

CAPÍTULO XVI  
EL USO DE *SOFT LAW* EN LA INTERPRETACIÓN  
DE CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE  
IMPOSICIÓN EN MÉXICO

Gabriela RÍOS GRANADOS\*

SUMARIO: I. *Prólogo*. II. *Introducción*. III. *Principio pro personae en materia tributaria internacional*. IV. *El soft law como criterio interpretativo de los CDIs*. V. *Conclusiones*.

I. PRÓLOGO

La doctora Sonia Rodríguez Jiménez además de haber sido una prolífica investigadora del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, fue una gran amiga de quien tengo gratos recuerdos. Fue una mujer muy sensible y simpática, de pocas amistades pero sinceras. Casualmente teníamos intereses comunes pero nunca nos gustaron las mismas disciplinas del derecho, es por eso que no escribimos algo en coautoría, aunque en más de una ocasión yo la invitaba a moderar mis mesas sobre derecho tributario o las de internacional tributario. Viajes de trabajo tuvimos muchos, también llegamos a pasar año nuevo juntas en mi casa de Cuernavaca. Mi amistad con Sonia fue entrañable, por eso cuando me enteré de su fallecimiento por una llamada que me hiciera nuestro amigo en común el doctor Miguel Eraña, sentí desvanecerme en el aire. Fue una noticia muy triste y desoladora. Aunque ya teníamos tiempo de no frecuentarnos, yo siempre me acordaba de ella, de hecho, en esa semana que falleció yo había evocado a Sonia en mi clase de Derecho fiscal en la Facultad de Derecho pues comenté una anécdota de ella con mis alumnos. Miguel Eraña cuando me llamó me comentó que Sonia en diciembre estando en casa de sus padres en España se había acorda-

\* Investigadora de tiempo completo en el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM; doctora en derecho por la Universidad de Salamanca, España.

do de nuestras andanzas por el Instituto. Es por eso que escribo este breve trabajo tratando de ceñirme al título de la obra, pero lo redacto con mucho cariño y con entusiasmo, pues el coordinador del libro homenaje, el doctor Juan Vega fue una persona muy importante en la vida de mi amiga.

## II. INTRODUCCIÓN

En la actualidad los Convenios para Evitar la Doble Imposición (en adelante CDIs), además de sus objetivos principales de distribuir la potestad y la competencia tributarias entre dos Estados soberanos, y de evitar la evasión de las contribuciones, han adquirido mayor relevancia por el intercambio de información internacional que se da entre los distintos países, pues el manejo de información estratégica<sup>1</sup> es el instrumento fundamental para que las administraciones tributarias de todo el mundo logren sus objetivos: recaudar y gestionar los tributos.<sup>2</sup> En dicho sentido, en el Modelo de Convenio de la OCDE el artículo 26 regula el intercambio de información internacional entre las diversas Administraciones Tributarias, y ante el incremento del número de los CDIs,<sup>3</sup> no queda la menor duda que los Modelos de Convenio elaborados por la OCDE<sup>4</sup> y la ONU<sup>5</sup> tienen una fuerte influencia en la confección de dichos convenios.<sup>6</sup> Es así, que como bien in-

<sup>1</sup> Además, el manejo de información estratégica por parte de la administración tributaria ha reducido sus costos; sin embargo, ha aumentado las obligaciones formales para los contribuyentes.

<sup>2</sup> Ríos Granados, Gabriela, “Intercambio de información tributaria internacional como instrumento de control de la elusión y evasión fiscal: alcances y perspectivas”, en Ríos Granados, Gabriela (coord.), *Derecho internacional tributario*, México, UNAM-Porrúa, 2010, p. 225.

<sup>3</sup> De acuerdo con García Novoa ante su proliferación pueden considerarse como una nueva fuente del derecho tributario. García Novoa, César, *El derecho tributario a las puertas del siglo XXI. Retos del futuro*, p. 21.

<sup>4</sup> Según García Prats los modelos surgieron como mecanismos complementarios a los Convenios bilaterales. García Prats, Francisco Alfredo, “Los Modelos de Convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los convenios de doble imposición”, *Crónica Tributaria*, núm. 133, 2009, p. 106. Por su parte, Lara Yaffar, indica que los Modelos de Convenio tienen por objetivo ofrecer los medios para resolver, sobre una uniformidad, los problemas que se plantean con mayor frecuencia en el campo de la doble imposición internacional”. Lara Yaffar Armando, “Interpretación de los tratados para evitar la doble tributación”, en Ríos Granados, Gabriela, *Derecho internacional tributario*, México, Porrúa, 2010, pp. 33 y ss.

<sup>5</sup> Aunque en opinión de García Prats no son en sentido estricto norma jurídica, ni tienen la misión de incorporarse al acervo del derecho internacional. García Prats, Francisco Alfredo, “Los modelos de convenio, sus principios rectores y su influencia sobre los convenios de doble imposición”, *Crónica Tributaria*, cit., p. 106.

<sup>6</sup> *Ibidem*, p. 101.

dica García Prats, nos encontramos ante un entramado de CDI que moldea de forma terminante el ejercicio de la potestad tributaria de sus Estados contratantes.<sup>7</sup> Es así que la creación de los CDI precede a su interpretación y su existencia precede a la actividad interpretativa y aplicativa.

Por otra parte, de acuerdo con la página de internet del Servicio de Administración Tributaria, México ha celebrado 78 Convenios Fiscales<sup>8</sup> entre los que destacan para evitar la doble tributación, para evitar la doble tributación en materia de transporte internacional, en materia de intercambio de información. Ahora bien, dichos convenios internacionales obligan a los Estados firmantes desde su entrada en vigor,<sup>9</sup> aunque su aplicabilidad no coincida con la fecha de entrada en vigor, pues esto deriva del acuerdo de la efectividad de la norma transitoria, y que en ocasiones se requiere implementar la legislación interna. Otro dato importante a destacar, México es miembro de la OCDE desde 1994 y el Consejo de la OCDE emitió una recomendación en el sentido de que las administraciones tributarias sigan el Modelo de Convenio y también los Comentarios de la OCDE. Bajo este paraguas, la administración tributaria mexicana emitió sendas reglas misceláneas en las que indicaban que se deberán interpretar los CDIs conforme al Modelo de la OCDE.

