

DOCUMENTOS

N.I.P.O.: 634-12-034-8

LOS CONFLICTOS DE CALIFICACIÓN EN LOS CDI: COMENTARIOS SOBRE EL *APPROACH* DE LA OCDE

Autor: *José Manuel Castro Arango**

DOC. n.º 15/2012

* Investigador U. Externado de Colombia , candidato a doctor U. Carlos III de Madrid. Este trabajo se ha desarrollado con la financiación de la Universidad Externado de Colombia y dentro de los complementos formativos del Doctorado en Derecho – Programa General de la Universidad Carlos III de Madrid, bajo la tutela del Prof. Dr. Andrés Báez.



INSTITUTO DE
ESTUDIOS
FISCALES

N.B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad de los autores, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN

1. UN PROBLEMA AÚN ESCURRIDIZO

- 1.1. La difusa expresión “conflicto de calificación
- 1.2. Las remisiones: ¿causa o consecuencia de los conflictos de calificación?
 - 1.2.1. El lenguaje común
 - 1.2.2. El art. 3.3 MCOCDE y la cuestión de quien aplica y que se aplica
 - 1.2.2.1. El art. 3.2 como generador del problema
 - 1.2.2.2. El art. 3.2 como solución a los problemas

2. LA BÚSQUEDA DE LA SOLUCIÓN A LOS CONFLICTOS DE CALIFICACIÓN EN LOS MÉTODOS PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

- 2.1. Una constante confusión entre el derecho aplicable, la vinculación de la calificación y la obligación de eliminar la doble imposición
- 2.2. Los límites a la solución basada en el art. 23 MCOCDE
 - 2.2.1. Solucionando conflictos creando otros: la inexistente diferencia entre conflictos de calificación y de interpretación
 - 2.2.2. Las discusiones sobre los conflictos de calificación no solucionados

3. PROPUESTA DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS DE CALIFICACIÓN A PARTIR DEL ART. 3.2

4. CONFLICTOS DE APLICACIÓN VS. CONFLICTOS DE CALIFICACIÓN

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFÍA

RESUMEN

Una revisión de los trabajos que se han referido a los conflictos de calificación permite evidenciar contradicciones desde la determinación del problema, hasta en la elaboración de soluciones de *lege lata*. El *approach* de la OCDE de 1999 ha sido interpretado erróneamente por algunos como una obligación para el Estado de la residencia de respetar la calificación hecha por el Estado de la fuente. A la par, se indica sin exactitud que el informe de las *partnerships* acoge los argumentos y soluciones del *international tax group* de 1996 y que soluciona tanto los conflictos positivos como negativos de calificación. Este trabajo da cuenta de estos problemas y promueve una solución por vía interpretativa del art. 3.2 MCOCDE.

Palabras clave: conflictos de calificación, convenios de doble imposición, doble no imposición y doble exención.

ABSTRACT

There are contradictions in works dealing with conflict of qualification, since the determination of the problem, until the elaboration of solutions of *lege lata*. The approach of the OECD report in 1999 has been misinterpreted as an obligation for the residence State of adopt the qualification made by the source State. At the same time, it is usual to argue that the partnership report adopt the arguments and solutions proposed by the international tax group in 1996, and that the report can solve, as well, negative and positive conflicts of qualification. This article reveals these problems and provides an interpretative solution based in the art. 3.2 MCOCDE.

Key words: conflicts of qualification, double taxation conventions, double exemption and no taxation.

INTRODUCCIÓN

En la práctica del Derecho Tributario Internacional (En adelante DTI), varios ordenamientos jurídicos pueden resultar aplicables a una sola situación. Pensemos en una primera hipótesis el sujeto se ve sometido a una doble imposición por un concurso de normas de dos Estados. En la segunda hipótesis el sujeto no resulta gravado en ninguno de los dos Estados por darse una doble no-tributación (*double non taxation*) por un vacío de normas (Xavier, 2005, pp. 66-67). Como lo reconoce HELMINEN, el Derecho Tributario Internacional contiene varios sistemas legales independientes y separados: los regímenes tributarios domésticos de diferentes Estados, el Derecho Comunitario (Andino o Europeo) y el Derecho Internacional Público (en concreto los tratados internacionales y en particular los convenios de doble imposición). Cada uno constituye un sistema legal distinto y separado, de forma que una operación internacional (*cross-border transaction*) siempre envolverá la interacción de dos o más sistemas legales (Helminen 2010, pp. 31-54). Ello supone que, en principio, para cada uno de los ordenamientos se deba acudir a uno u otro sistema normativo¹, a uno y otros principios y valores, a unas u otras normas de aplicación y, a unas u otras autoridades. Esto hace que la materia sea de enorme complejidad.

No obstante, los ordenamientos suelen establecer normas que eliminan la sobre imposición o normas anti-abuso que restringen las situaciones de baja tributación, cómo es el caso de las normas de transparencia fiscal internacional para eliminar los desajustes temporales, las de precios de transferencia para fijar un valor de mercado, etc. En otras ocasiones, instancias comunitarias han buscado armonizar conceptos y entidades de negocio a fin de solucionar conflictos de atribución e imputación, lo cual, si bien ha representado un avance, es evidente que perviven problemas (Kumar, 2007, pp. 46-49).² Por otra parte, los Convenios Internacionales Tributarios Sobre la Renta y el Patrimonio, conocidos también Convenios de Doble Imposición (en adelante CDI) buscan eliminar la doble imposición, prohibir ciertos tipos de discriminación y evitar la elusión fiscal³, no siendo siempre claro que se busque evitar la doble no-tributación⁴. En relación a la eliminación de la doble imposición, el articulado del CDI comprende normas que buscan desempatar los casos de doble residencia y caracterizar las rentas otorgando poder de gravamen sobre las mismas al Estado de la fuente, de la residencia o de manera conjunta ambos.

Cómo resulta obvio, los elementos de conexión de los tributos, así como las soluciones a la sobre o sub imposición lleva a que los Ordenamientos Jurídicos *interactúen*. La forma más simple ocurrirá cuando una norma interna se refiera al tratamiento tributario recibido en el otro Estado. Así por ejemplo, el Ordenamiento Español prevé, como medida interna, un método para evitar la doble imposición internacional. El art. 31 del Texto Refundido de la Ley de Impuesto de Sociedades (TRLIS) permite a los residentes en España deducir de la cuota el importe del impuesto de naturaleza análoga o similar

¹ Así las cosas, cada sistema normativo da entrada y otorga diversa jerarquía a las disposiciones, por medio de sus normas de reconocimiento. *Vid.* (por Hart; traducción de Carrió, 1992, pp. 125 y ss.).

² P. ejm., la Sociedad Europea, la Sociedad Privada Europea, la sociedad cooperativa europea, los grupos de interés económico. También se ha armonizado el régimen de fusiones y escisiones que puede dar lugar a problemas de atribución. Sin embargo, subsisten problemas de atribución que no son resueltos por este medio. Por ejemplo, todos estos tipos societarios sufren de los conflictos en la determinación de la residencia. Por otra parte, existe el proyecto de Base Común Consolidada.

³ El proyecto de Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante OCDE) de 1963 y el Modelo de Convenio de 1977 contenían una referencia a la eliminación de la doble tributación, la misma que fue suprimida en versiones posteriores por considerar que estos convenios no tenían únicamente dicha finalidad sino otras como prevenir la evasión fiscal y la no discriminación. Aunque, como lo sostienen los propios comentarios al MCOCDE (*Introducción*, Com. 16), en la práctica los convenios tienen como título la referencia a la doble tributación y, en algunos casos, a la prevención de la evasión y elusión fiscal (ed.: OECD, 2010).. En español se encuentra la versión: (Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, 2010). En adelante nos referiremos al referido Modelo de Convenio con las siglas MCOCDE indicando el año de la versión, a falta de mención expresa será la versión en Español del año 2010.

⁴ Respecto de la diferencia entre elusión fiscal internacional y doble no imposición Xavier indica que esta última “se refiere al fenómeno por el cual en las relaciones entre dos o más Estados cuyas leyes tributarias son potencialmente aplicables a una cierta situación de la vida, esta no es efectivamente comprendida por ninguna de ellas.” Puede ocurrir ya sea que estos se encuentren ligados entre sí por tratados tributarios o no lo estén.(Xavier, 2005, pp. 66-69). Una crítica a la semántica de la expresión “doble no imposición” y que realmente se trate de un problema se encuentra en (Ramón Falcón y Tella 2010, pp. 113-114).

al Impuesto de Sociedades, satisfechos en otro Estado. Para la aplicación del art. 31 se debe entonces analizar la ley extranjera como un *dato de hecho*, para determinar si se trata de un impuesto de naturaleza análoga o similar. En este caso, es evidente que puede existir lo que en Derecho Internacional Privado se denomina “*problemas de sustitución*” (Vogel 1997, párr. Introduction 91a), que genere conflictos de clasificación.

Las interacciones entre los ordenamientos toman una relevancia mayor cuando hay una *incorporación* de la norma internacional al Derecho interno (adquiriendo eficacia y validez), o porque una norma de un orden jurídico se *complemente, remita o reenvíe* a una norma o un grupo de normas de otro ordenamiento⁵. Las interacciones pueden dar lugar a lo que denominamos en este trabajo *conflictos de clasificación*, concepto bajo el cual comprendemos todas aquellas situaciones en la cuales existe una sobre imposición –conflicto positivo– o sub imposición –conflicto negativo–, debida a un tratamiento disímil de una renta internacional –conflictos de calificación de rentas–, de un obligado tributario –conflictos de atribución–, del aspecto cuantitativo o del temporal del tributo –conflictos de imputación–. Estos efectos se entienden indeseados en el marco del comercio internacional por ser contrarios a la neutralidad en la importación y exportación de capitales, además en algunos casos pueden estar prohibidos jurídicamente⁶.

El caso típico de incorporación lo representan los CDI o el Derecho Comunitario que, buena parte de las constituciones los reconocen como normas internas. En el caso de los primeros, tras un proceso de ratificación y, de los segundos, por la publicación en el diario oficial comunitario gracias a la aplicación directa y prevalente de que gozan. Los sistemas normativos nacionales de los Estados contratantes/parte se entrelazan cuando existe incorporación. En principio la función de los CDI es limitar o restringir el Derecho Tributario interno. Vogel figurativamente indica que los CDI funcionan como una “plantilla” que se sitúa sobre el derecho interno, de forma que las obligaciones tributarias previstas en el derecho interno en algunas zonas se ven cubiertas por la plantilla y, por tanto, el poder de imposición se ve restringido (Vogel, 1997, p. 56). Quedarán sin embargo zonas en las cuales la plantilla tiene espacios y es ahí donde el derecho interno conservará competencia y libertad para establecer obligaciones tributarias (Lang, 2010, p. 44).

