

# CÓMO SE DEBE INTERPRETAR UN TRATADO PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN



Los tratados para evitar la doble tributación son herramientas utilizadas por los Estados contratantes con finalidades y características muy particulares, ya que a través de ellos se establece una especie de régimen fiscal especial que será aplicable únicamente a las operaciones internacionales llevadas a cabo por los residentes de ambos Estados.

De esta forma, el tratado fiscal para evitar la doble tributación se vuelve parte de la legislación interna de cada país, ya que al establecer el tratamiento fiscal a la operación de que se trate habrá que acudir tanto a la ley de ISR interna, como al tratado internacional para evitar la doble tributación que se haya celebrado con el país de donde es residente la persona que ha realizado la operación, o bien, donde se ubica la fuente de riqueza respectiva.

Por lo que entonces surge la inquietud en relación a cómo debe ser interpretado el contenido de un tratado internacional para evitar la doble tributación, si es que le aplicarán las mismas reglas de interpretación jurídica que se aplican a la legislación interna o si es necesario acudir a otros métodos o fuentes.

En relación a la interpretación del contenido de tratados internacionales en general, es necesario recordar la existencia de las reglas de interpretación generales que se contienen en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.

Dicha Convención realizada precisamente en la Ciudad de Viena, Austria, tuvo como objetivo el resolver la problemática en la interpretación y aplicación de los tratados internacionales por parte de los sujetos interesados, por lo que en ella se establecieron reglas generales para una uniforme interpretación por parte de cualquier sujeto.

En el caso particular de México, se adhirió a tal Convención el 23 de Mayo de 1969, lo cual fue ratificado por el Senado el 29 de Diciembre de 1972 y publicado en el DOF el 14 de Febrero de 1975.

Por lo que a un tratado internacional para evitar la doble tributación le serían aplicables las reglas de interpretación generales contenidas en dicha Convención ya que las mismas aplican para cualquier tipo de tratado internacional.

Lo anterior se confirma con lo dispuesto en la regla 2.1.32 de la Resolución Miscelánea Fiscal 2024 (RMF 2024), publicada en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el 29 de diciembre de 2023, donde se establece que para la interpretación de los tratados en materia fiscal que México tenga en vigor, se estará a lo siguiente:

I. Conforme a la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, los tratados para evitar la doble tributación que México tenga en vigor, se interpretarán mediante la aplicación de los artículos 31, 32 y 33 de dicha Convención.

II. Conforme a la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, los acuerdos de intercambio de información que México tenga en vigor, se interpretarán mediante la aplicación de los artículos 31, 32 y 33 de dicha Convención.

Por lo que conforme a dicha regla de carácter general, los tratados internacionales en materia fiscal que México tenga en vigor, incluyendo a los tratados para evitar la doble tributación y a los acuerdos de intercambio de información, se interpretarán conforme a lo dispuesto en los artículos 31, 32 y 33 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.

## **REGLA GENERAL DE INTERPRETACIÓN**

El artículo 31 de la Convención de Viena señala la siguiente regla general de interpretación:

I. 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:

- Todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado.
- 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:

- Todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones.
- Toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado.
- Toda forma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes.

En relación con esto, en la mencionada regla 2.1.32 de la RMF 2024, se aclara que se considerará que actualizan el supuesto previsto en el artículo 31, párrafo 3 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, los acuerdos amistosos de carácter general sobre la interpretación o la aplicación del tratado de que se trate, celebrados por las autoridades competentes de los Estados contratantes.

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

Conforme a esto, la interpretación de los tratados internacionales debe ser conforme al texto de los mismos, considerando su objeto y fin, por lo que hay que atenerse al significado de las palabras empleadas ya que representan la expresión auténtica de la interpretación de las partes, por lo que si el texto es claro, no es necesario acudir o tratar de investigar la intención de las partes.

Esto es a lo que arriba el Poder Judicial Federal en la siguiente resolución:

Época: Décima Época

Registro: 2009868

Instancia: Primera Sala

Tipo de Tesis: Aislada

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación

Libro 22, Septiembre de 2015, Tomo I

Materia(s): Constitucional

Tesis: 1a. CCLX/2015 (10a.)