Por otra parte, al lado de dichos Convenios, encontramos los Comentarios vertidos por la OCDE, que tienen la finalidad de uniformar criterios de interpretación a nivel internacional, pero quizá lo más importante, evitar problemas de interpretación y aplicación de los CDIs y con ello reducir el riesgo de ir al arbitraje internacional en materia tributaria.<sup>10</sup> Es así que en este trabajo analizamos la labor del *soft law* como criterio interpretativo de los CDIs.

<sup>7</sup> *Ibidem*, p. 102.

<sup>8</sup> Véase [http://www.sat.gob.mx/sitio\\_internet/informacion\\_fiscal/legislacion/52\\_3558.html](http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/informacion_fiscal/legislacion/52_3558.html).

<sup>9</sup> De acuerdo con Rosas Amandi, un tratado que ha entrado en vigor obliga a los Estados parte y debe ser cumplido debidamente por cada uno de ellos de acuerdo con los principios de verdad sabida y de buena fe guardada —principio de *pacta sunt servanda*—. Esto se traduce en que los Estados parte no podrán alegar la existencia de normas de derecho interno que se opongan a las disposiciones del tratado para dejar de cumplirlo. Rojas Amandi, Víctor M., *Derecho internacional público*, México, Nostra Ediciones-UNAM, Cultura Jurídica, 2010, p. 25.

<sup>10</sup> En 2008 se publicó la nueva versión del Modelo de Convenio de la OCDE y en el artículo 25 se establece el arbitraje como medio para dirigir controversias en la interpretación y aplicación de los CDI. Véase [http://www.fiscus.com.ar/pdfs/modelo\\_ocde\\_update\\_2008.pdf](http://www.fiscus.com.ar/pdfs/modelo_ocde_update_2008.pdf).

### III. PRINCIPIO *PRO PERSONAE* EN MATERIA TRIBUTARIA INTERNACIONAL

Es importante mencionar que en México operó en 2011 una reforma constitucional de gran calado y que en materia tributaria adquiere relevancia pues estuvo direccionada a proteger y ensanchar los derechos humanos. Es así que se reformó, entre otros artículos, el contenido del artículo 1o. de la Constitución federal y que señala: “Las normas relativas a los derechos humanos se interpretaran de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas en la interpretación más amplia”. De tal suerte, que esta norma será la piedra de toque de algunos derechos humanos que no han podido ser justiciables como es el caso de los derechos económicos y sociales engarzándolos con el referido al destino del gasto público. Ahora bien, con esta reforma los operadores jurídicos nacionales deberán nutrirse de normas convencionales en materia de derechos humanos, así como de sus interpretaciones, de normas consuetudinarias internas o internacionales. De esta manera, por ejemplo, la Convención Americana de los Derechos Humanos Pacto de San José de Costa Rica, de la cual México se adhirió el 24 de marzo de 1981 —publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 7 de mayo de 1981— deberá aplicarse cuando se trate de derechos humanos de los contribuyentes.

Bajo el paraguas del principio *pro personae* no importa la prevalencia jerárquica de la norma.<sup>11</sup> Mediante dicho principio se aplica la norma más favorable al contribuyente y menos restrictiva del ejercicio de un derecho, no importando su jerarquía normativa, es así, que en nuestro sistema tributario se incorpora un nuevo paradigma el cual obligará a los operadores jurídicos a aplicar en beneficio del contribuyente la norma que otorgue mayor protección no importando si se trata de la norma constitucional o convencional.<sup>12</sup> Por otro lado, es importante apuntar que en materia tributaria la

<sup>11</sup> Castilla, Karlos, “El principio pro persona en la administración de justicia”, *Cuestiones Constitucionales*, México, núm. 20, enero-julio de 2009, p. 65.

<sup>12</sup> En la sentencia de la CIDH dictada el 16 de noviembre de 2009 en el caso González y otras (Campo Algodonero), en el que se fincó responsabilidad internacional al Estado mexicano por violaciones a los derechos humanos por el homicidio de once mujeres en Ciudad Juárez, se indicó que: “la Corte recalca que el Derecho Internacional de los Derechos Humanos se compone tanto de un conjunto de reglas (las convenciones, pactos, tratados y demás documentos internacionales), como de una serie de valores que dichas reglas pretenden desarrollar. La interpretación de las normas se debe desarrollar entonces también a partir de un modelo basado en valores que el Sistema Interamericano pretende resguardar, desde el “mejor ángulo” para la protección de la persona”, p. 11, [http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec\\_205\\_esp.pdf](http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_205_esp.pdf).

Corte Interamericana de Derechos Humanos (en adelante CIDH) no ha emitido ningún criterio vinculante a México; sin embargo, será necesario estudiar algunas sentencias emitidas por la CIDH en materia tributaria siguiendo el criterio de la SCJN en el caso de Rosendo Radilla,<sup>13</sup> pues a la luz de esta resolución son criterios orientadores, tales como la sentencia de 29 de mayo de 1999 (interpretación de la Sentencia de Reparaciones) resuelta en el caso Suárez Rosero *vs.* Ecuador; la sentencia del 28 de febrero de 2003 (fondo, reparaciones y costas) resuelta en el caso “Cinco Pensionistas” *vs.* Perú. También es cierto que la reforma constitucional no sólo implica la invocación de tratados internacionales en materia de derechos humanos, sino también el control difuso que tendrán que ejercer los órganos jurisdiccionales, por lo que concebimos que no se puede banalizar esta reforma, pues implica un cambio radical dentro de nuestro sistema jurídico y, en particular, de nuestro sistema tributario mexicano.