En muchas ocasiones los CDI no eliminan los conflictos de clasificación positivos y negativos, e incluso a veces potencian estos últimos, gracias a las remisiones contenidas en los CDI, aunque también puede ocurrir porque no haya acuerdo sobre la interpretación del CDI o sobre los hechos. Puede tratarse de casos donde el CDI dejó una laguna, simplemente no quiso regular la materia o porque existe una divergencia sobre su aplicación. En los primeros habrá un conflicto de clasificación no prohibido por el DTI, mientras que en el último es posible señalar que existe una imposición contraria al CDI y acudir a los mecanismos de resolución de controversias pues se trata de *conflictos de aplicación de un CDI*⁷. Es frecuente que un CDI opere con dificultades porque cada autoridad de los Estados contratantes está sometida a un ordenamiento jurídico distinto que contiene otras normas, incluso superiores, y preceptos independientes que regulan el proceso aplicativo (interpretación, calificación y cláusulas generales antielusión).

La naturaleza dual que tienen los CDI las más de las veces resulta problemática pues supone una divergencia de ordenamientos jurídicos y de aplicadores. Los CDI son normas válidas desde un punto de vista internacional, lo que implica que su incumplimiento puede acarrear responsabilidad internacional a cargo de quien falte a sus mandatos y a favor del perjudicado siempre que se haya reconocido este último como sujeto de Derecho Internacional. Además, los CDI se encuentran en el ordenamiento internacional junto a otras normas y es posible que sean aplicados por autoridades con el mismo carácter internacional. De otro lado, son generalmente normas reconocidas en los ordena-

⁵ Las remisiones de uno a otro ordenamiento ocurren por ejemplo con las Constituciones que al referirse a los derechos fundamentales remiten al Derecho Internacional de los Derechos Humanos; y de complemento, como los convenios que exigen medidas internas de ejecución como la tipificación de ciertos delitos. La creación del Derecho por parte de un Estado “se manifiesta en una doble esfera, la interna y la internacional, en correspondencia con dos ordenamientos distintos y, en principio, autónomos, el ordenamiento jurídico [nacional] y ordenamiento jurídico internacional. La autonomía y separación entre ambos sistemas deriva del distinto origen de las normas que componen uno y otro.” (González et al, 2008, p. 319).

⁶ (Helminen 2010, p. 39) se refiere a los conflictos de clasificación del DIT dentro de los cuales introduce los conflictos entre los derechos internos, el Derecho de la Unión Europea y los CDI.

⁷ (Ruibal, 2002, p. 138). Esta autora se refiere a estos problemas como de calificación.

mientos internos, donde comparten positividad junto con las demás normas que componen el orden doméstico de los Estados contratantes y son aplicadas por las autoridades públicas (legislativas, judiciales, administrativas) de los Estados parte.

En efecto, los operadores jurídicos al momento de resolver una cuestión hacen un procedimiento de aplicación que requerirá definir que normas son aplicables. En ese punto, tienen que resolver problemas de eficacia y solucionar antinomias. Piénsese en todas aquellas vicisitudes que pueden surgir de las relaciones que tiene un CDI con las normas tributarias internas, con las constituciones o con las demás fuentes del Derecho Internacional Público. Si se tiene en cuenta que quien aplica el CDI es, por lo general, el obligado tributario, y las dos administraciones tributarias de los Estados contratantes revisan y comprueban las declaraciones, es muy posible que se presente una diferencia en la aplicación del CDI en el caso en concreto, de forma que se genere una doble imposición o doble no-imposición. Por ello, el CDI debe ser diseñado guardando una buena técnica legislativa, pues aunque sea un puente entre ambos ordenamientos, su naturaleza dual no siempre permite una única respuesta válida⁸.

La OCDE ha tenido una perspectiva restringida del problema, centrándolo sólo en aquellos casos en que la diferencia verse sobre la *calificación de una renta* y tenga como causa la aplicación de *las leyes internas* de los estados contratantes (OECD, 1999; MCOCDE, 2000). Según esta perspectiva, se ha dicho con vehemencia por algunos, que la calificación dada por el Estado de la fuente resulta ser vinculante en ciertas circunstancias al Estado de la Residencia, debiendo este último eliminar la doble imposición generada por el conflicto. Esta solución parece ser adecuada desde el punto de vista del contribuyente, pero no soluciona los intereses en juego de los Estados contratantes, y porque entre otras cosas no se deriva de la redacción de los arts. 3.2 o 23 MCOCDE. Es más, no son pocos los autores que han estado en desacuerdo con la solución planteada porque, sobre todo, es una posición que genera mayores problemas que los que pretende atacar, al requerir diferenciar entre conflictos interpretativos, sobre los hechos y los de calificación.

A continuación nos proponemos describir las confusiones que existen en torno a los conflictos de clasificación, cuando estos se dan en el marco de un CDI. A tal efecto iniciaremos en el primer apartado describiendo el desacuerdo acerca del problema que se busca atacar y cuál ha sido el papel del art. 3.2 del MCOCDE en esa discusión según los Com. al MCOCDE y la doctrina. Como se expondrá adelante este artículo no puede ser visto como un problema sino como una solución a los conflictos de calificación. En el segundo apartado continuaremos con el estudio de los argumentos de la OCDE para solucionar los conflictos de calificación, esta vez a través del art. 23. En el tercer apartado recapitularemos nuestra posición acerca de ambos artículos del MCOCDE y presentaremos algunos casos que permitirán exponer su puesta en práctica. Finalmente, un cuarto apartado tiene como objeto exponer los alcances del procedimiento amistoso y el arbitraje en la solución a los conflictos de calificación, en especial los negativos.

1. UN PROBLEMA AÚN ESCURRIDIZO

Si se piensa ofrecer una solución a un problema lo primero debería ser entender el por qué ocurre y si es verdaderamente un problema. En estas líneas pretendemos demostrar cómo la especial naturaleza de los CDI y su relación con el derecho interno no es clara y, que con base en esto, el enfoque dado a los conflictos de calificación es contradictorio, pues no hay acuerdo en cuanto a que puede ser un conflicto de calificación y si el art. 3.2 MCOCDE es el origen o la solución a los mismos.

1.1. La difusa expresión “conflicto de calificación”

Las aproximaciones a los conflictos de calificación son variadas. El término calificación es la traducción usual dada por la doctrina en lengua hispana (Rohatgi 2008, p. 95; MCOCDE) a la palabra inglé-

⁸ Por ello, la teoría del Derecho como interpretación de Dworkin carece de aplicación en la fiscalidad internacional pues no podría determinarse claramente un único *órgano de aplicación*, ni mucho menos un solo *ordenamiento jurídico*, ni un solo *contexto histórico y social* que permita inferir principios que den la única respuesta válida. Posición contraria puede encontrarse en: (Rocha, 2009, pp. 105-112)

sa *qualification*⁹ y que incluso algunos han traducido como “cualificación” (Buitrago, 2007, p. 304) sin que este último encuentre perfecto acomodo en el estricto diccionario de la RAE. Es un término que como dice Vogel, ha sido prestado por el Derecho Internacional Privado, pero que en Derecho Tributario Internacional tiene un significado diferente, y no podría ser de otra forma porque los CDI no son normas de conflicto; son normas reparto (Vogel, 1997, p. 52). Para Helminen el término *calificación* tiene una naturaleza inexacta pues es usado de manera amplia y puede prestarse para confundirlo con los problemas del Derecho Privado. Por ello sugiere los términos “conflictos de clasificación” o “conflictos de caracterización”, aunque el sentido en que la autora utiliza la expresión rebasa el ámbito de los convenios (Helminen 2010, pp. 39 y ss.). Coincidimos en que no pueden confundirse los conflictos que pretendemos describir con los del Derecho Internacional Privado, pero dada la extensa doctrina existente que se refiere al fenómeno así, cambiar de denominación solo agregaría más confusión.

Teniendo claro que el significado de la expresión no es el mismo que en el Derecho Internacional Privado, la segunda opción que podemos tomar es definir el conflicto a partir del concepto “calificar” tal como es entendido en la Dogmática del derecho tributario general y la teoría del Derecho. Recordemos que calificar es una fase del proceso aplicativo que supone contrastar los caracteres normativos del presupuesto de hecho con los que son propios del hecho enjuiciado, lo que da lugar a la subsunción de los hechos en el presupuesto normativo previamente interpretado (por todos: Andrés Báez Moreno 2009, p. 36). Así, bajo esa definición, habría un conflicto de calificación de un CDI en sentido amplio cuando los estados disientan sobre la subsunción de un hecho en el presupuesto normativo de una norma del CDI. A primera vista podríamos afirmar que estos ocurrirían por diversos motivos como por ejemplo, que el resultado interpretativo del presupuesto de la norma sea diferente, que los hechos sean valorados de forma distinta o que se considere aplicable otra norma. Ello nos llevaría a no poder distinguir, si fuere necesario, entre los conflictos de interpretación y los de aplicación. Además no se restringirían a un grupo de normas del CDI, sino que se predicarían de todas.

En un sentido similar, pero ya veremos que no idéntico, Sasseville reconoce la existencia de un sentido amplio, según el cual los conflictos de calificación son aquellos casos en que los Estados caracterizan la renta de forma divergente y en consecuencia, aplican diferentes artículos del CDI a un mismo elemento de renta (Sasseville, 2006; Ramos, 2007, p. 26). De esta forma, lo que caracteriza a un conflicto de calificación es su resultado: una distinta clasificación de una renta por parte de los Estados contratantes. Con ello, las diferencias sobre otras normas que no tengan que ver con la clasificación del elemento de renta no encajarían, por lo que quizá no fuera tan amplio como se dice. El mismo autor reconoce que existe un sentido estricto del conflicto, lo cual nos resulta cuanto menos paradójico teniendo en cuenta de que se busca describir aquellas situaciones donde hay varios sentidos posibles de un concepto.

Pero es verdad, la OCDE se ha referido desde el año 1999 a los *conflictos de calificación* en un sentido estricto, si se quiere, más estricto que el que la doctrina ha llamado amplio (OCDE, 1999; MCOCDE). Vistos así, los conflictos de calificación surgen cuando los dos Estados caracterizan una misma renta de forma diferente aplicando así distintos preceptos del CDI, *porque existen diferencias en los derechos domésticos*. Este entendimiento lleva a que los conflictos de calificación sean un problema de determinación de la norma aplicable. En general, la doctrina coincide en afirmar que en un sentido estricto los conflictos de calificación se presentan cuando un CDI utiliza términos que contenidos en los derechos internos de los Estados contratantes, especialmente cuando estos tienen un significado diferente en ambos Estados. El problema es determinar si se toma la definición del Estado A, del Estado B o si se acude a un tercer significado (Vogel 1997, p. 46; Rocha 2009, p. 152; Rohatgi 2008, p. 95). En otras palabras, hay *conflictos de calificación de CDI* cuando existen definiciones diferentes en la Ley interna de los Estados contratantes respecto de un concepto no definido autónomamente en el CDI.

