

Addy Mazz y Pasquale Pistone, coord., *Reflexiones en torno a un Modelo Latinoamericano de Convenio de Doble Imposición*, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 2010, 311 pp.

por Pablo Villegas  
Landázuri\*

Sostiene Mauricio Plazas Vega, en la presentación del libro, que el jurista de hoy afronta el complejo y difícil reto de aproximarse al Derecho a partir del mundo y no desde el limitado espacio de su país. En el campo tributario, la biografía del espíritu del mundo impone el deber de adentrarse en el Derecho internacional y en el Derecho comunitario como parte fundamental de nuestras disquisiciones y reflexiones. Enfatiza que: “Ya no es posible pensar en el impuesto sobre la renta ni en el impuesto sobre el valor agregado (i.v.a.), los dos tributos tradicionalmente

más importantes en los países, desde la simple óptica de la ley nacional”.<sup>1</sup>

La necesidad de adoptar criterios comunes en materia de fiscalidad internacional ha sido motivo importante de estudio para el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT), desde las Primeras Jornadas Latinoamericanas (Montevideo, 1956) hasta las VII Jornadas (Caracas, 1975). En este sentido, en las XXIII Jornadas Latinoamericanas del ILADT (Córdoba, Argentina, 2006) el Consejo Directivo presentó un proyecto para elaborar un modelo de convenio multilateral contra la doble imposición para Latinoamérica.

Dicho proyecto contemplaba dos fases; en la primera, la comisión de trabajo, integrada por Antonio Hugo Figueroa (Argentina), Jacques Malherbe (Bélgica), Pasquale Pistone (Italia) y Heleno Taveira Torres (Brasil), se encargó de redactar y presentar un modelo de convenio en las XXV Jornadas Latinoamericanas (Cartagena de Indias, 2010); en la segunda, tiene el objetivo de transponer las cláusulas del modelo latinoamericano en los convenios para evitar la doble imposición (CDIs) de los países latinoamericanos con el resto de países del mundo, durante las XXVI Jornadas Latinoamericanas<sup>2</sup> que se celebrarán en el mes de septiembre del presente año en Santiago de Compostela.

---

\* Experto jurídico en temas de fiscalidad internacional, funcionario de la Dirección Nacional de Gestión Tributaria del Servicio de Rentas Internas del Ecuador.

1. Addy Mazz y Pasquale Pistone, coords., *Reflexiones en torno a un Modelo Latinoamericano de Convenio de Doble Imposición*, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 2010, p. 6.
2. ILADT, “Prolegómenos al Comentario del Modelo de Convenio para América Latina”, en Natalia Quiñones Cruz, coord., *Modelo ILADT de Convenio para evitar la doble imposición en América Latina. Modelo multilateral*, Bogotá, ICDT, ILADT, 2010, p. 14.

En forma adicional a las reuniones periódicas, la comisión de trabajo tuvo la oportunidad de presentar sus avances en un seminario organizado por Addy Mazz en Montevideo, el 11 y 12 de mayo de 2009, en las instalaciones de la Universidad de la República del Uruguay. El libro objeto de la presente recensión contiene las actas del seminario, además de opiniones de expertos sobre temas de fiscalidad internacional planteados allí en la línea del proyecto de modelo.

Varias son las razones que pueden mencionarse para destacar la importancia de este libro, empezando por el nivel de conocimiento sobre la temática tributaria internacional y la calidad de pensamiento jurídico que tienen los autores de los diversos artículos. Pero se debe destacar también que, al contener los estudios preliminares del modelo de tributación latinoamericano propuesto por el ILADT, es y será fuente de referencia obligatoria para quien pretenda emprender una investigación seria del citado prototipo. Pero existe otra razón adicional, y es que el texto constituye un interesante diagnóstico contemporáneo respecto a la implementación, aplicación y vigencia de los CDI en los países de América Latina.