De tal suerte, que cabe hacerse la siguiente pregunta: ¿será posible que los jueces mexicanos en una controversia para la aplicación e interpretación de los CDIs, podrán hacer una interpretación conforme a tratados internacionales en derechos humanos acorde al principio *pro personae*, esto de acuerdo con el nuevo bloque de constitucionalidad vigente a partir del 2011 en México? Si es afirmativa la respuesta, entonces, deberá hacerse una interconexión entre los conceptos construidos por nuestra doctrina y jurisprudencia, con los confeccionados bajo en ámbito convencional, así como jurisprudencia internacional sobre derechos humanos, todos relacionados con la materia tributaria.

Por otro lado, en los CDIs también se garantizan derechos humanos, como el principio de no discriminación por razón de nacionalidad, o a nivel de la Unión Europea está previsto en el Tratado de la Unión Europea<sup>14</sup> en el artículo 9o. con carácter general, y en el 18 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (antiguo artículo 12 del Tratado de la Comunidad Europea) prevé que: “En el ámbito de aplicación de los Tratados, y sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas en los mismos, se prohibirá toda *discriminación por razón de la nacionalidad*”.<sup>15</sup>

<sup>13</sup> Sentencia del 23 de noviembre de 2009 (excepciones preliminares, fondo, reparaciones y costas). Cuyos hechos se refirieron a la presunta desaparición forzada del señor Rosendo Radilla Pacheco, que habría tenido lugar desde el 25 de abril de 1974, a manos de efectivos del Ejército en el Estado de Guerrero en México.

<sup>14</sup> *Diario Oficial de la Unión Europea*, 30 de marzo de 2010 <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2010:083:0001:0012:ES:PDF>.

<sup>15</sup> Las cursivas son nuestras.

“El Parlamento Europeo y el Consejo, con arreglo al procedimiento legislativo ordinario, podrán establecer la regulación necesaria para prohibir dichas discriminaciones”.<sup>16</sup>

Así, en el artículo 19 (antiguo artículo 13, TCE) sanciona:

1. Sin perjuicio de las demás disposiciones de los Tratados y dentro de los límites de las competencias atribuidas a la Unión por los mismos, el Consejo, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa aprobación del Parlamento Europeo, podrá adoptar acciones adecuadas para luchar contra la discriminación por motivos de sexo, de origen racial o étnico, religión o convicciones, discapacidad, edad u orientación sexual.<sup>17</sup>

De acuerdo con Armando Miranda Pérez la discriminación así como la prohibición de la aplicación desigual de la ley y ante la ley, en una situación donde una persona física o jurídica se encuentra en idénticas condiciones (término de comparación) que otra y sea tratada de manera diferente, es decir, con distinto criterio jurídico. Se trata de una situación amparada por la ley y que deja a las personas o grupos de ellas, incluso Estados, sin la posibilidad de ejercer unos derechos que se reconocen al resto de las personas, grupos o Estados.<sup>18</sup>

Ahora bien, este principio sancionado en los CDIs y a la luz de la reforma constitucional mexicana, se entrelaza con los artículos 1o. y 31, fracción IV,<sup>19</sup> de la Constitución federal, referentes a la igualdad y a la igualdad tributaria, respectivamente.

<sup>16</sup> *Diario Oficial de la Unión Europea*, 30.3.2010. <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2010:083:0047:0200:ES:PDF>.

<sup>17</sup> *Idem*.

<sup>18</sup> Miranda Pérez, Armando, *Fiscalidad indirecta, no discriminación y derecho comunitario*, p. 131, en <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/facdermx/cont/242/art/art7.pdf>.

<sup>19</sup> En reiterados criterios jurisprudenciales se ha indicado que este derecho se refiere a que el legislador no dé un trato diferenciado a dos situaciones de hecho o presupuesto de hecho que debieron haberse regulado de la misma manera o con las mismas consecuencias jurídicas. En todo caso, este trato diferenciado siempre debe obedecer a finalidades avaladas por la Constitución, entre las que cabe mencionar las que derivan de la aplicación de fines extrafiscales, los cuales el legislador confecciona como deducciones, exenciones o aminoraciones o reducciones en la tasa para modificar o incentivar el comportamiento del contribuyente, o al contrario, establece sobretasas o crea contribuciones con fines redistributivos. Sin embargo, desafortunadamente en algunas ocasiones el legislador no motiva objetiva ni adecuadamente la extrafiscalidad en el debate parlamentario, lo significa que no hace un correcto juicio de razonabilidad, en lo que deriva en un trato diferenciado arbitrario y ante esta situación los particulares interponen el juicio de garantías.

EQUIDAD TRIBUTARIA. Implica que las normas no den un trato diverso a situaciones análogas o uno igual a personas que están en situaciones dispares. Jurisprudencia 42/97.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación mexicana para analizar si es constitucional ese trato diferenciado acude a un control de proporcionalidad para saber si ese trato desigual es idóneo o congruente, necesario y proporcional con el fin que se persigue,<sup>20</sup> toda vez de que mediante ésta existe una coli-

TESIS, P. VII/2005 aislada, materia constitucional administrativa, Pleno, SJF y su Gaceta, Novena Época, marzo de 2005, t. XXI, p. 9, Rubro: VALOR AGREGADO. LOS ARTÍCULO 2o. A. FRACCIÓN I, INCISO I) Y 9o., FRACCIÓN III, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN 2003, AL DAR UN TRATO DIFERENCIADO A LOS EDITORES DE REVISTAS, LIBROS Y PERIÓDICOS QUE ENAJENAN DICHOS BIENES, VIOLAN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. “Los citados preceptos, al generar una desigualdad de trato entre sujetos que realizan el mismo hecho imponible, es decir, la enajenación de las publicaciones que editan, sin que exista un motivo objetivo y razonable que lo justifique violan el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que si bien es cierto que el régimen de exención que respecto de la enajenación de revistas prevé el artículo 9o., fracción III, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente en 2003, y el de tasa 0% que en relación con la enajenación de libros y periódicos contempla el inciso i) de la fracción I del artículo 2A del citado ordenamiento legal, tiene como fin común no impactar al consumidor final, también lo es que a sus efectos y consecuencias respecto de los editores de libros, periódicos y revistas son diversos, en tanto que la exención conlleva a la imposibilidad jurídica de acreditar el impuesto al valor agregado que le fue trasladado al producto o distribuidor al adquirir los insumos relaciones con la actividad exenta, con repercusiones directas en los costos de operación y, por ende, es evidente que al excluirse del aludido régimen especial de tasa 0% a los editores de revistas, éstos deberán absorber la respectiva carga impositiva, lo cual no acontece tratándose de editores de libros y periódicos, quienes al tener la obligación de enterar dicho tributo, gozan del beneficio referido, lo que deriva de un trato inequitativo, máxime si se considera que la comercialización de los mencionados productos es similar y que todos ellos comparten el fin de fomentar la actividad cultural por medio de la lectura”.