Página: 324

**TRATADOS INTERNACIONALES. SU INTERPRETACIÓN DEBE SER CONFORME AL TEXTO DE LOS MISMOS CUANDO EL SENTIDO DE LAS PALABRAS SEA CLARO Y VAYAN DE ACUERDO A SU OBJETO Y FIN.** De conformidad con el artículo 31, numeral 1, de la Convención de Viena, un tratado internacional debe 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. Así, la interpretación de buena fe de los tratados se concentra en su texto mismo y enfatiza en el significado de las palabras empleadas, esto es, se basa en su propio texto por considerarlo como la expresión auténtica de la interpretación de las partes, por lo que el punto de partida y el objeto de la interpretación es elucidar el sentido del texto, no investigar ab initio la intención de las partes. Así, cuando el significado natural y ordinario de las palabras está claro, 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, por lo que no hay por qué recurrir a otros medios o principios de interpretación.

Amparo en revisión 435/2014. Aventisub II, INC. 6 de mayo de 2015. Mayoría de cuatro votos de los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena, quien formuló voto concurrente. Disidente: Jorge Mario Pardo Rebolledo, quien formuló voto particular. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretario: Ricardo Manuel Martínez Estrada.

Esta tesis se publicó el viernes 04 de septiembre de 2015 a las 10:15 horas en el Semanario Judicial de la Federación.

### **MEDIOS DE INTERPRETACION COMPLEMENTARIOS DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES**

En el artículo 32 de la Convención de Viena se establece que se podrán 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:

- deje ambiguo u oscuro el sentido; o

b) conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable.

Uno de estos medios de interpretación complementarios lo serían los Comentarios a los artículos del "Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio", según se establece en la mencionada regla 2.1.32 de la RMF 2024, donde se precisa que se considerará que actualizan los supuestos previstos en los artículos 31 y 32 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, los Comentarios a los artículos del "Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio", a que hace referencia la recomendación adoptada por el Consejo de la OCDE el 23 de octubre de 1997, tal como fueron publicados después de la adopción por dicho Consejo de la décima actualización o de aquella que la sustituya, así como los Comentarios a los artículos del "Modelo de acuerdo sobre intercambio de información en materia tributaria", elaborado por el "Grupo de Trabajo del Foro Global de la OCDE sobre Intercambio Efectivo de Información", en la medida en que tales Comentarios sean congruentes con las disposiciones del tratado de que se trate.

Tal situación de que los Comentarios al Modelo de Convenio Tributario de la OCDE sea un medio de interpretación a lo que se establece en el convenio respectivo, se justifica por el hecho de que tales comentarios pueden considerarse como una explicación de los artículos contenidos en el convenio y por lo tanto se convierten en una fuente de interpretación de éstos.

Lo anterior según lo manifestado por el Poder Judicial Federal en la siguiente resolución:

Época: Novena Época.

Registro: 166817.

Instancia: Pleno

Tipo de Tesis: Aislada

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo XXX, Julio de 2009 Materia(s): Administrativa

Tesis: P. XXXVI/2009

Página: 91

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.

El Tribunal Pleno, el veinte de mayo en curso, aprobó, con el número XXXVI/2009, la tesis aislada que antecede. México, Distrito Federal, a veinte de mayo de dos mil nueve.

Por otra parte, a estos medios complementarios sólo se podrá acudir cuando la interpretación resultante sea ambigua, oscura o absurda, o bien sea para confirmar el resultado a que se haya arribado, tal y como se concluye en la siguiente resolución de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