El libro se compone de seis secciones:

## **SECCIÓN PRIMERA: PLANTEAMIENTO Y CUESTIONES GENERALES**

Antonio Figueroa (Argentina), con su trabajo “La historia de los convenios de doble imposición internacional”, realiza un breve repaso de la evolución de los distintos modelos de CDI usados en el mundo y a lo largo del tiempo. El expresidente del Grupo de Expertos del Comité Fiscal de las Naciones Unidas comenta la dificultad que entrañaba, y que podríamos afirmar persiste, adecuar el modelo propuesto por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), formulado para países de flujos bilaterales de renta, a las relaciones de países desarrollados con subdesarrollados. Propone la unión entre países de la región, como estrategia imprescindible que permita defender los legítimos intereses de los países importadores de capital e impida la erosión continua de sus bases de imposición.

En “Rasgos fundamentales del Proyecto de Modelo de Convenio para América Latina”, Addy Mazz (Uruguay) realiza un análisis sobre los principios de atribución de potestad tributaria en materia de imposición a la renta, confronta argumentos a favor y en contra de la fuente y de la residencia, para enfatizar en la creciente importancia del intercambio de información entre administraciones tributarias hasta llegar a afirmar que el intercambio de información es el “único medio por el cual se

puede hacer efectivo el criterio de renta mundial”.<sup>3</sup> Además propone que, en la actualidad, la competencia para atraer capitales, junto a las resoluciones de organismos internacionales como la OCDE, ha originado un aumento de los CDI, no tanto para evitar la doble imposición, que se la puede resolver vía mecanismos unilaterales previstos en la respectiva legislación interna, sino a fin de evitar sanciones de los países de donde provienen los capitales, de acuerdo a las exigencias de la OCDE.

La autora también hace un repaso de la cantidad de CDI celebrados por países de América Latina hasta el año 2007, en donde se desliza una inexactitud, pues afirma que Ecuador, hasta el año 2007, tiene celebrados apenas dos CDI, cuando la realidad evidencia que, hasta la fecha mencionada, el Ecuador tenía celebrados y vigentes CDI con once países (Alemania, Brasil, Italia, Francia, España, Rumania, Suiza, Canadá, México, Bélgica y Chile), además de la normativa comunitaria contenida en la Decisión 578,<sup>4</sup> aplicable a los países que conforman la Comunidad Andina.

Vale rescatar la afirmación respecto a que “la efectividad del principio de renta mundial en los impuestos sobre la renta a las personas físicas y a las sociedades, así como la transparencia fiscal internacional, en esta concepción impositiva, la lucha contra el fraude y la evasión internacional y la normativa anti subcapitalización, requieren del intercambio de información”.<sup>5</sup>

Con el artículo “Rasgos fundamentales del Proyecto de Modelo de Convenio para América Latina”, Pasquale Pistone (Italia) compara el progresivo debilitamiento del papel de la ONU en temas de fiscalidad internacional con el progresivo fortalecimiento del rol que cumple la OCDE en este mismo contexto. Esta es la razón para “desarrollar un modelo que refleje la tradición latinoamericana del derecho tributario y se adapte al nuevo contexto mundial. No tendría sentido defender la tributación en la fuente en la teoría, al tiempo que se renuncia a la misma en la casi totalidad de los convenios bilaterales por efecto de la menor fuerza de negociación”.<sup>6</sup> Defiende la idea de que un convenio multilateral es el instrumento más apropiado para solucionar los problemas de imposición de la renta transfronteriza en América Latina. Realiza un análisis global sobre la estructura y objetivos del modelo, plantea algunas situaciones críticas en la repartición del poder de imposición e identificación de la fuente de la renta y se refiere a las reglas procedimentales.

---

3. Addy Mazz y Pasquale Pistone, coords., *Reflexiones en torno a un Modelo Latinoamericano de Convenio de Doble Imposición*, p. 36.

4. Publicada en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena No. 1063, de 5 de mayo de 2004.

5. Addy Mazz y Pasquale Pistone, coords., *Reflexiones en torno a un Modelo Latinoamericano de Convenio de Doble Imposición*, p. 50.

6. *Ibid.*, p. 60.

## **SECCIÓN SEGUNDA: ÁMBITO, DEFINICIONES E INTERPRETACIÓN**

Los profesores Jacques Malherbe (Bélgica) y Edoardo Traversa (Bélgica/Italia), en su artículo “Hacia un Modelo de Convenio para América Latina. El ámbito de aplicación”, se centran en el análisis del ámbito de aplicación personal del modelo latinoamericano, examinando los dos criterios de aplicación más usados en los CDI: residencia y nacionalidad. Consideran que, además de incluir en el ámbito de aplicación personal del modelo a todos los residentes, se debe tomar en cuenta personas que en relación a su situación personal y familiar se encuentren en situaciones comparables.