Debemos recordar que dentro de los fines extrafiscales caben todos los que se fundamentan en cualquier derecho humano o política pública traducida en una ley o decreto presidencial, es así que podemos hablar de beneficios extrafiscales para proteger el medio ambiente, o exenciones extrafiscales para proteger a grupos vulnerables. Para un mayor estudio sobre el tema remítase Ríos Granados, Gabriela, *Control de proporcionalidad*, México, Porrúa, 2009. Giménez Glück, D., *El juicio de igualdad y el Tribunal Constitucional*, Barcelona, Bosch, 2004, pp. 32 y 33.

<sup>20</sup> Tesis XXXII/2004, aislada materia constitucional, Primera Sala, SJFG, Novena Época, diciembre de 2004, t. XX, p. 62. RUBRO: IGUALDAD DE CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL. La igualdad en nuestro texto constitucional constituye un principio complejo que no sólo otorga a las personas la garantía de que serán iguales ante la ley (en su condición de destinatarios de las normas y de usuarios del sistema de administración de justicia), sino también en la ley (en relación con su contenido). El principio de igualdad debe entenderse como la exigencia constitucional de tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, de ahí que en algunas ocasiones hacer distinciones estará vedado, mientras que en otras estará permitido o, incluso constitucionalmente exigido. En este tenor, cuando la Suprema Corte de Justicia de la Nación conoce de un caso en el cual la ley distingue entre dos o varios hechos, sucesos, personas o colectivos,

sión de derechos humanos. En recientes fechas, nuestra Suprema Corte en el estudio de la constitucionalidad del trato diferenciado ha introducido un elemento del derecho colombiano y se conoce como *la doctrina del escrutinio no estricto*. Las características principales de esta teoría son las siguientes:

1) El escrutinio no estricto se refiere al examen no riguroso por parte del órgano jurisdiccional sobre la igualdad que no derive del artículo 1o. de la Constitución Federal, dicho de otra manera, el órgano jurisdiccional hará un estudio profundo sobre las razones que tuvo el legislador para establecer un trato diferenciado siempre y cuando se refiera a “toda discriminación motivada por origen étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias, el estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas”, pues existe una prohibición expresa para realizar este tipo de discriminaciones, lo que ha interpretado la Suprema Corte es que se refiere a una relevante protección o tutela particular a no ser discriminado por los motivos enunciados en el artículo 1o. constitucional.<sup>21</sup>

debe analizar si dicha distinción descansa en una base objetiva y razonable o si, por el contrario, constituye una discriminación constitucionalmente vedada. Para ello es necesario determinar, en primer lugar, si la distinción legislativa obedece a una finalidad objetiva y constitucionalmente válida: el legislador no puede introducir tratos desiguales de manera arbitraria, sino que debe hacerlo con el fin de avanzar en la consecución de objetivos admisibles dentro de los límites marcados por las previsiones constitucionales o expresamente incluidos en ellas. En segundo lugar, es necesario examinar la racionalidad o adecuación de una distinción constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, que exista una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido. En tercer lugar, debe cumplirse con el requisito de la proporcionalidad: el legislador no puede tratar de alcanzar objetivos constitucionalmente legítimos de un modo abiertamente desproporcional, de manera que el juzgador debe determinar si la distinción legislativa se encuentra dentro del abanico de tratamientos que pueden considerarse proporcionales, habida cuenta de la situación de hecho, la finalidad de la ley y los bienes y derechos constitucionales afectados por ella; la persecución de un objetivo constitucional no puede hacerse a costa de una afectación innecesaria o desmedida de otros bienes y derechos constitucionalmente protegidos. Por último, es de gran importancia determinar en cada caso respecto de qué se está predicando con la igualdad, porque esta última constituye un principio y un derecho de carácter fundamentalmente adjetivo que se predica siempre de algo, y este referente es relevante al momento de realizar el control de constitucionalidad de las leyes, porque la norma fundamental permite que en algunos ámbitos el legislador tenga más amplitud para desarrollar su labor normativa, mientras que en otros insta al juez a ser especialmente exigente cuando deba determinar si el legislador ha respetado las exigencias derivadas del principio mencionado.

<sup>21</sup> Rubro: IGUALDAD. CASOS EN LOS QUE EL JUEZ CONSTITUCIONAL DEBE HACER UN ESCRUTINIO ERICTO DE LAS CLASIFICACIONES LEGISLATIVAS (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 1o. DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS).



2) Respecto al escrutinio estricto, el juzgador exigirá al legislador razones fuertes y precisas, es decir, sólidas argumentaciones en las cuales exprese los motivos que le llevaron a establecer la medida legislativa que vulnera el principio de igualdad derivado del artículo 1o. constitucional.

3) De esta manera, se presentan diversas intensidades de escrutinio o examen,<sup>22</sup> desde la débil hasta la fuerte con el objetivo de no vulnerar la libertad del legislador en la configuración de la norma.

4) Es así que la igualdad tributaria merecerá un escrutinio no estricto de acuerdo con esta metodología.<sup>23</sup>

5) Y al hilo de esta argumentación nace el tema de la “motivación reforzada”,<sup>24</sup> que no es sino otra cosa que el legislador cuando altera derechos humanos o bienes considerados relevantes por la Constitución. Deberá razonar si los fines que persigue con la medida legislativa empleada están de acuerdo con la Constitución.

6) En todo caso, el juzgador podrá analizar si el trato desigual o discriminatorio vulnera derechos fundamentales<sup>25</sup> o existen categorías sospechosas,<sup>26</sup> esto con el ánimo de aplicar el escrutinio intenso.