⁹ Respecto a los diversos usos en la doctrina Alemana ver: (Helminen 2010, p. 40) En la doctrina española es importante el esfuerzo de clarificar los conceptos de (Alcalde 2003). Ejemplos de distintos usos del término *qualification* puede verse en (Rocha, 2009, capítulos 4 y 6). Este último autor propone una concepción restringida de los conflictos de cualificación a únicamente las remisiones derivadas de la aplicación del artículo 3.2 MCOCDE. Por su parte, (Chico de la Cámara, 2010, p. 308). Se refiere a los “problemas de calificación” dentro de los cuales habla del problema para determinar la *lex calificandi* que tiene prioridad en la aplicación del convenio.

1.2. Las remisiones: ¿causa o consecuencia de los conflictos de calificación?

1.2.1. El lenguaje común

La construcción de normas internacionales presenta una complejidad inmensa desde el punto de vista de técnica legislativa, fundamentalmente por la necesidad de construir un lenguaje común que permita la eficacia de la regulación y que la aplicación no genere dificultades. La Convención de Viena del Derecho de los Tratados (En adelante CVDT) reconoce, de forma implícita en los arts. 31 y ss, la importancia de contar con un lenguaje común para aplicar el tratado (Pötgens & De Heer, 2012, pp. 54-61).

Para evitar los conflictos de cualificación, la primera idea es que el mismo tratado defina la mayor cantidad de conceptos usados. Ello se plasma en varias definiciones autónomas que hacen los CDI, por ejemplo en los artículos 3.1, 5, 10.3, 11.3, 12.4, entre otros preceptos del MCOCDE. Esto por lo general hará que no se produzca un conflicto de cualificación pues el tratado soluciona por sí mismo el asunto, excluyendo la aplicación del concepto previsto en las legislaciones internas. No hay lugar a dudas que existen limitaciones lógicas a las definiciones, pues no es posible definir todo. De ahí que por más que los CDI se esfuercen por definir autónomamente un concepto habrá un espacio de incertidumbre dentro del cual cabrán los métodos hermenéuticos. Es por lo anterior, que este método de solución es parcial, pues aunque eliminaría en principio los conflictos de calificación, los problemas sobre su entendimiento generan problemas de interpretación (Helminen 2010, p. 46).

Del Derecho Internacional Privado se obtienen algunas ideas que pueden ayudar a solventar los conflictos de calificación en los CDI, como son el de caracterización de acuerdo con el Estado de la fuente, de la residencia o el de *Lex fori*. En los CDI se observan estos tres criterios de remisiones.

Por ejemplo, aquellas referencias al contribuyente (*liable to tax*) y la base imponible (*income*) incorporadas por los CDI se deben entender al Derecho interno relevante de los dos Estados contratantes, por lo general el Estado de la residencia (Lang, 2010, párr. 79). De hecho, el Informe de *partnerships* ha sugerido que cuando haya una diferencia entre los estados para clasificar una *partnership*, “se debería tener en cuenta, como parte del contexto en el cual la convención va a ser aplicada, la forma en la cual un elemento de renta generado en su jurisdicción es tratada en la jurisdicción del contribuyente que solicita los beneficios del tratado como residente.” (OECD, 1999, párr. 53). Esta remisión, que no es claramente deducible del MCOCDE y ha sido criticada pues en estos casos el Estado de la fuente es quien decide en un primer momento el estatus del contribuyente para aplicar los beneficios del tratado (Lang, 2000, p. 39).

Según el criterio de *lex fori*, cada Estado debe aplicar el tratado de acuerdo con la definición de los términos previstos en su propia legislación (Helminen 2010, p.44). En principio, puede decirse que el artículo 3.2 MCOCDE incorpora como ultima *ratio* el criterio de *lex fori* pues indica: “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 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.”

Este criterio trae como beneficio que las autoridades internas apliquen los significados que mejor conocen y más usan, lo cual promueve la seguridad jurídica desde el punto de vista del Estado que aplica el CDI. Al tiempo esta solución puede suponer un no cumplimiento del objeto y finalidad del CDI por cuanto podría producirse una doble imposición ya que ambos Estados aplican el CDI de acuerdo con sus propios conceptos (Ramos, 2007, pp. 28-29). En definitiva el criterio hace que el CDI opere con muchas dificultades, desconoce la existencia de un lenguaje común en el CDI y promueve casos de incumplimiento del CDI (Vogel, 1997, pp. 56-69). Y es que bajo la existencia del art. 3.2 las definiciones autónomas dadas por CDI pueden dar lugar también a conflictos de calificación, pues los términos que se utilicen para definir autónomamente una renta, podrán tener un significado distinto en las legislaciones de los Estados contratantes.

Por ello, las remisiones de un tratado internacional al derecho interno resultan, cuestionables en la medida en que ponen al límite el principio de *pacta sunt servanda* y pueden generar el incumplimiento

de la finalidad del tratado (Pötgens & De Heer, 2012, pp. 54-61), más aún si, se entiende que el art. 3.2 no se aclara a la legislación de qué Estado se remite. No obstante, reconociendo la imposibilidad de definir todo, debe decirse que las remisiones son tan cuestionables como necesarias, al menos hasta que exista un pleno desarrollo de un lenguaje fiscal internacional (Engelen 2004, p. 478), de manera que el reto estaría en hacerlas más claras.

Un ejemplo de una mejor remisión se encuentra en los arts. 6 y 10 del MCOCDE que utilizan el criterio de calificación de acuerdo con el Derecho del Estado de la Fuente. El primero de ellos indica que el significado de la expresión propiedad inmobiliaria o inmueble será el que le atribuya el derecho del Estado contratante en que la propiedad en cuestión esté ubicada. Por su parte el segundo define el concepto de dividendos entre otras, a las rentas de "...otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal que las rentas de las acciones por la legislación del Estado de residencia de la sociedad que hace la distribución." El art. 10 reduce en buena medida los conflictos de calificación, aunque la falta de claridad de la expresión "participaciones sociales" genera que la remisión presente nuevos conflictos de calificación.

Así las cosas, las remisiones son una forma de solucionar los conflictos de calificación en los CDI en la medida en que facilitan la determinación de la norma aplicable para dar significado a un término no definido en el CDI. Sin embargo, su inadecuada configuración puede dar lugar a nuevos conflictos, tal como ocurre con los arts. 3.2 y 10 del MCOCDE. En cualquier caso, las remisiones dejan abierto un problema de una dimensión mayor y es si es vinculante la aplicación (calificación) dada por el Estado al cual el CDI remite, para el otro Estado.

1.2.2. *El art. 3.2 MCOCDE y la cuestión de quien aplica y que se aplica*

1.2.2.1. El art. 3.2 como generador del problema

El punto de partida de los conflictos de calificación se encuentra en el art. 3.2 del MCOCDE que proviene del convenio entre Estados Unidos y el Reino Unido de 1945. De un lado, este artículo puede ser la causa de los conflictos, pero de otro puede ser la solución. Si seguimos la línea que llevamos hasta aquí, estaríamos de acuerdo con lo primero. Sin remisiones, el tratado debería ser interpretado autónomamente y no habría conflictos de calificación en sentido estricto. A pesar de la simpleza, siempre tentadora, ello no es así, pues lo cierto es que sin el art. 3.2, resulta aplicable la CVDT en su art. 31 en concordancia con el art. 2. MCOCDE -impuestos comprendidos-, el convenio hace un reenvío general al derecho interno, lo que permite inferir que las partes tienen como intención remitir a los impuestos comprendidos. De esta forma, con o sin el art. 3.2 el derecho interno es siempre relevante al interpretar el CDI (Engelen 2004, pp. 479-481), lo que supondrá que cada Estado se remita a su derecho y que los conflictos igualmente sigan surgiendo.

El informe de *partnerships* de 1999, plasmado en los com. 32.1 y ss. al art. 23 MCOCDE del año 2000, vigentes hasta la fecha con unas pocas modificaciones y aclaraciones, recoge la idea del art. 3.2 como el generador de los conflictos de calificación, lo cual lleva a tomar un concepto restringido de conflicto de calificación. En efecto, el problema se restringe a los casos en los que "la residencia y la fuente aplican diferentes artículos de la convención sobre la base de diferencias en su derecho interno." Para la OCDE, el art. 23 en la frase "de acuerdo con lo dispuesto en este convenio, pueden someterse a imposición" debe ser aclarado en el sentido de que "Cuando por las diferencias existentes entre la legislación interna del Estado de la fuente y Estado de residencia, el primero de ellos aplica a un determinado elemento de renta o de patrimonio disposiciones de (sic) Convenio distintas a las que hubiese aplicado el Estado de residencia a ese mismo elemento, no por ello la renta deja de ser gravada de acuerdo con lo dispuesto en el presente Convenio a tenor de su aplicación e interpretación por el Estado de la fuente. En este tipo de casos, los dos artículos exigen que el Estado de la residencia conceda una desgravación para evitar la doble imposición a pesar del conflicto de calificación resultante de las diferencias existentes entre las legislaciones internas." (Com. 32.3 art. 23 MCOCDE).

Según la OCDE el art. 3.2. conlleva a que ambos Estados apliquen su derecho interno para interpretar un término o expresión no definido en CDI (Pötgens & De Heer, 2012, pp. 54-61; Lang, 2009, p. 205). De ahí que la solución al conflicto se dé dentro del ámbito de los métodos para eliminar la doble

imposición previstos en el CDI o en la Ley interna. Así, los art. 23 A y 23 B del MCOODE exigen al Estado de la residencia conceder la desgravación a pesar de que exista una diferencia con la calificación dada por el Estado de la fuente, siempre que dicha diferencia se deba a que ambos estados están aplicando sus legislaciones internas en virtud del art. 3.2. MCOODE. En tanto que el art. 3.2 conforme a su ley interna remite a las legislaciones internas de los Estados que aplican el tratado, las dos aplicaciones son “conforme a lo dispuesto en el Convenio”, por lo cual la obligación de eliminar la doble imposición es absoluta en el caso de que se prevea el método de exención (*Vid.* Com. 34-36 art. 23 MCOODE).

No apreciamos que los comentarios entiendan del art. 3.2 MCOODE que el derecho aplicable para definir un término no contenido en el CDI sea el del Estado de la fuente. Tampoco parece que los comentarios vinculen al Estado de la Residencia a la calificación hecha por el Estado de la fuente; sólo obligan a eliminar la doble imposición. Sin embargo, cuando los Comentarios se refieren a los conflictos negativos –de doble no imposición– si entienden que el Estado de la Residencia debe seguir la calificación dada por el Estado de la fuente. Textualmente indican: “Cuando el Estado de la fuente considera que lo dispuesto en el Convenio le prohíbe gravar un elemento de la renta o del patrimonio que de otro modo tuviera derecho a gravar, el Estado de residencia, a efectos de la aplicación del apartado 1 del artículo 23 A, debería considerar que el elemento de la renta no es gravable por el Estado de la fuente de acuerdo con lo dispuesto en el Convenio, incluso si el Estado de residencia hubiera aplicado el Convenio de forma diferente de manera que tuviera derecho a gravar esta renta si hubiera sido Estado de la fuente.” (Com. 32.6 art. 23) Como se aprecia, en este caso la OCDE cambia de criterio y considera que la calificación hecha por el Estado de la fuente es obligatoria para el Estado de la Residencia, es decir, que esta vez, sólo una calificación es válida o conforme con el Convenio¹⁰.