Cristiane Coelho (Brasil), en “Interpretação dos Tratados Internacionais em Matéria Tributária: Doutrina e prática na América Latina”, considera que el modelo ILADT, al igual que el modelo OCDE y el modelo ONU, debe contar con una cláusula dedicada a dirimir conflictos interpretativos, que permita convergencia a nivel latinoamericano en la comprensión de sus términos. En vista de que el uso de los Comentarios al Modelo OCDE como elemento de interpretación muchas veces es visto con desconfianza, el Modelo ILADT podría suplir dicha laguna, además de que debe ser objetivo del prototipo esmerarse en la confección de definiciones, a fin de dejar como último recurso el reenvío al Derecho interno como forma de interpretación.

En el artículo “La función complementaria de la legislación interna en el proceso de aplicación de un convenio para evitar la doble imposición internacional”, Cecilia Delgado Ratto (Perú) usa el caso del establecimiento permanente para analizar los problemas de interpretación derivados de la coexistencia del derecho internacional y el derecho interno, en especial: conflictos derivados de a) términos y expresiones definidos solo en los CDI, b) términos y expresiones definidos solo en la legislación interna, y c) términos y expresiones definidos tanto en los CDI como en la legislación interna pero de forma diversa.

## **SECCIÓN TERCERA: LAS CLÁUSULAS DE DISTRIBUCIÓN DE POTESTAD TRIBUTARIA**

Natalia Quiñones (Colombia) escribe sobre “Establecimiento permanente e imposición exclusiva de la empresa en el Estado de la fuente”. En su artículo menciona la necesidad de estructurar una noción de establecimiento permanente que permita el empleo eficiente y equitativo de la potestad tributaria del país frente a

las rentas empresariales. Señala que la propuesta del Modelo ILADT busca fortalecer la tributación en la fuente a través de la figura del establecimiento permanente. A más de ampliar su definición, se debe clarificar las reglas, en lo que se refiere a determinar la existencia de un establecimiento permanente, como en las pautas de determinación de utilidades a dicho establecimiento. Menciona la conveniencia de adoptar el estándar *arm's length*<sup>7</sup> para determinar utilidades a subsidiarias y establecimientos permanentes, manteniendo la analogía de precios de transferencia al momento de evaluar los ingresos atribuibles a tal emplazamiento.<sup>8</sup>

En el artículo “Neutralidad e imposición de las rentas pasivas”, Mario Tenore (Italia) analiza los distintos tipos de rentas pasivas (dividendos, intereses, cánones y ganancias de capital) y su tratamiento en los modelos OCDE y ONU, y se pregunta si existen razones válidas que permitan mantener tal grado de especificidad o unificar el régimen de tales rentas. Como propuesta, considera la posibilidad de prever dos disposiciones: una que contemple los dividendos y ganancias de participaciones sociales, y otra que se refiera a intereses y cánones, dentro de un sistema de tributación compartida, que sea atemperado en casos concretos.

Luciana Gambi (Brasil) trabaja la posible “Abolición del Impuesto de Renta retenido en la Fuente bajo una perspectiva latinoamericana” sobre transferencias internacionales de intereses, así como la adopción de un sistema automático y obligatorio de intercambio de información entre los países involucrados, idea tomada de la Directiva de la Unión Europea sobre tributación de los rendimientos provenientes de ahorros bajo la forma de intereses.<sup>9</sup> Concluye que las dos propuestas deben marchar de manera conjunta para una implantación efectiva, y que el sistema de intercambio de información contendrá posibles casos de evasión fiscal en la región.

En “Imposición internacional a las rentas por dividendos, intereses y similares”, Andrés Blanco (Uruguay) comenta que el tratamiento innovador de las rentas pasivas en el Modelo multilateral ILADT. Afirma que “conservar la posibilidad de establecer impuestos a esas rentas en la fuente equivale a conservar una herramienta política para contrarrestar, siquiera en forma parcial, el efecto negativo de las balanzas de pago desfavorables”,<sup>10</sup> y considera que mantener el criterio de la fuente

---

7. “para fines tributarios, las transacciones entre sujetos vinculados deben recibir el mismo tratamiento que hubiesen tenido de haber sido pactadas como entre partes independientes (principio de libre mercado, de libre competencia, de libre concurrencia o “arm's length””, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, *Curso sobre precios de transferencia*, módulo I, Aspectos teóricos, (Panamá), CIAT, s.f., p. 5.