Tesis jurisprudencial 1a./J. 37/2008, emitida por la Primera Sala, en la novena época, consultable en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, t. XXVII, correspondiente al mes de abril de 2008, p. 175.

<sup>22</sup> Rubro: PRINCIPIO DE IGUALDAD. INTERPRETACIÓN DE LA CONSTITUCIÓN A EFECTOS DE DETERMINAR LA INTENSIDAD DEL ESCRUTINIO. Tesis aislada 1a. CII/2010, emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte, en la novena época, consultable en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, t. XXXII, correspondiente al mes de septiembre de 2010, p. 185.

<sup>23</sup> Rubro: ANÁLISIS CONSTITUCIONAL. SU INTENSIDAD A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS DEMOCRÁTICO Y DE DIVISIÓN DE PODERES. Tesis jurisprudencial 1a./J. 84/2006, emitida por la Primera Sala, en la novena época, consultable en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, t. XXIV, correspondiente al mes de noviembre de 2006, p. 29.

<sup>24</sup> Rubro: MOTIVACIÓN LEGISLATIVA. CLASES, CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS. Tesis jurisprudencial P./J. 120/2009, emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, t. XXX, correspondiente al mes de diciembre de 2009, p. 1255.

<sup>25</sup> Rubro: PRINCIPIO DE IGUALDAD. INTERPRETACIÓN CONSTITUCIONAL PARA DETERMINAR SI EN UN CASO PROCEDE APLICAR ESCRUTINIO INTENSO POR ESTAR INVOLUCRADOS DERECHOS FUNDAMENTALES. Tesis aislada 1a. CIII/2010, emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte, en la novena época, consultable en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, t. XXXII, correspondiente al mes de septiembre de 2010, p. 184.

<sup>26</sup> Rubro: PRINCIPIO DE IGUALDAD. INTERPRETACIÓN CONSTITUCIONAL PARA DETERMINAR SI EN UN CASO PROCEDE APLICAR ESCRUTINIO INTENSO POR ESTAR INVOLUCRADAS CATEGORÍAS SOSPECHOSAS. Tesis aislada 1a. CIV/2010, emitida por la Primera Sala, en la novena época, consultable en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, t. XXXII, correspondiente al mes de septiembre de 2010, p. 183.

Por último, es un hecho que en criterios jurisprudenciales sobre igualdad tributaria no se han aplicado tratados internacionales sobre derechos humanos, no obstante, sí se han aplicado doctrinas nacidas en el derecho comparado, como es la expuesta sobre el “escrutinio no escrito”. Al respecto, somos de la idea que también debe aplicarse el escrutinio estricto en el tema de la igualdad tributaria, pues la igualdad se basa en la capacidad contributiva y cuyo pilar al final del día es la “dignidad humana”. Por lo que conviene invocar frente a estos criterios las *convenciones de derechos humanos* que resguardan la igualdad o la no discriminación e incluimos aquellos tratados que no únicamente versen sobre derechos humanos, sino los CDIs que sancionan la no discriminación por motivo de nacionalidad, y que prospectivamente deberán aplicar los operadores jurídicos, como es el artículo 24<sup>27</sup> de la Convención Interamericana de Derechos Humanos; el artículo 26<sup>28</sup> del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y los artículos aplicables al caso concreto sancionados en las siguientes convenciones: Convención Internacional sobre la Eliminación de todas las formas de Discriminación Racial (ONU, Nueva York, Estados Unidos de América, 7 de marzo de 1966); Convención Interamericana para la Eliminación de Todas las Formas de Discriminación Contra las Personas con Discapacidad (OEA, Guatemala, 7 de junio de 1999).

#### IV. EL *SOFT LAW* COMO CRITERIO INTERPRETATIVO DE LOS CDIS

Recordemos que la palabra interpretación proviene del latín *interpretatio*, en cuya raíz *pret* que encontramos en *priest* o *prêtre* y nos evoca la antigua e intensa influencia de la voluntad sacerdotal en nuestra disciplina.<sup>29</sup> Sin lugar a dudas, el lenguaje leído o escrito es instrumento del derecho, por lo que este último trae consigo los mismos problemas de interpretación que presenta cualquier texto escrito, de tal manera, sostenemos siguiendo a Guastini que “la interpretación jurídica que pertenece al género de la inter-

<sup>27</sup> “Artículo 24. Igualdad ante la Ley. Todas las personas son iguales ante la ley. En consecuencia, tienen derecho, sin discriminación, a igual protección de la ley”.

<sup>28</sup> “Artículo 26. Todas las personas son iguales ante la ley y tienen derecho sin discriminación a igual protección de la ley. A este respecto, la ley prohibirá toda discriminación y garantizará a todas las personas protección igual y efectiva contra cualquier discriminación por motivos de raza, color, sexo, idioma, religión, opiniones políticas o de cualquier índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social”.

<sup>29</sup> Margadant S., Guillermo F., *El derecho privado romano como introducción a la cultura jurídica contemporánea*, México, Esfinge, 1983, p. 55.

pretación textual”.<sup>30</sup> Es así, que la interpretación jurídica es uno de los problemas más acuciantes —por no decir uno de los más importantes— del derecho internacional tributario.<sup>31</sup>

Las reglas de interpretación en el sistema tributario mexicano se ciñen a la literalidad de la letra de la ley, de conformidad con el principio de reserva de ley tributaria y cuando ésta es oscura se permite cualquier otro método de interpretación admitido en nuestro derecho.<sup>32</sup> Por otro lado, la interpretación de los tratados internacionales está sujeta a las reglas del derecho internacional público, en particular por la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados y el artículo 31<sup>33</sup> recoge la regla general de interpretación.<sup>34</sup> En derecho internacional se conciben tres escuelas de interpretación de tratados: textual, intención de las partes y teleológica.<sup>35</sup> Además, de estas escuelas, también se reconocen principios de interpretación como el

<sup>30</sup> Guastini, Ricardo, *Estudios sobre la interpretación jurídica*, trad. de Carbonell, Miguel, Gascón Marina, 6a. ed., México, Porrúa-UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2004, p. 1.

