciones.

Hay que señalar que México firmó la Carta de las Naciones Unidas el 26 de junio de 1945 y fue admitido como miembro de dicha organización internacional el 7 de noviembre de ese mismo año. Dentro del seno de la ONU, se encuentra el Ecosoc, el cual es un órgano encargado de coordinar la labor económica y social de la ONU, así como de las instituciones y organismos especializados que conforman el sistema de la misma; está compuesto por 54 miembros elegidos por la asamblea general de la ONU, entre los que se halla México.

Dentro de las funciones y los poderes del Ecosoc, se encuentra la de servir de foro central para el examen de los problemas económicos y sociales y la elaboración de recomendaciones de políticas dirigidas a los Estados miembros y al sistema de la ONU; así como la de realizar o iniciar estudios, informes y recomendaciones sobre cuestiones de índole económica, social, cultural, educacional, de salud y asuntos conexos, entre otros.

En 1967, el Ecosoc reconoció su deseo de alentar la celebración de tratados tributarios bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo, logrando

con ello, en 1968, el establecimiento del Grupo Ad Hoc de expertos y la publicación, en 1980, del Modelo de Convenio de la ONU.

En este contexto, el Modelo de Convenio de la ONU, al igual que el Modelo de Convenio de la OCDE, tal y como se abordó previamente, se vuelven un referente para México al momento de negociar sus convenios fiscales, lo cual depende de los fines y de la política fiscal que persiga nuestro país, así como de la tradición jurídica internacional al momento de esa negociación.

Ahora bien, para explicar la importancia de tomar en cuenta el Modelo de Convenio de la ONU en la aplicación e interpretación de los tratados fiscales de México, utilizaré el ejemplo del artículo 13 (ganancias de capital), en particular el párrafo que regula el derecho de gravar las acciones emitidas por una empresa residente en México. En especial, abordaré el tratado fiscal celebrado entre México y los Estados Unidos de América (EUA), que dicho sea de paso vale la pena destacar que este país, como parte de su política económica y tributaria, posee su propio modelo fiscal (Modelo de los EUA).

En el siguiente cuadro, se puede observar lo acordado en el tratado entre ambos países, el cual incluye un párrafo de gravamen que no existe en el Modelo de Convenio de la OCDE ni en el Modelo de los EUA, pero sí en el Modelo de Convenio la ONU:

Tratado fiscal entre México y los EUA (artículo 13, párrafo 4)	Modelo de Convenio de la OCDE y Modelo de los EUA	Modelo de Convenio de la ONU (artículo 13, párrafo 5)
<p>4. Además de las ganancias que pueden someterse a imposición de conformidad con las disposiciones de los párrafos anteriores del presente Artículo, las ganancias obtenidas por un residente de un Estado Contratante por la enajenación de acciones, participaciones u otros derechos en el capital de una sociedad, u otra persona moral residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado Contratante cuando el percceptor de la ganancia ha detentado, directa o indirectamente, durante un periodo de doce meses anteriores a la enajenación, una participación de al menos el 25 por ciento en el capital de dicha sociedad o persona moral. Dichas ganancias se consideran provenientes de este otro Estado en la medida en que sea necesario para evitar la doble imposición.</p>	<p>No existe este párrafo</p>	<p>5. Las ganancias que no sean las enumeradas en el párrafo 4, percibidas por un residente de un Estado contratante a raíz de la enajenación de las acciones de una sociedad que sea residente del otro Estado contratante, podrán gravarse en ese otro Estado si el enajenante, en cualquier momento durante el período de 12 meses anteriores a dicha enajenación, tuvo una participación directa o indirecta de al menos el ___% (el porcentaje se determinará mediante negociaciones bilaterales) en el capital de esa sociedad.</p>

Por otro lado, los Comentarios al Modelo de Convenio de la ONU, respecto al párrafo 5 del artículo 13 (ganancias de capital) señalan lo siguiente:

*Algunos países sostienen que un Estado contratante debería tener derecho a gravar las ganancias procedentes de la venta de acciones de una sociedad residente en ese Estado, con independencia de que la venta se realice dentro o fuera de él. **Sin embargo, se reconoce que por razones administrativas ese derecho se debe limitar a la venta de acciones de una sociedad en cuyo capital el vendedor tuviera directa o indirectamente una participación importante en cualquier momento durante el período de 12 meses anterior a la venta. En este contexto, se entiende por “período de 12 meses”***

**el período que comienza un año civil antes de la fecha de la venta y que termina en el momento de la venta. La determinación de lo que se considera una participación importante se negociaría en conversaciones bilaterales, en las que se convendría en un porcentaje.**

*En el presente párrafo se prevé la aplicación de impuestos a las ganancias procedentes de la venta de acciones contemplada en el párrafo anterior, pero se excluyen las ganancias resultantes de la venta de acciones a las que se aplica el párrafo 4 del artículo 13 de la Convención. **De la redacción del párrafo se desprende claramente que las ganancias procedentes de la venta de cualquier cantidad de acciones se pueden gravar en el Estado en que la sociedad es residente siempre que la***

... para la interpretación de los tratados hay que atender al sentido corriente de los términos, el contexto, el objeto y fin del tratado, y el no menos importante principio de la buena fe.