8. Addy Mazz y Pasquale Pistone, coords., *Reflexiones en torno a un Modelo Latinoamericano de Convenio de Doble Imposición*, p. 124.

9. Directiva del Consejo 2003/48/EC de 3 de junio de 2003 citada por la autora del artículo.

10. Addy Mazz y Pasquale Pistone, coords., *Reflexiones en torno a un Modelo Latinoamericano de Convenio de Doble Imposición*, p. 152.

al tratamiento de estas rentas a nivel internacional es la única solución compatible con los intereses de los países de América Latina.

Sobre las “Rentas del trabajo dependiente, pensiones y rentas de la actividad artística y deportiva en el Modelo Latino-Americano”, Mario Tenore (Italia) considera que el modelo latinoamericano debería prever un único régimen para el tratamiento de dichos tipos de rentas. En el primer caso, se podría prever la tributación exclusiva en el Estado de la actividad, salvo las rentas derivadas de la actividad laboral de corta duración. En el segundo caso, el tratamiento será similar al previsto para rentas análogas en el modelo OCDE, tomando en cuenta ciertos problemas especiales. Para el caso de rentas provenientes de actividades artísticas y deportivas, opta por un reparto de la potestad impositiva análogo al de rentas del trabajo dependiente, en donde la tributación en el Estado de la fuente sería admitida sin que se requiera una duración mínima de exhibición.

## SECCIÓN CUARTA: MECANISMOS CONTRA LA DOBLE IMPOSICIÓN Y CLÁUSULAS PROCEDIMENTALES

Por medio del trabajo conjunto denominado “La prevención en América Latina de la doble imposición internacional en la perspectiva de la redacción de un tratado modelado”, Jacques Malherbe, Edoardo Traversa, Isabelle Richelle y Carolina Cañón Bohórquez (Bélgica/Italia/Colombia) se refieren a las ventajas y desventajas de los métodos para evitar la doble imposición (exención y crédito) aplicados en los países de América Latina. Abordan la importancia del principio de territorialidad contenido en la Decisión 578 de la Comunidad Andina y analizan las tendencias actuales de los países latinoamericanos, entre los cuales dedican una parte a los CDI celebrados por el Ecuador.<sup>11</sup>

Álvaro Villegas Aldazosa (Bolivia), en “Consideraciones sobre el Tax Sparring”, tomando en cuenta la importancia del *tax sparing*<sup>12</sup> en América Latina, analiza las razones por las cuales algunos países han logrado incluir una cláusula de *tax sparing* en sus CDI y otros países no lo han hecho. Comenta que las cláusulas de *tax sparing*

---

11. *Ibid.*, pp. 174-175.

12. La cláusula *tax sparing* permite que el contribuyente se deduzca no solo los impuestos efectivamente pagados en el país receptor de la inversión sino, también, el impuesto que debió pagar y no pagó, sea por medidas de política económica o por la exención o reducción que el país subdesarrollado establece con la finalidad de promover la inversión extranjera. Véase al respecto, César Montaña Galarza, *Manual de Derecho tributario internacional*, Quito, Corporación Editora Nacional/UASB, 2006, p. 150.

o *matching credit*<sup>13</sup> deberían reconocerse como importantes instrumentos de política fiscal, y que deben ser incluidas en el modelo de convenio latinoamericano.

Mediante el trabajo titulado “La realización de un eficiente sistema de intercambio de informaciones y asistencia en la recaudación de los impuestos”, Natalia Quiñones (Colombia) resalta la importancia del intercambio de información en el Derecho tributario internacional actual, con la finalidad de conseguir transparencia en las transacciones internacionales, cooperación internacional en el recaudo y también, control de la evasión para el país de residencia de los beneficiarios de dividendos, intereses y regalías. Comenta sobre el aumento vertiginoso de acuerdos de intercambio de información entre administraciones tributarias (TIEA) celebrados en los últimos años, los estándares establecidos por la OCDE para el intercambio de información y el objetivo de implementar procesos eficientes de intercambio entre las administraciones tributarias.