<sup>31</sup> Ríos Granados, Gabriela, *Los principios que rigen la interpretación tributaria. El caso de la Ley de Hacienda del Estado de Baja California*, en la “Serie Decisiones Relevantes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación”, México, 2007, p. 56.

<sup>32</sup> Para ver la evolución jurisprudencial en esta materia véase *idem*.

<sup>33</sup> Se transcribe El artículo 31 a continuación:

Artículo 31. Regla general de interpretación.

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

2. Para los efectos de la interpretación de un tratado, el contexto comprenderá, además del texto, incluidos su preámbulo y anexos:

a) Todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado;

b) Todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado.

3. Juntamente con el contexto, habrá de tenerse en cuenta:

a) Todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones;

b) Toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado;

c) Toda forma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes.

4. Se dará a un término un sentido especial si consta que tal fue la intención de las partes.

<sup>34</sup> Havillis Pelayo, Manuel, *Interpretación de Tratados Internacionales Tributarios*, México, Porrúa, 2011, p. 439.

<sup>35</sup> Del Río Yelmi, María del Carmen y García Castillo, Tonatiuh, “Interpretación de tratados”, en Ríos Granados, Gabriela (coord.), *Derecho internacional tributario*, México, 2010, pp. 26 y ss.

de la interpretación restrictiva y el de la interpretación efectiva, este último se refiere al propósito último del tratado.

Aunque en materia internacional tributaria tiene sus particularidades, ya que tiene una complejidad enorme, pues por ejemplo, el uso cotidiano de los Comentarios de la OCDE como criterio hermenéutico con la idea de unificar criterios en la interpretación de tratados internacionales, hace que la interpretación en materia internacional se aparte de otras materias. Además, recordemos que en materia impositiva impera el principio de reserva de ley tributaria relativa sancionado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. De tal manera que se actualiza la idea de que las reglas de la interpretación varían a lo largo de los distintos sistemas legales.<sup>36</sup>

Continuando con nuestra argumentación sobre la interpretación de los CDIs, resulta conveniente hacerse la siguiente pregunta: ¿quién es competente para interpretar los CDIs? En nuestra opinión, son distintos intérpretes como la autoridad hacendaria de cada Estado, el legislador nacional, los particulares que aplican el tratado en el caso concreto, las autoridades jurisdiccionales de los Estados, así como los árbitros *ad hoc* para la resolución de controversias. Por lo que el intérprete juega un papel muy importante, pues podría caer en responsabilidad internacional por violación del tratado internacional y eso conllevaría al pago de sumas importantes de dinero por concepto de indemnización. Por lo que es de total trascendencia que todas las autoridades conozcan las obligaciones que se adquieren con la firma y ratificación de los CDIs.<sup>37</sup>

#### 1. ¿Qué valor tienen los Comentarios emitidos por la OCDE?

De acuerdo con toda la visión panorámica que hemos hecho sobre el tema de la interpretación de los tratados internacionales, conviene situar en el lugar correcto a los *Comentarios* de la OCDE, y en este sentido, no cabe duda que dichos comentarios han conformado el *soft law*, que en opinión de algunos autores españoles<sup>38</sup> son una guía que auxilia para determinar el sentido de los términos y reglas fijadas en el Modelo de Convenio en el momento de aplicación e interpretación de los Convenios de doble imposición. De

<sup>36</sup> *Ibidem*, p. 25.

<sup>37</sup> En caso de colisión de normas internacionales y nacionales, prevalece el derecho internacional. Becerra Ramírez, Manuel, *La recepción del derecho internacional en del derecho interno*, México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2006, p. 22.

<sup>38</sup> García Prats, Francisco Alfredo, *op. cit.*, p. 106.

acuerdo con Rosas Amandi las normas de *soft law* son declaraciones de principios que no resultan obligatorias para las partes, pero sirven para establecer intenciones; en dicho sentido, contienen más obligaciones morales que jurídicas.<sup>39</sup> García Novoa los identifica “como auténticos *backdoors rules* que no vinculan por su fuerza jurídica ya que no son normas imperativas, pero que los Estados deciden aplicar por el prestigio de los organismos que los emiten como la OCDE o la ONU”.<sup>40</sup> Por su parte, Lara Yaffar ha indicado que los Comentarios tienen la finalidad de eliminar al máximo los problemas derivados de la interpretación de las disposiciones de los tratados para evitar la doble tributación celebrados con base en el modelo.<sup>41</sup>

En el contexto mexicano Lara Yaffar sitúa a los Comentarios de la OCDE como el “sentido corriente” de los términos de los tratados fiscales, señala que están dentro de las categorías que deben tomarse en cuenta junto con el contexto y afirma que: “las modificaciones ulteriores a los Comentarios constituyen acuerdos subsecuentes” (inciso a, párrafo 3 del artículo 31 de la Convención de Viena). Dicho especialista considera que los “Comentarios OCDE constituyen el significado especial que las partes quisieron dar a los términos de los tratados para evitar la doble tributación, celebrados de conformidad con el Modelo OCDE (artículo 31, párrafo 4 de la Convención de Viena)”. En suma, Lara Yaffar considera que los “Comentarios OCDE son medios complementarios de interpretación en términos del artículo 32 de la Convención de Viena, toda vez que sirven para confirmar el significado de los términos de los tratados para evitar la doble tributación y, junto con el Modelo, son documentos que integran la base para la conclusión de dichos acuerdos bilaterales”.<sup>42</sup>

Es así que, como se observa, la interpretación de los CDIs deberá nutrirse con los comentarios de la OCDE, así como los principios nacidos en el derecho internacional, tales como los de buena fe,<sup>43</sup> de convalidación o aquiescencia, de impedimento, de protección a las expectativas legítimas. Pero quizá la tarea más ardua del intérprete en la aplicación de los CDIs será analizar el contenido de los comentarios de la OCDE, ya que éstos en sí

<sup>39</sup> Rojas Amandi, Víctor M., *Derecho internacional público*, cit., p. 23.