Sobre este punto, que debería ser el de partida, las confusiones que el informe genera son ampliamente reflejadas en los autores. Solo para demostrarlo, basta citar a Pötgens y De Heer quienes en la primera hoja de su artículo afirman que los comentarios requieren que el Estado de la residencia siga la calificación del estado de la fuente, pero tan sólo una hoja después afirman que la perspectiva de la misma organización internacional “asume que los dos estados deben aplicar el art. 3.2 del MCOODE” (Pötgens & De Heer, 2012, pp. 54-55). A mi juicio, las dos afirmaciones son parcialmente ciertas, pues la primera aplica para los conflictos negativos y no para los positivos, y la segunda aplica para los positivos y no los negativos. De hecho, en los conflictos positivos los dos Estados aplican el art. 3.2 conforme a su ley interna y ambas calificaciones son conforme al convenio, eso no quiere decir que la calificación de un Estado se superponga sobre la otra. Decir que la calificación de la fuente vincula al de la residencia no puede suponer que las dos calificaciones son válidas. La diferencia entre ambas ideas no es tan sutil como podría parecer.

Además de la contradicción que hemos evidenciado en los comentarios, deberíamos concluir entonces que bajo la perspectiva recién descrita el art. 3.2 no es inocuo en los CDI, ni es una especificación de la CVDT, ni mucho menos supone lo mismo que el art. 2 del MCOODE. Por el contrario, es una regla que genera más problemas pues mientras el art. 31.4 de la CVDT en concordancia con el art. 2 MCOODE buscaría la ley de uno de los Estados, el art. 3.2 –mal– entendido por los comentarios supondría una remisión a las leyes de los dos estados contratantes.

1.2.2.2. El art. 3.2 como solución a los problemas

Si nos remitimos a la historia del informe de *partnerships* es posible encontrar una posición distinta, según la cual el art. 3.2 no es el problema sino la solución. Según se suele decir, el Informe de *partnerships* y el MCOODE se basó en los informes de Canadá en el Congreso de la IFA del año 1993 (Ward & Dery, 1993, pp. 279 y ss.; Avery, 1993, pp. 6007 y ss.) y posteriormente en los trabajos de Avery Jones y el llamado *International Tax Group* (Avery *et al.*, 1996, pp. 118 y ss.). Ello es parcialmente cierto pues aunque todas las soluciones se basan en el art. 23 del MCOODE, en relación con el art. 3.2 hay diferencias de criterios tal como lo demostraremos a continuación.

¹⁰ Sobre este tema volveremos al final. Lang, report 2004, pp. 95-101. Afirma que de los arts. 23 A y 3.2 del MCOODE es posible derivar otras interpretaciones que podrían representar un obstáculo para que los comentarios sean efectivamente aplicados por los Estados.

El *International Tax Group* considera que sólo se aplica el CDI cuando se limita la aplicación del derecho interno, de tal forma, Estado de la fuente “aplica o por lo menos lee el tratado a la luz de la definición de la legislación tributaria interna, para ver si tiene prohibido gravar la renta, o si no lo estuviere, determinar si tiene un derecho reducido o limitado para gravar la renta. No hay ninguna razón por la cual el Estado de residencia deba hacer lo mismo y aplicar el art. 3.2, pues no hay un término no definido que requiera definición (...)” En consecuencia, el punto de partida es que “el artículo 3.2 no aplica en el Estado de la residencia.” (Avery *et al.*, 1996, p. 133).

Aparece pues la evidencia de que la OCDE y el *International Tax Group* no tienen la misma posición. Mientras la primera organización supone una contradicción, pues al hablar de conflictos negativos indica que sólo es válida la aplicación del art. 3.2 hecha por el Estado de la Fuente, en los conflictos positivos entiende que son los dos Estados los que aplican el art. 3.2. Con ello, dejan una gran incertidumbre acerca de la norma aplicable y de quien finalmente aplica el tratado. Además, la idea de base es contraria al sentido de las palabras del MCOCDE que claramente hace una remisión a la legislación del Estado que aplica el tratado y no a la de los dos Estados contratantes. Finalmente, la visión de los comentarios parece contraria a la CVDT que exige la búsqueda del contexto que, hemos dicho, sería la legislación del Estado que aplica el CDI y no la de los dos Estados.

Por el contrario la posición del *International Tax Group* es coherente al decir que para fijar la imposición conforme al tratado (art. 23) el Estado de la residencia deberá analizar si el Estado de la fuente ha aplicado correctamente el Convenio, entendiendo por esto, que ha aplicado el art. 3.2 conforme a su derecho interno. De esta forma, el Estado de la residencia no podría alegar que su derecho interno define de forma distinta. La crítica a esta posición se encuentra entre quienes entienden aplicación como “cualquier decisión hecha por las autoridades o cortes en relación con los asuntos tributarios en los cuales el tratado es considerado o debería ser considerado” (Ramos, 2007, p. 25) (Vogel, 1997). Sobre esta base se ha argumentado que el CDI es aplicado también por el Estado de la residencia al calificar la renta e incluso se ha dicho que hay normas del CDI que suponen que la aplicación se dé al tiempo por los Estados (Vogel 1997, p. 212).

No obstante estas críticas, lo cierto es que dentro de la discusión parecen perderse las dos preguntas claves: ¿Qué se aplica? ¿Qué grado de vinculación tiene la calificación hecha por la fuente?.

El art. 3.2 nos dice que la legislación aplicable para definir un término o expresión no definido en el CDI será, *a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente*, la de los impuestos que son objeto del Convenio en el Estado de quien aplica el tratado. La cuestión entonces de qué legislación aplica para completar el significado de los términos del CDI debe ser resuelta definiendo quien aplica, que deberíamos entender como quien aplica en primer lugar. Y en el término aplica radica su diferencia con la CVDT, pues esta última que requerirá como contexto la legislación interna a la que las partes han querido dar un significado especial en virtud del art. 2 MCOCDE, lo cual es menos determinado y en algún caso podría prestarse para la confusión de que son las dos legislaciones. Además, el art. 3.2 permite relajar la prohibición de aplicar el Derecho Interno prevista en el art. 27 CVDT.

Creemos que el art. 3.2 es más una solución que un problema, pues indica que sólo la legislación del Estado que aplica el CDI es la relevante para dar contenido a los términos no definidos en el CDI, a menos que de su contexto se infiera otro diferente. En otras palabras, el MCOCDE da dos claves. De un lado nos especifica que el CDI hace una remisión a la que sólo se debe acudir cuando no hay un contexto. Y de otro, indica que la remisión es a un solo Estado, el que aplica, que en un buen número de casos será el Estado de la fuente, pero que dependerá en todo caso de la norma del CDI que deba ser provista de significado.

De todas formas, de ninguna parte del texto del art. 3.2 se puede inferir que la caracterización hecha por el Estado de la fuente sea obligatoria para el Estado de la residencia. De hecho una interpretación como esta supondría que los conflictos de calificación se solucionen a costa del Estado de residencia y podría llevar al Estado de la fuente amplíe sus derechos a someter a imposición rentas, a través de la interpretación del CDI bajo el derecho interno (Lang, 2010, párr. 126). El citado art. 3.2 sólo puede ser entendido como una remisión excepcional a la legislación interna acotada a los términos no definidos, por lo cual el Estado de la residencia a lo que si estaría obligado es a no utilizar sus propios

conceptos para definir un término o expresión del CDI, siempre y cuando sea una de esas normas que son aplicadas inicialmente por la fuente.

Así, cuando el art. 3.2 nos remite a la legislación del Estado que aplica, no nos está diciendo que sólo un Estado califica la renta, sino que habrá un Estado que inicialmente caracteriza la renta con base en el CDI y, excepcionalmente, se remite a su ley interna. En tales casos, el Estado que aplique en segundo lugar la convención puede calificar la renta, pero no podrá alegar su legislación interna para calificar la renta, pues la remisión del art. 3.2 es al primer Estado que aplica¹¹. Debemos reconocer que habrá casos en que no sea fácil señalar cuál es el primer Estado que aplica. Sobre este tema volveremos.

En este punto es necesario aclarar que la remisión se hace a la “legislación” y no al “Derecho” interno. Lo incluido variará según se trate de un sistema de *common law* donde la jurisprudencia y los precedentes entrarán claramente mientras que en los países del *civil law* dependerá del papel que le sea atribuido al precedente jurisprudencial. Desde el año 1995 se modificó el texto del art. 3.2 para aclarar que el significado de los términos deberá ser buscado, en primer lugar, en la legislación relativa a los impuestos comprendidos (com. 13.1 art. 3.2 MCOCDE) y, entendemos que a falta de este seguirán en su orden los términos fiscales de otros tributos y los de otras ramas del Derecho. En ese mismo año también se esclareció que la remisión se hace a la legislación vigente en el momento en que se aplica el tratado¹². Los términos no idénticos pero similares también pueden entrar dentro de esta remisión siempre que sea razonable y acorde a la buena fe (Engelen 2004, pp. 484 y ss.).

La remisión está restringida a que no exista “contexto”, término que debe ser entendido como el texto mismo del CDI, su preámbulo, protocolos, objeto y finalidad. El Com. 12 al art. 3.2 MCOCDE resulta ciertamente perturbador de lo que puede entenderse “contexto” pues nos indica que este puede ser las intenciones de las partes al momento de la firma del Convenio, así como por el significado que la legislación del otro Estado contratante atribuye al término de que se trate...” y permítanos citar hasta ahí para no incluir el mal ubicado tema de la reciprocidad. Como se aprecia es ilógico que la legislación interna se aplique “a menos que del contexto se infiera una interpretación diferente” y, valga la repetición, la legislación interna fuera contexto también.

El art. 3.2 si se le quiere dar algún sentido lógico, exige que el contexto lleve a una interpretación sistemática al interior del CDI y de otras normas del Derecho Internacional Público tomando los acuerdos e instrumentos previstos en los numerales 2 y 3 del art. 31 CVDT. En igual sentido la CVDT prefiere sobre todo el significado autónomo y objetivo del texto del CDI, de hecho el concepto de contexto en su normativa no contiene referencia alguna a la legislación interna. Sólo a través del numeral 4 al art. 31 CVDT (que no es contexto en estricto sentido) en concordancia con el art. 2 podríamos llegar a ella a decir que la legislación interna es relevante. Pero más allá de esa referencia a la intención de las partes, la CVDT hace prevalecer la interpretación objetiva, por sobre la subjetiva (intención de las partes). De ahí que cualquier otro alcance que quiera dársele a “la intención de las partes” con base en los Comentarios debe ser rechazada.

