

LOS TRATADOS DE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

Diana Correa

Los tratados de tributación, más conocidos como tratados para evitar la doble imposición, constituyen el medio internacional más eficaz para luchar contra la evasión fiscal, consecuencia desafortunada de una múltiple tributación. En esta working paper analizaremos los principales rasgos de estos tratados que al día de hoy constituyen la red más grande en el mundo de tratados bilaterales, superando los tratados de inversión extranjera, con más de 3000 tratados censados a 2010.

LOS TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Los tratados de doble imposición tienen la particularidad de que la obligación para los Estados de asegurarles carácter de ley interna en sus jurisdicciones respectivas va implícita. Esto es para evitar los problemas que nacen de la clasificación entre los sistemas monistas y dualistas.

El sistema monista no requiere ninguna incorporación del tratado como ley nacional porque se entiende que los instrumentos internacionales son superiores a los de derecho interno. Ej.: Francia, Japón, Luxemburgo, Holanda, Portugal, España, Suiza, y otros monistas que sin ser dualistas exigen un acto formal como Austria, Bélgica, Alemania y USA.

El sistema dualista exige que se incorpore el tratado en el orden jurídico interno por medio de una ley interna, la cual es sujeta a todos los trámites internos para ser ley. Ej.: Australia, Canadá, Dinamarca, India, Israel, Nueva Zelanda, Noruega, Suecia, Reino Unido, Colombia (artículo 224 de la Constitución Política).

FINALIDADES DE LOS TRATADOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

La finalidad mayor de los tratados de doble imposición es, como su mismo nombre lo indica, evitar la doble imposición. Sin embargo, otras finalidades accesorias pueden ser alcanzadas:

- Prevención de la discriminación fiscal.
- Establecimiento de mecanismos de resolución de controversias fiscales.
- Cooperación entre los Estados en materia fiscal para evitar la evasión fiscal y para el cobro de impuestos.

LAS FECHAS EN LOS TRATADOS DE TRIBUTACIÓN

Tres fechas son relevantes en los tratados de tributación internacional:

- Fecha de firma del tratado: esta fecha es la de la conclusión del tratado y es relevante para identificar los impuestos comprendidos por el tratado.
- Fecha de entrada en vigor del tratado: esta fecha es la que se desprende del canje de notas en las que los Estados se informan recíprocamente que ya todos los trámites internos han sido surtidos para que el tratado entre en vigor en cierta fecha.
- Fecha en la que el tratado tiene efecto para cada impuesto abarcado: esta es la fecha del año fiscal que cada Estado tenga prevista en su derecho interno para recaudar los diferentes impuestos y no depende sino de cada Estado.

REPARTICIÓN DE COMPETENCIAS ENTRE LA LEY TRIBUTARIA INTERNA Y LOS TRATADOS DE TRIBUTACIÓN

Entre la ley tributaria interna y los tratados de tributación las competencias son claramente definidas:

TRATADOS DE TRIBUTACIÓN	LEYES TRIBUTARIAS INTERNAS
El tratado no crea impuestos, sólo organiza quien los cobra y prevé mecanismos para evitar el doble cobro. Esto se conoce como principio del efecto negativo de los tratados de tributación.	Solo las leyes internas son las que determinan la creación de impuestos y sus modalidades.
El tratado puede restringir los cobros de impuestos y su monto pero no incrementarlos. Este es el principio de no agravación.	Solo las leyes internas pueden incrementar el valor del impuesto.
Los tratados priman sobre la ley interna y duran más en el tiempo que ésta.	La ley interna se subordina al tratado. Aquella cambia más rápidamente.
Permite que el individuo se acoja al tratado o a la ley, según el más favorable.	Ante la ausencia de tratado, o de una cláusula de salvaguarda en los tratados (i.e. USA), las leyes internas se aplican.

INTERPRETACIÓN DE LOS TRATADOS DE TRIBUTACIÓN

Los tratados de tributación, como cualquier otro tratado, es interpretado a la luz de las costumbres internacionales en la materia, contenidas en la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados, la cual fue incorporada en el derecho colombiano por la Ley 32 de 1985.

La Convención de Viena establece unas reglas generales de interpretación de tratados pero también unos medios complementarios de interpretación.

REGLAS GENERALES DE INTERPRETACIÓN Artículo 31 Convención de Viena
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 éstos 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 **norma 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.

REGLAS COMPLEMENTARIAS DE INTERPRETACIÓN

Artículo 32 de la Convención de Viena

Se podrá acudir a medios de interpretación complementarios, en particular a los trabajos preparatorios del tratado y a las circunstancias de su celebración, para confirmar el sentido resultante de la aplicación del artículo 31, o para determinar el sentido cuando la interpretación dada de conformidad con el artículo 31:

a) deje ambiguo u oscuro el sentido; o

b) conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable.

La Convención de Viena también prevé que los tratados hechos en dos idiomas tendrán el mismo valor, a menos que las Partes prevean que en caso de desacuerdo un idioma prevalecerá sobre el otro.