<sup>40</sup> García Novoa, César, *El derecho tributario a las puertas del siglo XXI. Retos del futuro*, p. 24.

<sup>41</sup> Lara Yaffar, Armando, “Interpretación de los tratados para evitar la doble tributación”, en Ríos Granados, Gabriela, *Derecho internacional tributario*, cit., pp. 33 y ss.

<sup>42</sup> *Ibidem*, p. 35.

<sup>43</sup> “De acuerdo con el principio de Pacta sunt servanda consagrado en el artículo 26 de dicha Convención, establece que todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe”. Lara Yaffar Armando: “Interpretación de los tratados para evitar la doble tributación”, *Derecho internacional tributario*, Ríos Granados, Gabriela, México, Porrúa, 2010, pp. 33 y ss.

mismos no son uniformes, pues pueden contener desde aclaraciones, manifestaciones, definiciones, aplicaciones de reglas, directrices, opiniones. Además, como se verá más adelante, por criterios jurisprudenciales mexicanos, este *soft law* producido no por intervención de la autoridad Estatal, es decir, por el legislador, se tiene que aplicar obligatoriamente por los jueces en la interpretación de los CDIs. Entonces, por la fuerza de la jurisprudencia en México, poco a poco este *soft law* se vuelve norma vinculante e imperativa. A continuación se citan algunos criterios jurisprudenciales que sostienen lo que hemos comentado en este párrafo.

## 2. Criterios jurisdiccionales mexicanos sobre el uso de los Comentarios de la OCDE

DOBLE TRIBUTACIÓN. LOS COMENTARIOS A LOS ARTÍCULOS DEL MODELO DE CONVENIO FISCAL SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO, ELABORADO POR LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICOS (OCDE), NO SON LEY, SINO POSIBLES INSTRUMENTOS DE INTERPRETACIÓN. Los comentarios a los artículos del Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición fiscal no son ley, pues así se desprende del contenido del punto 29 de la introducción a dicho modelo; sin embargo, ello no implica desconocerles su carácter de instrumentos de interpretación respecto de un caso concreto, ya que aun cuando carecen de fuerza para imponer obligaciones a los contribuyentes, sí pueden ser considerados por las autoridades fiscales a fin de interpretar adecuadamente las disposiciones de un convenio elaborado con base en el modelo en cuestión.<sup>44</sup>

DOBLE TRIBUTACIÓN. NATURALEZA JURÍDICA DE LOS COMENTARIOS DEL MODELO DE CONVENIO FISCAL SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO, ELABORADO POR LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICOS (OCDE). Dentro de las obligaciones que México asumió como país miembro de la OCDE, se encuentra la de concluir los convenios bilaterales que en materia de doble imposición celebre con otros países miembros, con base en el Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio, que fue elaborado por el Comité de Asuntos Fiscales de esa organización, con el objeto principal de resolver, sobre una base uniforme, los problemas que con mayor regularidad se presentan en el campo de la doble imposición entre los países que forman parte de tal organismo. Este modelo de convenio se divide en capítulos en los que se contienen los artículos relativos al tema con el que se titula el propio capítulo y, a su vez, cada artículo

<sup>44</sup> Amparo directo 464/2002, Tupperware Products, S. A., 25 de junio de 2003, Tribunales Colegiados de Circuito, Unanimidad de votos, Ponente: Óscar Germán Cendejas Gleason, Secretario: Omar Pérez García, Tesis aislada, Novena época, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, t. XVIII, septiembre de 2003, p. 1373.

cuenta con comentarios formulados por expertos fiscales de los países miembros con el fin de ilustrar o interpretar su contenido. Así pues, los comentarios de mérito constituyen una fuente privilegiada de interpretación de los tratados, porque así se reconoce expresamente en los puntos 28 y 29 de la introducción al Modelo de Convenio de la OCDE, y porque en términos de lo dispuesto en la regla 2.1.13. de la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio fiscal de dos mil, las autoridades nacionales sólo deben acudir a ellos con el único propósito de interpretar los tratados internacionales que México celebre para evitar la doble imposición fiscal; siendo así inconcuso que tales comentarios revisten una naturaleza netamente interpretativa”.<sup>45</sup>

DOBLE TRIBUTACIÓN. LA APLICACIÓN DE LOS COMENTARIOS A LOS ARTÍCULOS DEL MODELO DE CONVENIO FISCAL SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO, ELABORADO POR LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICOS (OCDE), CONSTITUYE UN MÉTODO DE INTERPRETACIÓN AUTÉNTICA. La interpretación auténtica es aquella que deriva de los razonamientos propios del autor del ordenamiento que desde luego se interpreta, por lo que si fue la OCDE la que elaboró el modelo de convenio para evitar la doble imposición internacional entre sus países miembros, y fue esta misma organización la que a fin de establecer un criterio uniforme para la solución de controversias, formuló ex profeso los comentarios como lineamientos de interpretación de las disposiciones del modelo de convenio y de los acuerdos que de éste deriven, se deduce que éstos constituyen el mejor instrumento para aplicar adecuadamente y de manera uniforme las disposiciones de los convenios tributarios que celebren los países de esa organización, 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 propias 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.<sup>46</sup>

DOBLE TRIBUTACIÓN.- APLICACIÓN OBLIGATORIA DE LOS COMENTARIOS AL MODELO DE LA OCDE.- El artículo 35 del Código Fiscal de la Federación permite a los funcionarios fiscales facultados, emitir criterios para la aplicación de las disposiciones fiscales, los cuales, si son publicados en el Diario Oficial de la Federación, derivan derechos para particulares. Así tenemos que si se publicó en el Diario Oficial de la Federación que los Comentarios al Modelo de la OCDE para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal, son obligatorios para las autoridades fiscales en la interpretación de los

<sup>45</sup> *Idem.*

<sup>46</sup> Amparo directo 464/2002. Tupperware Products, S. A., *cit.*, p.1371.

tratados celebrados por México, siempre que sean congruentes con dichas disposiciones y correspondan a las explicaciones técnicas emitidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, éstos podrán ser invocados por los particulares para la debida interpretación y aplicación de los tratados para evitar la doble imposición en los que México sea parte.<sup>47</sup>