Con todo lo dicho, ante la duda acerca del significado de un término no definido en el CDI el interprete ha de buscar el significado autónomo tomando el contexto (que de ninguna manera incluiría la legislación interna) del CDI y sólo cuando no se llegue a un resultado claro podrá acudir a las definiciones contenidas en el Derecho Interno. Por ello, no podríamos estar de acuerdo con que el significado ordinario de un término sea el utilizado en el derecho interno y que la carga de la prueba del significado especial recaiga sobre quien lo alegue (Engelen 2004, p. 473). En realidad es lo contrario, el significado será autónomo a menos que el Estado que aplica en primer lugar el tratado *justifique*¹³ que no existe significado autónomo y que por ello procede a aplicar su definición interna. Esta interpretación que sostenemos con base en la frase “a menos que” puede evitar el facilismo de aplicar la ley interna y generar el conflicto de calificación (en sentido amplio).

¹¹ En un sentido similar Xavier distingue entre “calificación primaria” y “calificación secundaria”, estamos de acuerdo con esta distinción, aunque este autor indica que la calificación del Estado de la fuente es obligatoria en ciertos casos para la Residencia, con lo cual, como hemos dicho no podemos estar de acuerdo. (Xavier, 2005, pp. 154-165).

¹² Se agregaron las frases *at any time* y *at that time*. Vid. Com. 23 art. 3 MCOCDE.

¹³ Podría pensarse que la exigencia fuera de probar, pero ello ciertamente sería desproporcionado pues obligaría, contra toda lógica, a probar algo negativo –una negación indefinida–.

2. LA BÚSQUEDA DE LA SOLUCIÓN A LOS CONFLICTOS DE CALIFICACIÓN EN LOS MÉTODOS PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

2.1. Una constante confusión entre el derecho aplicable, la vinculación de la calificación y la obligación de eliminar la doble imposición

La solución de los conflictos de calificación se desplazó del ámbito del art. 3.2 y del concepto de aplicación hacia el art. 23 y su frase “de acuerdo con lo dispuesto en este convenio, pueden someterse a imposición”. Tanto para la OCDE como para el *International Tax Group* y los autores que recientemente han apoyado la tesis de que la solución a los conflictos de calificación se encuentra en el artículo de eliminación de la doble imposición, fundamentan su posición –diciéndolo expresamente o no– en el principio de efectividad en el Derecho Internacional Público, conocido con la máxima *ut res magis valeat quam pereat*, previsto en la regla general de interpretación del art. 31 CVDT, según el cual los CDI deben interpretarse de forma que permitan eliminar la doble imposición, que es su objeto y finalidad (Engelen, 2004, pp. 503-506; Avery *et al.*, 1996, pp. 134 y ss.; Pötgens & De Heer, 2012, pp. 54-62).

Siguiendo la posición de *International Tax Group*, la aplicación dada por el Estado de la fuente en aquellos casos en que su derecho a gravar se encuentra limitado por el tratado, resulta ser obligatoria para el Estado de la residencia cuando se pretende aplicar el método de imputación o exención previsto en el CDI, aunque no lo es si se aplica un método adicional previsto en la legislación interna para evitar, por ejemplo, la doble tributación económica –*under ying tax credit*–. De esta forma, el Estado de la residencia sólo podrá verificar que la imposición haya sido conforme al CDI, pero no deberá calificar la renta, pues eso se hace de acuerdo con el Derecho Interno de quien aplica el tratado, que en principio será la fuente.

Los citados autores entendieron que los conflictos de clasificación se referían únicamente a los problemas causados por la distinta clasificación de las rentas, excluyendo así los conflictos de atribución (*categorization of an entity*) y los conflictos sobre hechos. Ello es así porque la solución se basa en el art. 23 del MCOCDE. Sobre esta premisa, indagan en varios sistemas si las normas de exención o de imputación pueden solucionar los casos en que exista una *diferente caracterización de la renta*. Encuentran diferentes tipologías: a) aquellos CDI que remiten al método para evitar la doble imposición previsto en el derecho interno, y la norma nacional soluciona la doble imposición aún si hay conflicto de calificación. En tales casos, la cuestión se soluciona en el ámbito interno; b) El CDI remite al método previsto en el derecho interno y este último no soluciona el conflicto. b1) generando doble imposición. En este caso surge un conflicto de interpretación del CDI pues no se cumple el principio general del tratado que es evitar la doble imposición. b2) generando doble exención –p.ej. porque el Estado contenga el método de exención–. Esta circunstancia no puede ser evitada por el tratado. c) El CDI no contiene una referencia a los métodos internos. En este caso, existirá un problema de interpretación del CDI (Avery *et al.*, 1996, p. 125).

Con ello, los autores ofrecen una solución para los casos descritos en el literal c). La solución propuesta se centra un poco más pues es necesario analizar los distintos tipos de arts. 23 y clasificarlos en aquellos que eliminan la doble imposición a través de: 1) un método que no se refiere a un tipo específico de renta; 2) aquellos que se refieren a un tipo específico de renta. Este último supone otras subcategorías en atención a si la especificación se da: 2a) por el número del artículo, 2b) por el número del artículo y la descripción del tipo; 2c) por la sola descripción del tipo. En los tipos 1), 2a) y 2b), los autores entienden que la calificación deberá hacerse según el Estado de la fuente pues la sujeción a imposición “conforme a lo dispuesto en el presente convenio” depende la caracterización del Estado de la fuente que es quien aplica la norma de reparto. El Estado de la residencia por tanto verificará si la imposición se da conforme al convenio y deberá garantizar la eliminación de la doble imposición. Para el caso 2c) la caracterización ha de hacerse con base en el Estado de la residencia que es quien aplica el tratado directamente, pues de él depende definir si se trata o no del tipo de renta descrito el tipo, para conceder o no la eliminación de la doble imposición. (*Vid. Avery et al.*, 1996, pp. 126-145).

Como lo dijimos en el apartado anterior, una cosa es decir que el Estado de la residencia no podrá oponer sus definiciones internas para calificar una renta que es aplicada inicialmente por el Estado de la fuente y otra, hacer obligatoria la calificación dada por este último Estado. Y es aquí donde el

MCOCDE se confunde pues parece reconocer que la posición del *International Tax Group* no es correcta e interpreta –acertadamente a nuestro juicio– que para los casos de conflictos positivos la solución es entender que la aplicación también se da en la residencia, pero yerra al decir que la residencia usa su propio derecho interno. En cambio, en los conflictos negativos, indica que tanto las normas de la residencia y de la fuente son aplicables, lo cual como hemos dicho es equivocado pues crea el problema. No bastándole, lo soluciona indicando que prevalece la calificación de la fuente que es obligatoria, lo cual no puede ser válido de ninguna manera pues ni del texto ni mucho menos de la finalidad del convenio se deriva algo así.

Lo dicho no obsta para que según la redacción del artículo de eliminación de la doble imposición el Estado de la residencia deba conceder la desgravación con independencia de la calificación dada por el Estado de la fuente, como podría ocurrir en el caso de que se estipule el método de exención. Como vimos ocurre los casos a) y b2) señalados por el *International Tax Group*.

2.2. Los límites a la solución basada en el art. 23 MCOCDE

2.2.1. *Solucionando conflictos creando otros: la inexistente diferencia entre conflictos de calificación y de interpretación*

La posición del *International Tax Group* era posiblemente más amplia que la finalmente adoptada en los Com. al MCOCDE. La OCDE tiene una posición es contradictoria como hemos visto y en buena medida ello se debe a que asume que el conflicto de calificación ocurre cuando los dos Estados aplican las definiciones previstas en sus ordenamientos internos para interpretar un término o expresión no definido en el CDI. Esto lleva a que si la diferencia en la interpretación del término o expresión que permite calificar una renta como “y” o “z” no tiene como causa la diferencia de legislaciones internas, sino que versa sobre un término autónomo del tratado, el conflicto no podrá ser solucionado pues el Estado de la residencia entenderá que la tributación no ha sido conforme al Convenio –en su interpretación–.

Así, la OCDE ofrece una solución que supone distinguir entre los conflictos de interpretación y los de calificación. El problema es que los límites entre ambos no están demarcados podría darse un caso en donde un Estado R entiende que aplica su derecho interno y soluciona de una forma y el Estado F entiende que es aplicable una interpretación autónoma (proveniente del contexto) y que por lo tanto se deriva una solución diferente. En estos casos la doble imposición o doble exención puede no eliminarse pues ocurre un “conflicto en el conflicto de cualificación” (Kienberger, 2007, p. 322; Beneke & Schnitger, 2002, p. 443).

Para el *International Tax Group* este conflicto no se generaría porque su posición partía de la idea de que sólo el Estado de la fuente aplica la norma de reparto y el de la residencia sólo debe verificar si la imposición ha sido conforme al convenio, para lo cual no podía desconocer que la calificación hecha por la fuente. Hemos dicho que este sometimiento del Estado de la residencia no se deduce del art. 3.2 ni del art. 23 MCOCDE. De hecho, el Estado de la Residencia también aplica la norma de reparto y puede calificar la renta de forma diferente. Lang parece estar de acuerdo con estos argumentos al indicar que la calificación de Estado de la Fuente no es vinculante para la residencia (Lang 2010, párr.128). Sin embargo, su posición lleva a que el art. 3.2 no tenga ninguna relevancia pues es una mera repetición de que primero debe analizarse el significado autónomo internacional y sólo cuando éste no exista, se podrá remitir al derecho interno.

De tal forma, en términos de la OCDE, el profesor Lang entiende que todos son conflictos interpretativos, lo cual lo lleva a la conclusión de que la calificación del Estado de Fuente no puede ser vinculante. En nuestra opinión, ciertamente todos los conflictos son interpretativos, pero el art. 3.2 si es importante pues nos permite esclarecer que la remisión es a la legislación interna de un solo Estado y que será el del que aplique inicialmente el Convenio, con lo cual el otro Estado no podría alegar su Derecho Interno (Lang, 2000)¹⁴. Además, como hemos dicho, el art. 3.2 aclara que el significado autónomo (llamado contexto en el art. 3.2) no incorpora el derecho interno, lo cual no podría ser tan evidente si se aplicase sólo la CVDT (en especial su art. 31.4).

¹⁴ Lang, toma afirma que los dos Estados no aplican el art. 3.2 para criticar a la OCDE, pero creemos que esa misma idea sirve para construir la posición que aquí defendemos.

2.2.2. Las discusiones sobre los conflictos de calificación no solucionados

El *International Tax Group* entiende que son conflictos de “caracterización” los relativos a la clasificación de rentas, dejando a un lado los que recaigan sobre la clasificación de una entidad (conflictos de atribución) o sobre los hechos. La OCDE al referirse a los conflictos de “calificación” mantiene estas exclusiones y agrega la de los conflictos de interpretación como vimos. Los autores han detectado que existe una diferencia entre el art. 3.2 que se refiere a todos los términos no definidos en el CDI y el art. 23 que se refiere sólo a los casos en que el Estado de la Residencia debe analizar si procede o no la aplicación de los métodos de eliminación de la doble imposición. No obstante, en algunos casos la norma de reparto del CDI distribuye definitivamente y por tanto el art. 23 no es aplicado. De tal manera, si el art. 3.2 fuese creador del problema sólo tendría solución –conforme a los Com. MCOCDE– en los casos en que el art. 23 fuese aplicable y no para los demás.