Época: Novena Época

Registro: 185294

Instancia: Segunda Sala

Tipo de Tesis: Aislada

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo XVI, Diciembre de 2002

Materia(s): Constitucional, Común

Tesis: 2a. CLXXI/2002

Página: 292

TRATADOS INTERNACIONALES. SU INTERPRETACIÓN POR ESTA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN AL TENOR DE LO ESTABLECIDO EN LOS ARTÍCULOS 31 Y 32 DE LA CONVENCIÓN DE VIENA SOBRE EL DERECHO DE LOS TRATADOS (DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DEL 14 DE FEBRERO DE 1975). Conforme a lo dispuesto en los citados preceptos para desentrañar el alcance de lo establecido en un instrumento internacional debe acudirse a reglas precisas que en tanto no se apartan de lo dispuesto en el artículo 14, párrafo cuarto, de la Constitución General de la República vinculan a la Suprema Corte de Justicia de la Nación. En efecto, al tenor de lo previsto en el artículo 31 de la mencionada Convención, para interpretar los actos jurídicos de la referida naturaleza como regla general debe, en principio, acudirse al sentido literal de las palabras utilizadas por las partes contratantes al redactar el respectivo documento final debiendo, en todo caso, adoptar la conclusión que sea lógica con el contexto propio del tratado y acorde con el objeto o fin que se tuvo con su celebración; es decir, debe acudirse a los métodos de interpretación literal, sistemática y teleológica. A su vez, en cuanto al contexto que debe tomarse en cuenta para realizar la interpretación sistemática, la Convención señala que aquél se integra por: a) el texto del instrumento respectivo, así como su preámbulo y anexos; y, b) todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre las partes con motivo de su celebración o 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; y, como otros elementos hermenéuticos que deben considerarse al aplicar los referidos métodos destaca: 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 su interpretación; y, c) toda norma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes; siendo conveniente precisar que en términos de lo dispuesto en el artículo 32 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados para realizar la interpretación teleológica y conocer los fines que se tuvieron con la celebración de un instrumento internacional no debe acudirse, en principio, a los trabajos preparatorios de éste ni a las circunstancias que rodearon su celebración, pues de éstos el intérprete únicamente puede valerse para confirmar el resultado al que se haya arribado con base en los elementos antes narrados o bien cuando la conclusión derivada de la aplicación de éstos sea ambigua, oscura o manifiestamente absurda.

Amparo en revisión 402/2001. Imcosa, S.A. de C.V. 16 de agosto de 2002. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia; en su ausencia hizo suyo el asunto Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Rafael Coello Cetina.

## **INTERPRETACION DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES EN 2 O MAS IDIOMAS**

En el caso de la interpretación de tratados autenticados en dos o más idiomas, el artículo 33 de la Convención de Viena establece lo siguiente:

1. Cuando un tratado haya sido autenticado en dos o más idiomas, el texto hará igualmente fe en cada idioma, a menos que el tratado disponga o las partes convengan que en caso de discrepancia prevalecerá uno de los textos.
2. Una versión del tratado en idioma distinto de aquel en que haya sido autenticado el texto será considerada como texto auténtico únicamente si el tratado así lo dispone o las partes así lo convienen.
3. Se presumirá que los términos del tratado tienen en cada texto auténtico igual sentido.
4. Salvo en el caso en que prevalezca un texto determinado conforme a lo previsto en el párrafo 1, cuando la comparación de los textos auténticos revele una diferencia de sentido que no pueda resolverse con la aplicación de los artículos 31 y 39, se adoptará el sentido que mejor concilie esos textos, habida cuenta del objeto y fin del tratado.

## **TÉRMINOS O EXPRESIONES NO DEFINIDAS EN LOS TRATADOS INTERNACIONALES**

Conforme al artículo 3.2 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, para la aplicación del Convenio por un Estado contratante en un momento determinado, cualquier término o expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que en ese momento le atribuya la legislación fiscal de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, prevaleciendo el significado atribuido por esa legislación fiscal sobre el que resultaría de otras Leyes de ese Estado.

De esta forma, cualquier término o expresión no definida en el tratado internacional de que se trate, tendrá el significado que la legislación fiscal del Estado le atribuya en ese momento, prevaleciendo tal significado por sobre el que le atribuya otra ley de ese mismo Estado.

## **CONCLUSIONES**

Por lo que de acuerdo a lo anterior, la secuencia de interpretación de los tratados sería la siguiente:

- 1.- Atender a la Convención de Viena:
  - a) Acudir primero a la literalidad del Tratado.
  - b) Posteriormente al contexto (interpretación sistemática).
  - c) Finalmente atender a una interpretación teleológica (objeto y fin del Tratado).
- 2.- Atender al derecho interno (En caso de términos no definidos en el Tratado y que después de aplicar la secuencia anterior no haya sido posible determinarlo).