Juan Manuel Albacete (Uruguay), en el artículo sobre “Intercambio de información entre administraciones tributarias (art. 26 del modelo OCDE)”, hace un análisis de la evolución del instituto del intercambio de información y su significado, sobre todo tomando en cuenta el punto de vista de Uruguay, que fue incluido en la lista de países que “no se han comprometido en la implementación de los estándares impositivos acordados internacionalmente”, contenida en el Reporte de la OCDE de 2 de abril de 2009.

## **SECCIÓN QUINTA: PERSPECTIVAS FUTURAS Y NUEVOS DESAFÍOS**

En “Sobre un modelo de convenio de doble imposición para América Latina. Comentarios críticos”, Ana María Pita Grandal (España) se pregunta si tiene sentido que los países de América Latina celebren CDI en los que la cláusula de intercambio de información es el objetivo más importante, acojan, además, la residencia como criterio de sujeción. Piensa que para los países en vías de desarrollo la renta que obtienen sus residentes en el extranjero es muy poco relevante, y su localización es demasiado costosa. Señala que “si los países desarrollados pretenden obtener información que pueda ser útil para localizar la riqueza generada en su territorio y no declarada, deberían ser más generosos y admitir que en los tiempos actua-

---

13. “el país de residencia consigue un crédito fiscal por una cantidad alzada o por un porcentaje más alto que el tipo tributario efectivo que hubiera gravado la renta en el país de su origen o del tipo que el tratado de no doble imposición establezca como límite de gravamen”. Véase, César Montaña Galarza, *Manual de Derecho tributario internacional*, p. 154.

les carece de toda lógica pretender gravar una riqueza que se ha producido en un territorio extranjero”.<sup>14</sup>

Antonio Hugo Figueroa (Argentina), en su “Proyecto de Tratado tributario bilateral para evitar la doble imposición internacional”, presenta el proyecto de Modelo ILADT y realiza algunos comentarios sobre la manera como fue elaborado. Acompaña al documento aclaraciones y comentarios.

## **SECCIÓN SEXTA: ALGUNAS OPINIONES SOBRE TEMAS DE FISCALIDAD INTERNACIONAL**

La sexta parte del libro contiene las opiniones de tres expertos internacionales de fiscalidad: Yariv Brauner (EE.UU.): “Perspectivas sobre el esfuerzo para concluir un tratado multilateral para América Latina”; Luís Eduardo Schoueri (Brasil) “Las limitaciones decurrentes de la tributación mundial de la renta y la adopción de la territorialidad”; Danil V. Vinnitskiy (Rusia): “The objectives of international fiscal policy of the states Net exporters of capital in the Russian conventions of double taxation”.

## **CONSIDERACIONES FINALES**

Al ser un aporte a la doctrina tributaria internacional a nivel latinoamericano, me preocupa que las referencias a la situación del Ecuador en temas de fiscalidad internacional, en general, y los CDI de manera específica, sean mínimas en este libro, aunque considero que el análisis comparativo sobre CDI en los países latinoamericanos, que permita profundizar en sus similitudes y diferencias, se lo tratará en las próximas Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario a celebrarse en Santiago de Compostela, España, en septiembre de este año.

Finalmente, esta obra debería ser punto de partida para varios trabajos académicos que se propongan investigar el efecto del Modelo multilateral de convenio propuesto por el ILADT con relación al Ecuador, y sobre todo, a fin de analizar su relación con el actual Modelo de CDI ecuatoriano. Salvo honrosas excepciones, la fiscalidad internacional y sus principales temas son cuestiones relativamente nuevas (en cuanto a desarrollo normativo y aplicabilidad) a nivel nacional, que requieren del esfuerzo conjunto de académicos, funcionarios de la administración tributaria y tributaristas, que permita el acercamiento del ciudadano y del empresario a uno de los grandes campos problemáticos de nuestro tiempo.

---

14. Addy Mazz y Pasquale Pistone, coords., *Reflexiones en torno a un Modelo Latinoamericano de Convenio de Doble Imposición*, p. 234.