En palabras de Vogel “las normas abiertas de distribución (*open distributive rules*) o determinan si o no, ni cómo la renta en cuestión deberá ser gravada por el Estado de la residencia del contribuyente. Se deja que esto sea decidido por el artículo del tratado que corresponda con el art. 23 del MCOCDE. Como quiera que debe ser complementado por el art. 23, los com. del MC aplican en estos casos. Sin embargo, otras normas de reparto excluyen a un Estado contratante de gravar la renta éstas son llamadas normas de reparto completas (*complete distributive rules*), así cuando la tributación se asigna al Estado de la fuente de forma final por el Convenio, el Estado de la residencia deberá garantizar una exención y viceversa. Estas normas completas de reparto y usan las palabras “solamente pueden someterse a imposición”. Estas reglas deben ser entendidas como *lex specialis* en relación con el art. 23 y no es nada claro que este último artículo prevalezca. Pero en el caso en que la norma completa de reparto indique que “solamente puede someterse a imposición” en el Estado de no residencia, el art. 23 es inaplicable sin dudas (Vogel, 2003, p. 43).

Avery Jones reconoce estos dos tipos de normas de reparto y está de acuerdo en que hay casos en que el art. 23 no es aplicable, aunque entiende que se limita a los siguientes arts.: a) 18 (pensiones) si fuere redactado en la forma alternativa contenida en el com. 15 a dicha norma en el MCOCDE, es decir asignando tributación exclusiva en la fuente y por tanto exigiendo al Estado de la residencia que exima dicha renta sin atender al art. 23; b) 19 (funciones públicas), puesto que el CDI prevé una tributación exclusiva en el Estado de la fuente pagadora, que supondrá una exención y no la aplicación del art. 23 y; 20 (estudiantes) ya que prohíbe al Estado donde se llevan los Estudios de someter a imposición por renta mundial al estudiante que se ha convertido en residente, al menos en cuanto a las “cantidades que reciba para cubrir sus gastos de manutención, estudios o capacitación”, con lo cual otorga una exención en la residencia, que no se vincula con el art. 23 (Avery, 2003, pp. 184-186).

Es posible que en estos artículos se presenten conflictos por la diferente caracterización de la renta pero que tendrán que ser solucionados a través del procedimiento amistoso. Avery Jones sostiene que en estos casos es la residencia la que aplica el tratado y califica la renta, con lo cual la solución sería aplicar *mutatis mutandi* la solución de hacer vinculante la calificación, esta vez obligando a la fuente a seguir la calificación de la residencia. Sin embargo, él mismo reconoce que esto sería difícil bajo el art. 23A del MCOCDE, por lo cual sugiere modificar el art. 23.4 A indicando que ni el art. 23.1, ni el art. 18 (si fuera adoptada la modificación contenida en los Com.), ni el 19 deberían aplicar para declarar exentas de impuestos las rentas, cuando el Estado de la fuente aplica el tratado para exentar o aplique los arts. 10.2 o 11.2 MCOCDE. Además el art. 23 B debería incorporar una norma equivalente al art. 23.4 A indicando que la exención regulada en los arts. 18 y 19 cuando el otro Estado no grave la renta en aplicación del tratado (Avery, 2003, p. 185).

En nuestra opinión, en los casos en que el Estado de la residencia aplica una norma de reparto completa (ejm. Arts. 18 y 19) que le prohíbe gravar en atención a su derecho interno y el Estado de la fuente considera que no tiene derecho a gravar conforme al CDI aplicando sus definiciones internas, el conflicto negativo podría solucionarse entendiendo que el art. 3.2 exige que sólo un derecho interno sea utilizado, como lo hemos sostenido en este trabajo. Aunque los dos estados aplican el tratado, en los arts. 18 y 19 la norma de reparto remite a la legislación de la residencia, pues es la primera en aplicar, en la medida en que la misma norma lo hace incompetente para aplicar el art. 23.

El art. 8 apartados 1 y 2 puede ser también un ejemplo de una norma de completa de reparto y que puede suponer la tributación ilimitada en la fuente o en la residencia, dependiendo de donde se ubi-

que la sede de dirección efectiva¹⁵. El uso de un criterio adicional a la residencia genera varios problemas. Si la tributación ilimitada queda en el Estado de la residencia –según la calificación que dicho estado haga– y el de la fuente califica la renta de forma contraria, el Estado de residencia/sede de dirección efectiva deberá garantizar la eliminación de la doble imposición. Así lo ha sustentado Avery Jones y Rust quienes además indican que los Com. al MCOCDE solucionan el caso en que la fuente sea el Estado de sede de dirección efectiva por lo tanto considere que tiene tributación ilimitada, y el de la Residencia asuma que es otro tipo de renta que debería ser gravada limitadamente en la fuente o exclusivamente en la residencia. En dicho caso, el Estado de la residencia deberá garantizar la eliminación de la doble imposición según los Com. al MCOCDE (Avery, 2003, p. 185; Rust, 2003, p. 49; en contra Vogel, 2003, pp. 41-43).

3. PROPUESTA DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS DE CALIFICACIÓN A PARTIR DEL ART. 3.2

De ninguna manera podría dudarse que los Com. del MOCDE ayudan a solucionar los conflictos positivos, pero sus fundamentos normativos son contradictorios y suponen una vinculación de la calificación dada por el Estado de la fuente que no se desprende de ningún texto del CDI. Más bien la cuestión de la eliminación de estos conflictos parece basarse en la redacción de la norma para eliminar la doble imposición. Y claro, una norma bien lograda podría incluso solucionar conflictos negativos. No obstante bajo la redacción del art. 23 A y 23 B quedan varias dudas acerca de si puede solucionar los negativos o al menos algunos de ellos. No es nuestro propósito referirnos a este asunto, sino por el contrario analizar si a partir de la idea que hemos defendido en los apartados anteriores podríamos solucionar los conflictos positivos y negativos o al menos reducir su ámbito.

Es decir, pretendemos en este apartado poner a prueba si se pueden evitar los conflictos de calificación entendiendo de que el art. 3.2. remite de forma excepcional a la legislación de un solo Estado -del que aplica en primer lugar-, y que por tanto el Estado que aplica en segundo lugar no puede alegar su derecho interno, mientras que el que lo hace de primero deberá justificar que no existe un significado autónomo del concepto. Sin duda el Estado que aplica en segundo lugar podrá alegar que la interpretación del CDI o del derecho interno del otro Estado es equivocada y que los hechos no se corresponden. Pero no podrá alegar una definición prevista en su derecho interno. Esta solución complementa en cierta medida a la del prof. Lang. Según este autor la solución propuesta por la OCDE en 1999 parte de premisa errónea de considerar que el artículo 3.2 MCOCDE se refiere primigeniamente al derecho doméstico y no al *contexto*, el cual es visto como una excepción (Lang 2000, p. 28).

Salvo las consideraciones de autores como Avery Jones, hay consenso en la doctrina que la solución propuesta del *approach* de 1999, está sujeta a que antes se haya agotado la posibilidad de solucionar el problema con caracterización autónoma de acuerdo con el “contexto del CDI” y que además, se amplíe tanto como sea posible el lenguaje común (Lang 2000, p. 28; Vogel & Prokisch, 1993, Vogel, 2003, p. 41, pp. 70-71; Matizando su posición: Avery, 2003, p. 186)¹⁶. Estamos de acuerdo con esto, pero como hemos dicho la divergencia también puede darse en cuanto la interpretación de ese lenguaje común o su propia existencia. Piénsese en la diversidad de argumentos a favor y en contra de contar dentro de dicho lenguaje los comentarios de la OCDE. Por ello una prohibición derivada del art. 3.2 para el Estado que aplique en segundo lugar no pueda alegar su derecho interno al definir un término no definido en el CDI agrega un poco más de certeza. Además ello se potencia si se interpreta del mismo artículo que existe la obligación positiva del primer Estado de justificar que no existe un significado autónomo.

Pasemos a la práctica:

El caso Pierre Boulez es el ejemplo típico de conflicto de calificación. En este caso resultaba aplicable el tratado entre Alemania y Estados Unidos de 1954 que establecía una tarifa del 0 por 100 de retención sobre la regalías en Estados Unidos si estas eran recibidas por un residente en Alemania. Al

¹⁵ Rust, p. 47, Vogel, 2003, pp. 41 y 42

¹⁶ En ese sentido. Lang. *The Application...* Ob. cit., p. 28; Ramos Huerta. Ob. cit., pp. 31 y ss. Avery Jones. *Conflicts of...* Ob. cit. 186. Vogel. *Conflicts of...* Ob. cit., p. 41. Vogel y Prokisch. Ob. cit., pp. 70-71.

tiempo indicaba que si eran rentas de servicios personales resultaban gravables en Estados Unidos y exentas en Alemania. Pierre Boulez un reconocido director de orquesta residente en Alemania celebró un contrato para grabar los trabajos de la orquesta, algunos de ellos realizados en Estados Unidos, y ceder la propiedad de los mismos al otro contratante. A cambio, el contrato preveía que recibiría como “regalías” un porcentaje de las ventas de las copias de la grabación. Cómo podría suponerse Estados Unidos alegó que la renta era un servicio personal y Alemania que era una regalía, obviamente gravables en sus territorios, generando una doble imposición (Vid. Shelton 2004, pp. 188 y ss).

El Tribunal estadounidense entendió que así como su derecho interno requería propiedad sobre el intangible (*copyrightable property interest*) para hablar de regalías, el CDI también lo requería, de forma que si el señor Pierre Boulez desarrollaba la propiedad bajo el contrato, la renta era un servicio personal pues ni antes de celebrar el contrato ni luego de ejecutarlo, el señor tenía *copyright* alguno. Tal como entendemos el caso, además de un problema de determinación de hechos al analizar el contenido de las obligaciones pactadas en el contrato, que no nos interesa mencionar aquí, el litigio se abordó en Estados Unidos a partir del concepto de *copyrightable property interest* que provenía del derecho interno estadounidense y con base en él se planteaba dar significado a un concepto de propiedad tácitamente incluido en la definición de regalías del CDI (Vid. Shelton, 2004, pp. 188 y ss.; Buitrago, 2007, pp. 344-356; 204-210).

En nuestra opinión, el error del intérprete norteamericano estuvo precisamente en aplicar directamente su derecho interno sin buscar el significado común del Convenio. Ello se aprecia porque el CDI no contenía tal concepto de propiedad de forma exclusiva, pues se refería “a otros derechos y propiedad semejante” y a “trabajos artísticos” que fueron desconocidos. Por ello, el caso Pierre Boulez nos sirve para explicar que el significado autónomo debe prevalecer porque así lo dice la CVDT y el art. 3.2 del MCOCDE, por lo que el Juez norteamericano debió justificar más profundamente porque no había un significado autónomo. Quizá si hubiese tenido en consideración que el art. 3.2 le exige justificarlo antes de acudir a la legislación interna, le habría dado contenido a los textos en comillas recién citados.