DOBLE TRIBUTACIÓN. APLICACIÓN DE LOS COMENTARIOS AL MODELO DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO, CONFORME A LA CONVENCIÓN DE VIENA. La Convención de Viena establece reglas para la interpretación de los tratados internacionales, la cual al haberse suscrito y ratificado por México, se convierte en derecho interno mexicano y consecuentemente, son obligatorias para el juzgador. Por su parte, el artículo 31 de dicha Convención señala, entre otras reglas, que un tratado debe interpretarse de buena fe, en su contexto y teniendo en cuenta su objeto y fin; el contexto comprende, entre otros elementos: a) Todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de su celebración, b) Todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado. Así, en atención al citado precepto, se acepta como uno de los fines de los convenios celebrados entre los gobiernos de los distintos países para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta y el capital, precisamente el de evitar que simultáneamente, dos o más países impongan ese tipo de gravámenes a una persona por un mismo hecho imponible. En virtud de que dichos convenios se pactaron conforme al modelo elaborado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico —OCDE—, los mismos son fuente privilegiada para la interpretación de los tratados referidos y no una norma obligatoria, siempre que los Gobiernos de los residentes en los países, sujetos a controversia, hayan participado en la elaboración de ese instrumento sin formular reserva alguna respecto del comentario de que se trate o del precepto comentado. En consecuencia, si los Estados Unidos de Norte América y México aceptaron el Modelo citado, los comentarios contenidos en él, deben ser atendidos como fuente privilegiada para la interpretación del Tratado celebrado entre ellos para Evitar la Doble Tributación e Impedir la Evasión Fiscal. Lo anterior, es sin perjuicio de que en los casos en que el particular se beneficie de la aplicación de estos comentarios y siempre que se mantengan las disposiciones generales vigentes relacionadas con dicha obligatoriedad, se consideren obligatorios en los términos del precedente cuya voz dice: DOBLE

<sup>47</sup> Juicio de Nulidad No. 100(20)33/97/20328/96.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión del 13 de enero de 1998, por unanimidad de 4 votos con la ponencia modificada. Magistrado ponente: Luis Carballo Balvanera.- Encargado del Engrose: magistrado Rubén Aguirre Pangburn. Secretaria: Lic. Susana Ruiz González, Quinta época, Segunda Sección, No. 80, agosto 2007, p. 51.



TRIBUTACIÓN. APLICACIÓN OBLIGATORIA DE LOS COMENTARIOS AL MODELO DE LA OCDE.<sup>48</sup>

DOBLE TRIBUTACIÓN. BENEFICIARIO EFECTIVO DE LOS INTERESES. El Convenio entre el gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, para Evitar la Doble Imposición en Materia del Impuesto Sobre la Renta y Ganancias de Capital, en su artículo 11, segundo párrafo, establece las tasas impositivas máximas aplicables por el Estado de donde provengan los intereses, cuando el beneficiario efectivo de los mismos, sea residente del otro Estado. Por su parte, el párrafo octavo de los comentarios de la OCDE, al referirse al artículo antes citado, aclara que dicho beneficio únicamente procede cuando entre el pagador y el beneficiario de los intereses no se interponga un tercero, salvo que el usufructuario sea residente del otro Estado signatario. Esto es, la condición de que el receptor de los intereses sea el beneficiario efectivo, tiene por propósito evitar que un residente de un tercer Estado goce de los beneficios del Convenio, percibiendo los intereses por conducto de un agente o designatario, residente de uno de los Estados Contratantes. Así, si atendemos a la ratio legis del “beneficiario efectivo”, podemos concluir que no importa que se interponga un tercero entre el pagador y el beneficiario, siempre y cuando aquél tenga la misma residencia del beneficiario efectivo de los intereses.<sup>49</sup>

## V. CONCLUSIONES

De lo expuesto anteriormente, es necesario reconocer que tanto los Modelos de Convenio como los Comentarios de la OCDE tratan de homogeneizar los criterios interpretativos de los CDIs que regulan los mecanismos para evitar doble imposición de la renta transnacional. Los Modelos de Convenio son una guía para los países en el reparto de la competencia tributaria. En opinión de algunos tratadistas los Comentarios de la OCDE otorgan seguridad jurídica a los operadores jurídicos; sin embargo, nosotros no estamos de acuerdo con esta postura porque en el momento de admitir

<sup>48</sup> Juicio Contencioso Administrativo Núm. 27893/04-17-08-1/366/07-S2-07-02.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión del 26 de junio de 2007, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrada Ponente: Silvia Eugenia Díaz Vega.- Secretario: Lic. José de Jesús González López. Quinta época, Segunda Sección, Publicación: No. 80 Agosto 2007, página: 50.

<sup>49</sup> Juicio de Nulidad No. 100(20)33/97/20328/96.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 13 de enero de 1998, por unanimidad de 4 votos con la ponencia modificada.- Magistrado Ponente: Luis Carballo Balvanera.- Encargado del Engrose: Magistrado Rubén Aguirre Pangburn.- Secretaria: Lic. Susana Ruíz González. Tercera época, Segunda Sección, Publicación: No. 126, junio 1998. Página: 303.

la interpretación dinámica de los CDIs con base en nuevos Comentarios vertidos por la OCDE generan una nueva interpretación sobre los CDIs.

Por otro lado, de acuerdo, con los criterios jurisprudenciales emitidos tanto por el Poder Judicial de la Federación y del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de la República mexicana, se observa que no obstante no forman parte del entramado jurídico que monopoliza el Congreso de la Unión, son obligatorios para las autoridades fiscales cuando interpreten CDIs. Y en caso de colisión de normas del derecho internacional con el nacional, prevalecen las normas de derecho internacional, aunque sean consideradas *soft law*. En nuestra opinión, la interpretación de los CDIs debe estar alimentada primeramente por el artículo 31 de la Convención de Viena, de los principios y escuelas aceptadas en el derecho internacional, y en el último escaño, utilizar los comentarios de la ODCE como criterios de interpretación de los CDIs.