**participación de ésta en el capital accionario haya sido sustancial en cualquier momento durante el período de 12 meses que precede a la venta. Se determina si esa participación ha sido sustancial de conformidad con el porcentaje acordado en las negociaciones bilaterales pertinentes.** En consecuencia, aun cuando una participación sustancial se enajene a través de varias transferencias de un número más reducido de acciones, el derecho de gravar con impuestos concedido por el párrafo seguirá siendo aplicable si las acciones transferidas se vendieron en cualquier momento durante el período de 12 meses.

(Énfasis añadido.)

100

De la cita anterior, se puede observar la política tributaria de México en gravar la enajenación de acciones bajo estas circunstancias, lo cual ha venido sucediendo en los tratados fiscales firmados por nuestro país.

En cuanto a los EUA, en la explicación técnica del tratado fiscal con México, se señala, en lo referente al artículo 13, párrafo 4, que se permite a nuestro país gravar la enajenación de acciones que representen al menos el 25% del capital de la empresa mexicana; esto es, se acepta esta regla de gravamen, privilegiando la fuente mexicana claramente influenciada por el Modelo de Convenio de la ONU.

Es oportuno retomar dos aspectos para reflexionar sobre la aplicación de los Comentarios al Modelo de Convenio de la ONU, en la interpretación de los

tratados fiscales firmados por México: **(i)** ¿cómo se consideran bajo la Convención de Viena?, y **(ii)** ¿podrían ser una fuente de interpretación de las disposiciones de los tratados fiscales que se celebren por parte de nuestro país con base en este modelo, esto a la luz del pronunciamiento emitido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN)?

Para el primer caso, si se toma en cuenta que el Modelo de Convenio de la ONU ha sido reconocido como herramienta de negociación por parte de nuestro país en sus tratados fiscales internacionales y que la ONU ha emitido una serie de trabajos alrededor de su modelo, como los comentarios al mismo, es difícil negar que resulten aplicables los principios básicos establecidos en el artículo 31, párrafo 1, de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, relativos a que para la interpretación de los tratados hay que atender al sentido corriente de los términos, el contexto, el objeto y fin del tratado, y el no menos importante principio de la buena fe. Se debe tener presente que estos principios fueron el resultado de desarrollar y codificar las reglas en materia de interpretación de los tratados.

Para el segundo caso, es fundamental citar el pronunciamiento de nuestra SCJN en la tesis identificada como:

**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.**

*(Énfasis añadido.)*

Este precedente es por demás importante para la reflexión sobre la aplicación de los Comentarios al Modelo de Convenio de la ONU en la aplicación e interpretación de los tratados fiscales de México, ya que –como se ha venido planteando– la ONU, como organización internacional de la cual nuestro país es miembro, también ha emitido sus comentarios a través de los que da la explicación del contenido de los artículos de su modelo (véase el caso del numeral 13, párrafo 5, antes expuesto) y más allá de que la propia SCJN en su análisis reconoce que el Modelo de Convenio de la OCDE nos es la única ni la principal forma de acercarse al contenido de las disposiciones de los tratados que concretamente celebre México.

En adición a este precedente, no debe perderse de vista lo dispuesto por el artículo 32 de la Convención

de Viena sobre el Derecho de los Tratados, al señalar que podrá acudir a medios complementarios de interpretación como lo son, entre otros, las circunstancias de su celebración, únicamente si el resultado de la interpretación, conforme al numeral 31 de la propia convención, es ambiguo, no claro o absurdo e irrazonable.

## CONCLUSIONES

Resulta necesario voltear a ver el Modelo de Convenio de la ONU y sus comentarios para la correcta aplicación de los tratados fiscales firmados por México, ya sea porque han sido utilizados en la celebración de los mismos o porque son una ley suave como lo reconoce nuestra SCJN y, más que nada, porque la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados así lo permite y exige. Obvio, habrá que sumar a este análisis la lectura del Modelo de Convenio de la OCDE y sus comentarios al momento de efectuar una correcta interpretación de dichos tratados fiscales.

Es un hecho que la ONU ha mostrado un interés en ser protagonista ante los avances que por su parte ha venido gestando la OCDE, por ello debemos estar atentos a los estudios y análisis que la ONU dé a conocer de tiempo en tiempo, como lo son las actualizaciones a su modelo y, por su puesto, al documento publicado el pasado 8 de agosto denominado “Promotion of inclusive and effective international tax cooperation at the United Nations”, que se encuentra en calidad de versión no editada, del cual se destaca, entre otros, la propuesta de una convención fiscal multilateral que permita reconocer la realidad de naciones que están en desventaja ante países desarrollados.

Decidí escribir al respecto, ya que hace algunos días me encontraba en el transcurso de una reunión con un grupo de expertos fiscales, en donde se analizaba y discutía con fervor una jurisprudencia recientemente emitida por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA) de nuestro país. Las opiniones de los ahí presentes cada vez se tornaban más interesantes e iban desde las cuestiones básicas en la aplicación de tratados hasta la manera en que, en México, los tratados internacionales han sido incorporados en nuestro sistema jurídico; y en el entusiasmo de esta discusión me dispuse a abordar este tema. •