LOS PRINCIPALES MODELOS DE TRATADO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Los principales modelos de tratado para evitar la doble imposición en el mundo son los de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico - OCDE y el de la

Organización de las Naciones Unidas - ONU. Paralelamente a esos modelos universales, la Comunidad Andina cuenta con su modelo.

MODELO OCDE

Desde la Sociedad de Naciones, en 1929, se están haciendo esfuerzos por identificar a nivel mundial los grandes principios de la fiscalidad internacional. Algunos modelos florecieron producto de estos esfuerzos, como lo fue el Modelo de México y el de Londres, ambos de 1946.

Poco después, apareció en la escena mundial la Recomendación sobre la doble tributación del 25 de febrero de 1955 de lo que hoy en día es la OCDE, que terminó en el establecimiento del Comité Fiscal de la misma entidad en marzo de 1956. En 1963 un proyecto de convenio fue divulgado, el cual fue objeto de múltiples revisiones hasta que en 1977 el Comité de Asuntos Fiscales, sucesor del Comité Fiscal, publicó una nueva versión de convenio. Desde ese entonces, periódicamente se revisa el modelo, con la particularidad de que a partir de 1992 las versiones subsiguientes de Convenio serían completamente evolutivas y dinámicas, tal como lo son las normas fiscales.

MODELO ONU

Por su parte, la ONU promulgó su Modelo de Convenio sobre la Doble Tributación del 15 de octubre de 1980, que fue precedido por el Manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo (el Manual). El Grupo de Expertos de la ONU encargado de estos trabajos fue denominado desde la misma fecha Grupo *ad hoc* de Expertos sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación.

Los nuevos instrumentos financieros, el crecimiento de los paraísos fiscales y a la globalización, así como los esfuerzos de actualización que hacía constantemente la OCDE para atender estas nuevas necesidades, llevó al Grupo *ad hoc* a revisar el Modelo ONU en 1999, cuya publicación fue efectiva en el 2001, y el Manual en 2003.

En el 2004 el Grupo *ad hoc* adquirió el estatus de Comité de Expertos, el cual ha producido la más reciente revisión del Convenio en 2011.

DIFERENCIAS ENTRE LOS MODELOS OCDE Y ONU

Es claro que mientras el modelo OCDE siempre ha estado inspirado en la promoción y protección de la inversión extranjera, sus objetivos han sido favorecer esta última, lo que significa para los Estados que acogen la inversión una renuncia a ciertas prerrogativas en materia tributaria. Esto perjudica a dichos Estados, pues recaudan menos impuestos de los que deberían, pero al mismo tiempo los hace más competitivos y atractivos hacia la inversión extranjera.

El modelo OCDE privilegia el recaudo en el Estado de la residencia, lo que facilita el comercio internacional y el recaudo en los Estados exportadores de capital en detrimento de los Estados que acogen dichos capitales extranjeros. Sin embargo, estos últimos se benefician del hecho que atraen capital e inversionistas extranjeros.

Por el contrario, el modelo ONU, tratando de balancear los impuestos en el país de la fuente y los generados por el país de la residencia, favorece la retención en el primero más que en el segundo, es decir que beneficia a los Estados que acogen la inversión pero los hace al mismo tiempo menos atractivos para la inversión extranjera.

Las prescripciones del Modelo ONU no son de carácter obligatorio ni prescriptivo, tan solo tratan de facilitar la negociación, aplicación e interpretación de los tratados para evitar la doble imposición.

El Modelo ONU está basado en los siguientes criterios. Tratándose del país de la fuente (el país que acoge la inversión), éste reconoce que (i) la renta debe ser gravable sobre una base neta, es decir que se tendrán en cuenta los gastos atribuibles a la obtención de dicha renta de capital extranjero; (ii) la imposición no sea tan elevada de modo tal que no se desalienten las inversiones extranjeras, y en la medida de lo posible, (iii) se creen mecanismos para repartir la renta con el país que exporta el capital, es decir el de la residencia. Tratándose del país de la residencia, el Modelo ONU aconseja que éste cree

mecanismos para evitar la doble tributación como el descuento del impuesto extranjero o las exenciones.

El Modelo ONU prevé también la prevalencia de los tratados fiscales sobre las leyes fiscales internas.

MODELO DEL PACTO ANDINO

Este Modelo fue creado regionalmente en los países andinos (Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú) en 1971 para evitar la doble tributación. Teniendo en cuenta que este Convenio se basa en un régimen territorial, su objetivo consiste simplemente en limitar el derecho de imposición sobre la fuente sin exonerarlo. En realidad, este Modelo ha sido poco utilizado y los países andinos han recurrido seguido a los Modelos OCDE y ONU para negociar y concluir sus tratados para evitar la doble imposición.

A pesar de este modelo, la CAN promulgó su Decisión 578 del 2004, por medio de la cual se estableció un régimen para evitar la doble tributación entre los Estados andinos.

La Decisión Andina del 2004, contrariamente al Modelo OCDE, y ligeramente diferente al Modelo más conciliador de la ONU, prevé que el Estado que puede gravar una renta es el de la fuente independientemente del de la residencia, lo que significa que un residente colombiano que beneficie de una renta obtenida en Bolivia tributará ante este último Estado por ser el de la fuente y no ante Colombia.