Ahora bien, si entendiéramos que si existe ese requisito de propiedad en el CDI y la legislación americana regulase que no hay derecho de propiedad en los derechos de un director de orquesta y la legislación alemana indicase que si lo hay, en ausencia de otro contexto, tendríamos que remitirnos al derecho interno de quien primero limita su poder tributario con el CDI, que en este caso sería Estados Unidos, por lo tanto Alemania no podría alegar su derecho interno para calificar la renta, lo cual *ceteribus paribus* llevaría a que deba conceder la desgravación.

Veamos ahora algunos de los ejemplos dados por los Com. de la OCDE para comprobar si nuestra solución da más coherencia a su argumentación y si pudiese incluso facilitar otros problemas.

En el ejemplo que ofrece el parr. 32.4 de los Com. MCOCDE: “una sociedad de personas *–partnership–* establecida en el Estado E realiza una actividad empresarial a través de un establecimiento permanente situado en ese Estado. Un socio residente en el Estado R enajena su participación en dicha sociedad. El Estado E considera la sociedad de personas *–partnership–* transparente, desde el punto de vista tributario, mientras que el Estado R la trata como una entidad sujeta a imposición. El Estado E, por lo tanto considera que la enajenación de la participación en la sociedad de personas *–partnership–*, a efectos de este Convenio con el Estado R, es una enajenación efectuada por el socio de los activos en los que sustenta la actividad empresarial de la citada sociedad que puede estar sujeta a imposición por dicho Estado, en virtud del apartado 1 o 2 del artículo 13. El Estado R, que trata la sociedad de personas *–partnership–* como una entidad sujeta a imposición considera que la enajenación de la participación en la sociedad de personas *–partnership–* es asimilable a la enajenación de las acciones de una sociedad por acciones, enajenación que no puede estar sujeta a imposición en el Estado E, en virtud del apartado 5 del artículo 13.”

El MCOCDE entiende que “en este caso, el conflicto de calificación es consecuencia exclusivamente de la diferencia de tratamiento de las sociedades de personas *–partnership–* en las legislaciones de los dos países y el Estado R debe considerar que el Estado E ha gravado la plusvalía obtenida en la enajenación “conforme a lo dispuesto en el Convenio” a los efectos de la aplicación del artículo 23 A o del artículo 23 B. El Estado R debe, por lo tanto conceder una exención conforme al artículo 23 A o un crédito fiscal en virtud del artículo 23 B a pesar de que, dada su legislación interna, trata la plusvalía de

la enajenación como una renta derivada de la enajenación de acciones de una sociedad por acciones y de que, si la definición de la renta del Estado E fuera conforme a la del Estado R, este último no tendrá que conceder una desgravación fiscal de acuerdo con el artículo 23 A o el artículo 23 B.”

En este último comentario se aprecia la idea que hemos defendido, el Estado de la residencia no puede alegar su derecho interno en estos casos, y nótese que no se evidencia que exista una vinculación a la calificación dada por el Estado de la fuente. De hecho, el Modelo en el com. 32.5 aclara que si el conflicto se presentase porque el Estado de la fuente ha sometido a imposición un elemento de renta, aplicándole una disposición del Convenio que es distinta de la que el Estado de residencia considera aplicable, no en razón a definiciones previstas en la ley interna, sino en la interpretación que merece un apartado del CDI o en los hechos, el Art. 23 A y 23 B no exigirá la desgravación. Este principio se ejemplifica sobre la base del caso recién citado. Así, si la discusión entre el Estado R y E se basara en la existencia o no de un Establecimiento permanente en el Estado E, el asunto sería interpretativo y no solucionado por estas reglas, pues podría decirse que la fuente no ha ejercido su derecho de imposición de acuerdo con el convenio.

Hasta el momento, no hemos dicho nada distinto que lo que dice la OCDE, pero si algo distinto a lo que dicen los comentaristas de los comentarios de la OCDE: ¡la calificación de la renta hecha por el Estado de la residencia no es vinculante!.

Hemos visto anteriormente el Com. 32.6 al art. 23 MCOCDE y la contradicción que supone. Recordemos que se refiere a los casos de doble no imposición que podrían darse en virtud del art. 23 A (Método de exención). Ello se presenta cuando el Estado de la fuente entiende que el CDI le prohíbe gravar un elemento de renta o del patrimonio que “de otro modo tuviera derecho a gravar”, al tiempo que el Estado de residencia aplicando el método de exención previsto en el art. 23 A considera que la renta no es gravable. Los comentarios sostienen que en estos casos el Estado de la residencia no estaría obligado a exonerar la renta porque la imposición no ha sido de acuerdo con el Convenio (art. 23.1) (Com. 56.3 art. 23 MCOCDE) y porque la función básica del art. 23 es eliminar la doble imposición, finalidad que no se cumple al exonerar en residencia una renta que la fuente también considera exonerada por la aplicación del CDI.

Consideramos al igual que el profesor Lang que los anteriores comentarios resultan muy criticables pues es bastante dudoso que los CDI busquen eliminar la doble no imposición¹⁷. Para este autor las soluciones interpretativas en este campo tienen un alcance muy restringido pues lo procedente es regular estas situaciones a través de medidas internas y convencionales (Lang, 2004, pp. 81-87; 95-101). De hecho, en el año 2008 se modificó el com. 32.6 al art. 23 MCOCDE¹⁸ para decir que no procede la exención en residencia (art. 23A MCOCDE) incluso en los casos en que el Estado de la fuente no grave la renta en su derecho interno, pero exista un conflicto de calificación entre la fuente y la residencia en el cual el primer Estado entienda que el CDI lo excluye de gravar, mientras que el segundo Estado entienda que la fuente tiene “derecho a gravar”.

En un estudio de 2009 Lang analiza los cambios realizados y afirma con toda la razón que generan una asimetría con los casos en que no exista conflicto de calificación –según la definición del MCOCDE– y el Estado de la fuente no haya ejercido su derecho, pues en tal caso si procederá la exención. Además, sería una interpretación no coherente con el *mirror situation*. (Lang, 2009, p. 206). Incluso iría más allá del sentido literal pues el art. 23 A al mencionar “de acuerdo con lo dispuesto en el presente convenio” se refiere a la regla de reparto que dice “pueden ser gravados”, y que en ningún caso dice “serán gravados”. Vale añadir que la interpretación hecha por la OCDE en 2008 en el com. 32.6 art. 23 MCOCDE podría mostrarse contraria al principio de no agravación, no discriminación y reserva de ley, pues ni una la solución interpretativa a través de los Comentarios o del procedimiento amistoso

¹⁷ Ello pues algunos CDI contienen cláusulas *tax sparing* o *matching credit*, eximen ciertas rentas como las de profesores y estudiantes de ambos Estados, o las que no hayan sido posible deducir en la sociedad y en fin, porque los Convenios buscan también otras finalidades como promover las inversiones. Incluso si existe en el título o en preámbulo la referencia específica a “prevenir la evasión fiscal”, la doble no tributación no puede ser prevenida por el CDI, máxime en los casos en que esta se genera porque uno de los estados no ejerce el derecho otorgado por el CDI a gravar.

¹⁸ La frase utilizada en los Com. al MCOCDE 2000 “de otro modo estaría sujeto a imposición” (*it would otherwise have taxed*) es reemplazada en el 2008 por “de otro modo tuviera derecho a gravar” (*it would otherwise have had the right to tax*) y la frase “gravaría esta renta” (*to tax*) por “tuviera derecho a gravar” (*have the right to tax*).

general, ni del procedimiento amistoso legislativo podrá derivar en la creación de una nueva obligación tributaria en el Estado de la fuente.

La exigencia propuesta en los Com. al MCOCDE de 2008 además de no tener ningún fundamento normativo, no se acompañan con otros comentarios del MCOCDE como el 56.2 art. 23 A MCOCDE. Recordemos que el MCOCDE de 2000 propuso un cuarto apartado para el art. 23 para solucionar conflictos interpretativos y sobre los hechos, y posiblemente los de calificación también, pues excluye la aplicación del apartado 1 del mismo artículo cuando el Estado de la fuente aplica disposiciones del CDI para exonerar o limitar a un porcentaje su tributación (arts. 10 y 11 MCOCDE)¹⁹. Sin embargo, los com. al 23.1 A se explican para tratar de atacar los casos de doble imposición en los CDI que no incorporen el apartado 4. De esta forma, resultaría completamente absurdo que el com. 56.2 diga lo que es obvio, que el apartado 4 no se aplica en los casos en que el Estado de la fuente no ejerce su derecho o que el com. 34 al art. 23 MCOCDE afirme que el método aplica “con independencia de que la potestad tributaria sea o no ejercida” por la fuente, y que la nueva interpretación del art. 23.1 A diga lo contrario.

Desde nuestro punto de vista los comentarios podrían ser mejor adecuados al texto del MCOCDE y en concreto el com. 32.6 al art. 23 podría señalar que el Estado de la residencia no podría calificar distinta una renta que ha sido previamente calificada por la fuente, si lo hace sobre la base de su derecho interno. Esto solucionaría algunos casos y convertiría todos los problemas en de tipo interpretativo que deberían solucionarse buscando una interpretación común con base en el contexto y finalidad de los CDI.

4. CONFLICTOS DE APLICACIÓN VS. CONFLICTOS DE CALIFICACIÓN

Cuando existen diferencias en el tratamiento tributario de una situación por parte de las administraciones tributarias, que son consideradas contrarias al tratado tributario existe un *conflicto en la aplicación del CDI* que puede ser resuelto por medio de un procedimiento amistoso o por arbitraje cuando el CDI lo prevea. El procedimiento amistoso se encuentra previsto en el artículo 25 del MCOCDE. Las características del proceso son: no judicial pues intervienen las autoridades competentes de los dos Estados (art. 3.1.f MCOCDE); con pocas formalidades; el contribuyente no forma parte del procedimiento, aunque puede iniciarlo; extraordinario respecto a los del Derecho Interno pues se puede acudir solo cuando resulte una tributación no acorde con el CDI (art. 25.1 MCOCDE) o cuando las autoridades competentes quieran resolver dificultades o dudas sobre la interpretación o aplicación de un CDI. (Art. 25.3); requiere reglamentación interna.

Al procedimiento amistoso se puede acudir en tres casos: a) cuando el contribuyente apela a este procedimiento por que ha sido objeto de una imposición no conforme con el CDI –llamado procedimiento para casos específicos–. b) Para resolver un problema de interpretación o aplicación del CDI –llamado procedimiento interpretativo–. c) Para regular casos no previstos en el tratado –llamado procedimiento legislativo–. Vogel llama este último tipo de procedimiento de consulta para rellenar las lagunas dentro del ámbito de cobertura del tratado (Vogel 1997, p.1347). el procedimiento legislativo presenta muchas dudas ante el principio de reserva de Ley, y que “el poder atribuido a las autoridades competentes en el seno del Procedimiento Amistoso interpretativo se asimila a la potestad que en Derecho interno tienen las Administraciones tributarias para dictar reglamentos interpretativos o ejecutivos o contestar consultas” (Martín, 2010, pp. 659-660). Existe entonces un límite a la facultad interpretativa a través del procedimiento amistoso, consistente en que el mismo deberá ser coherente con el CDI y por lo tanto no podrá utilizarse para hacerlo inaplicable.

Dicho lo anterior, el procedimiento amistoso es un instrumento que permite solventar de manera general los conflictos de aplicación de CDI. Sin embargo, aquellos *conflictos de clasificación* no contrarios con el CDI, no son solucionados pues los convenios no pueden suponer mayores gravámenes ni cargas que el derecho interno, es decir, algunos conflictos de clasificación negativos no encuentran solución. De hecho, la doctrina acertadamente ha indicado que los procedimientos amistosos tienen una eficacia que se reduce a eliminar la doble imposición –incluso cuando es conforme al tratado–,

¹⁹ Incluso, este apartado permite corregir los efectos de las diferencias en la cuantificación.

pero no provee una solución a los conflictos negativos (Helminen 2010, p. 51). Ello tiene como fundamento el hecho de que conflictos negativos tienen como base la normativa interna y no el tratado y, porque las soluciones son tomadas por autoridades administrativas sin poder fiscal, incluso si se trata de un arbitraje, pues el tribunal no tendrá mayores competencias que las que puede derivar del tratado.

CONCLUSIONES

1. Dogmáticamente parece necesario distinguir entonces entre conflictos de clasificación, conflictos de aplicación de un CDI y conflictos de calificación en sentido estricto. Los primeros sólo son solucionables a través de una norma jurídica que elimine o atenúe la sobre o sub-imposición internacional. Los conflictos de aplicación dan lugar a la aplicación del procedimiento amistoso y el arbitraje cuando así lo contemple el CDI. Finalmente, los conflictos de calificación encuentran una solución en el *approach* de la OCDE incorporado en los Com. MCOCDE del 2000 razonable para los casos en que son positivos y de muy dudoso alcance si son negativos.

2. No existe una identidad entre las propuestas hechas por el *International Tax Group* y las incorporadas en el informe de *partnerships* de 1999 y en los Com. al MCOCDE de 2000. La asimilación de ambas posiciones ha llevado a la doctrina a conclusiones equívocas, como el justificar que el MCOCDE exige al Estado de la residencia seguir la calificación dada por el Estado de la fuente. Ello no parece derivarse de los Comentarios –al menos cuando se tratan los conflictos positivos–, ni mucho menos de la redacción de los arts. 3.2 y 23 del MCOCDE.

3. La solución de la OCDE en el caso de conflictos positivos se basa fundamentalmente en el art. 23 del MC olvidando el art. 3.2., mientras que los conflictos negativos suponen retomar la idea del *International Tax Group* acerca de la vinculación de la calificación derivada del art. 3.2, pero en una *mirror situation*, que de ninguna manera es tal. Ello lleva a las varias contradicciones que hemos evidenciado en este texto.

4. El art. 3.2 está en miles de CDI y lo único posible es tratar de lidiar con él dándole un significado coherente. En nuestra propuesta, esta norma contiene una regla de interpretación al indicar que es contexto todo lo que lleve a una interpretación autónoma, lo que excluye la legislación interna. Esta diferencia fundamental con la CVDT, en especial su art. 31.4 interpretado sistemáticamente con el 2 del MCOCDE, hace que dicho art. 3.2 no sea inocuo y que por el contrario facilite la aplicación del CDI. La existencia del condicionante “a menos” lleva a que el Estado que aplica en primer lugar deba justificar en todos los casos que no existe un significado autónomo, para poder así remitirse a la legislación interna. Además, el art. 3.2 remite a la legislación de un solo Estado, a la del que aplica en primer lugar, y no a ambos. Ello supone que el Estado que aplica en segundo lugar no podrá alegar su derecho interno.

5. La pregunta de cual Estado aplica en primer lugar debe ser analizada caso por caso atendiendo a la naturaleza de la norma del CDI carente de significado autónomo. Por principio, podría tenerse que en todos los casos en que un Estado aplique el art. 23 MCOCDE, este último Estado aplicará en segundo lugar y el otro en el primero. En los art. 18 y 19 el Estado de la residencia aplicará en primer y único lugar. En el caso del art. 8.2 y 13.3 debe entenderse que el art. 23 es también aplicable y por tanto la residencia aplica en segundo lugar y la sede de dirección efectiva en primer lugar.

6. Cuando existen diferencias en el tratamiento tributario de una situación por parte de las administraciones tributarias que son consideradas contrarias al tratado tributario existe un *conflicto en la aplicación del CDI* que puede ser resuelto por medio de un procedimiento amistoso o por arbitraje cuando el CDI lo prevea. Incluso, cuando exista una doble imposición no eliminada por el tratado, es posible que las autoridades competentes la solucionen a través de un acuerdo amistoso, si así lo permite la legislación interna.

7. Sin embargo, cuando el conflicto sea negativo el procedimiento amistoso o el arbitraje interpretativo o legislativo no es viable si no existe una norma convencional que lo resuelva. En estas situaciones será un asunto que atiende al derecho interno únicamente y no habría norma del Derecho Tributario Internacional que lo prohíba. En cualquier caso, el CDI directamente, un protocolo o la legislación interna, pueden solucionar los conflictos negativos. Estos son casos de conflictos de clasificación remanentes.

BIBLIOGRAFÍA

- AVERY, J. (1993): "United Kingdom". En: International Fiscal Association. *Interpretation of double taxation conventions*. Kluwer Law and Taxation Publ., pp. 597-614.
- (2003): "Conflicts of Qualification: Comment on Prof. Vogel's and Alexander Rust's Articles. En *Tax Treaty Monitor*, mayo, pp. 184-186.
- AVERY, J. *et al.* (1996): "Credit Exemption under Tax Treaties in Cases of Differing Income Characterization". En *European Taxation*, 4, pp. 118-146.
- BUITRAGO, E. (2007): *El concepto de cánones y/o regalías en los convenios para evitar la doble tributación sobre la renta* 1a. ed., CISS.
- CHICO DE LA CÁMARA, (2010): "Interpretación y calificación de los convenios de doble imposición" 2010. En: Serrano, F. (dir.). *Fiscalidad internacional* 4a. ed., CEF. pp. 293-310.
- COMITÉ DE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE, (2010): *Modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio*. Versión abreviada, 22 de julio de 2010, Instituto de Estudios Fiscales.
- ENGELEN, F. A. (2004): *Interpretation of Tax Treaties Under International Law: A Study of Articles 31, 32, and 33 of the Vienna Convention on the Law of Treaties and Their Application to Tax Treaties*, IBFD.
- FALCÓN, R. & PULIDO, E. (2010): *Derecho fiscal internacional*, Marcial Pons.
- HART, H. L. A. (traducción de Genaro R. Carrió), (1992): *El concepto de derecho* 2a ed., Abeledo-Perrot.
- HELMINEN, M. (2010): *The international tax law concept of dividend* [2nd updated ed.]. Wolters Kluwer Law & Business.
- KEINENBERG, S. (2007): "Avoidance of Double (Non-) Taxation and Art. 23. A and B Paragraph 1 OECD MC. Conflicts of Qualification an the Interpretation of Tax Traty Law". En: Burgstaller, E. & Haslinger, K., *Conflicts of Qualification in Tax Treaty Law*, Linde. pp. 309-333.
- KUMAR, V. (2007): "Conflicts of Qualification and Conflicts of Allocation of Income". En Burgstaller, E. & Haslinger, K., *Conflicts of Qualification in Tax Treaty Law*, Linde. pp. 39-56.
- LANG, M. (2000): *The Application of the Oecd Model Tax Convention to Partnerships: A Critical Analysis of the Report Prepared by the Oecd Committee on Fiscal Affairs*, Linde Verlag.
- (2004): "General Report". En International Fiscal Association. *Double non-taxation*. Kluwer Law and Taxation Publ., pp. 73-119.
- (2009): "OECD Model: Conflicts of Qualification Lang". En *Tax Treaty Monitor*, mayo/junio. pp. 204-207.
- (2010): *Introduction to the law of double taxation conventions*, IBFD.
- MARTÍN, A. J. (2010): "Procedimiento Amistoso". En Carmona, N. *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea*, 1. ed., CISS, 2011, pp. 621-663.
- OECD, (2010): *Model tax convention on income and on capital*. [8th ed]. OECD.
- (Committee on Fiscal Affairs), (1999): *The application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships*. Disponible en Tax Research Platform, IBFD.

- PÖTGENS, F .P. G. & DE HEER, L. (2012): "The International Public Law Effectiveness Principle and Qualification Conflicts from a Dutch Perspective". En *Intertax*, Vol. 40. Issue 1. Kluwer Law International BV. pp. 54-62.
- RAMOS, A. (2007): "Conflicts of Qualification an the Interpretation of Tax Traty Law". En Burgstaller, E. & Haslinger, K. (Eds), *Conflicts of Qualification in Tax Treaty Law*, Linde. pp. 21-38.
- ROHATGI, R. (Trad. Idrovo, J. M.), (2008): *Principios básicos de tributación internacional*, Legis.
- ROCHA, S. A. (2009): *Interpretation of double taxation conventions: general theory and Brazilian perspective*, Kluwer Law International.
- RUIBAL, L. (2002): *La fiscalidad del ejercicio asociado de actividades profesionales*, Tirant lo Blanch.
- RUST, A. (2003): "The New Approach to Qualificatin Conflicts has its Limits". En *Tax Treaty Monitor*. febrero, 2003. pp. 45-50.
- SASSEVILLE, J. (2006): "Lecture on Qualifications Conflicts in Tax Treaty Law", Academy of Public Accountants, Viena (September 22, 23, 2006) Citado por Ramos, A. 2007. "Conflicts of Qualification an the Interpretation of Tax Traty Law". En Burgstaller, E. & Haslinger, K., *Conflicts of Qualification in Tax Treaty Law*, Linde.
- SHELTON, N. (2004): *Interpretation and application of tax treaties*, LexisNexis UK.
- VOGEL, K. (1997): *Klaus Vogel on double taxation conventions: a commentary to the OECD-, UN-, and US model conventions for the avoidance of double taxation on income and capital, with particular reference to German treaty practice*, Kluwer Law International.
- (2003): "Conflicts of Qualification: The Discussion is not Finished". En *Tax Treaty Monitor*, febrero, pp. 41-44.
- WARD, D. & DERY, J. M. (1993): "Canadá" En International Fiscal Association. *Interpretation of double taxation conventions*. Kluwer Law and Taxation Publ., pp. 279 y ss.
- XAVIER, A. (2005): *Derecho tributario internacional, Conceptos fundamentales*, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma.