

José Ignacio Núñez Leiva

Director

Carolina Meza Prams

Coordinadora

***Estudios de derechos fundamentales
Experiencia chilena e internacional***

Luis María Romero Flor

Ximena Puente de la Mora

Emercio Aponte Núñez

María Pía Silva

Carolina Meza Prams

Renato Selayaram

Claudio Jesús Santagatti

María Angélica Benavides

Facultad de Derecho

Presentación

Los Derechos Fundamentales –esas facultades subjetivas constitucionalizadas y/o consignadas normativamente a nivel internacional– se han convertido en protagonistas del Derecho. Más allá de las discusiones propias de la Teoría y Filosofía del Derecho acerca de su estatus, estructura y propiedades esenciales, lo cierto es que hoy en día reciben aplicación práctica en la mayoría de las contiendas de relevancia jurídica y orientan el debate constitucional que se desarrolla actualmente en Chile.

Por eso, el trabajo que el lector tiene en sus manos presenta un doble valor. Primero, se hace cargo de una discusión que no se agotará nunca en el ámbito del Derecho Público. ¿Qué derechos son o deben ser fundamentales y con qué perfiles? Esta ha sido una interrogante ineludible durante toda la historia del Estado de Derecho. Y segundo, se presenta en una época que augura importantes transformaciones al constitucionalismo chileno. El péndulo evolutivo del poder constituyente se desplaza hoy entre reformistas y renovadores, entre quienes sugieren enmiendas constitucionales y aquellos que bregan por una nueva Constitución. Y en tal contexto los esfuerzos académicos serios, que pretenden aportar al conocimiento –especialmente acudiendo a la experiencia internacional– siempre son bienvenidos.

Así, es enorme la contribución de este primer número de la colección “Cuadernos de Derecho Público”, denominado “Estudios de Derechos Fundamentales: experiencia chilena e internacional”, coordinada por Carolina Meza junto a José Ignacio Núñez Leiva, y publicada a través del sello editorial de la Universidad Finis Terrae. Pretende proporcionar

insumos que amplíen los horizontes de las reflexiones académicas en torno a los derechos fundamentales y no en cualquier coyuntura, sino en la actual.

Por otra parte, la obra combina adecuadamente el tratamiento de temas novedosos con análisis prospectivos respecto de institutos ya contemplados en la normativa nacional, dando cabida –de paso– a la pluma de autores consolidados y con vasta experiencia en sus ámbitos de especialidad.

En suma, no me queda más alternativa que felicitar a Universidad Finis Terrae por esta gran iniciativa, especialmente a las autoridades de su Facultad de Derecho y a los coordinadores de esta colección por su visión y vocación de aportar con altura de miras al desarrollo del Derecho Público en Chile, desde una perspectiva abierta, rigurosa y pluralista. Cuestión que el lector podrá confirmar en las páginas que siguen.

Dra. Miriam Lorena Henríquez Viñas
Profesora de Derecho Constitucional

Prefacio

La Facultad de Derecho de la Universidad Finis Terrae, con el firme propósito de contribuir al desarrollo de la ciencia jurídica en Chile, ha tomado la decisión de emprender la publicación de una serie de volúmenes que tiene por nombre *Cuadernos de Derecho Público* cuyo objetivo será poner a disposición de la comunidad jurídica nacional ensayos, trabajos de investigación y estudios desarrollados por los más reputados y solventes académicos e investigadores dedicados a esta área.

Con enorme satisfacción, tenemos el privilegio de presentar el primer número de esta serie, dedicado en esta oportunidad a los Derechos Fundamentales, pero no desde cualquier óptica, sino con un horizonte comparado.

Tres razones hacen imprescindible atender con seriedad a los Derechos Fundamentales (y en esta perspectiva), sea cual sea la subdisciplina jurídica que se cultive.

Primero, uno de los factores que han propiciado la transformación de los sistemas jurídicos –especialmente a partir de la segunda mitad de la anterior centuria– ha sido el reconocimiento masivo de derechos fundamentales en las constituciones. Como describen numerosos autores, la irrupción de disposiciones sobre Derechos Fundamentales han insertado una carga axiológica en los ordenamientos jurídicos que –en palabras de Ferrajoli– ha terminado por configurar los conocidos ámbitos de lo decidible, indecidible e indecidible que no. Por lo tanto, las constituciones rematerializadas, como las llama Prieto Sanchís,

demandan de los juristas, conocimiento, estudio e incluso reformulación de sus paradigmas de actuación.

Segundo, dada la apertura hermenéutica que presentan hoy las normas que contienen Derechos Fundamentales, uno de los insumos más razonables para dotar de significado a aquellas normas amplias en sus supuestos de hecho o consecuencias jurídicas –antes que acudir a los preceptos del intérprete– es el contenido que le atribuyen otros sistemas jurídicos, aunque (evidentemente) sea necesario primero justificar las motivaciones de tal opción.

Y tercero, nos guste o nos desagrade, el plexo de protección de los Derechos Fundamentales no se agota en las jurisdicciones internas de los Estados. Debe articularse con las normas de Derecho Internacional vigentes en la materia.

Todo lo anterior nos ha motivado a convocar a un grupo de destacados especialistas en Derecho Público chilenos y extranjeros a fin de que expongan sus visiones y aporten su experiencia respecto de temáticas sensibles en materia de Derechos Fundamentales, ya sea porque inciden en la evolución de instituciones de reciente reconocimiento en nuestra cultura jurídica, aportan nuevas visiones que pueden nutrir nuestras prácticas o nos ilustran sobre nuevas problemáticas.

Los autores que efectúan contribuciones a este número son: Luis María Romero Flor, Investigador del Centro de Estudios Fiscales de la Universidad de Castilla La Mancha; Ximena Puente de la Mora, Comisionada Presidenta del Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales (INAI) de México; Emercio Aponte Núñez, Jefe de Cátedra de Derecho Constitucional en la Universidad del Zulia de Venezuela; María Pía Silva, Profesora de la Universidad Católica de Chile; Carolina Meza Prambis, profesora de la Universidad Mayor; Renato Selayaram, docente en diversas instituciones superiores de Brasil; Claudio Jesús Santagatti, docente del programa de Doctorado en Derecho de la Pontificia Universidad Católica Argentina, y María Angélica Benavides, profesora de Derecho

Internacional Público en diferentes universidades chilenas. Para todos ellos nuestros más profundos agradecimientos.

El primer trabajo de este volumen se dedica al estudio del sistema de regulación de la potestad estatal de imponer cargas públicas –particularmente impuestos– en perspectiva internacional. Se titula “Introducción a la fiscalidad internacional: concepto, contenido y finalidad” y es obra de Luis María Romero.

Le sigue el artículo denominado “La transparencia como elemento necesario para la generación de sociedades informadas y libres. La experiencia mexicana”, escrito por Ximena Puente de la Mora.

A continuación, Emercio Aponte Núñez, en una reflexión orientada por el derecho a la vida, revisa críticamente la sentencia Artavia Murillo y otros contra Costa Rica, en la sección que tiene por nombre “El derecho a la vida del no nacido y el caso Artavia Murillo y otros contra Costa Rica”.

Maria Pía Silva, por su parte, se ocupa posteriormente de uno de los institutos que tensiona con mayor habitualidad los Derechos Fundamentales: la potestad legislativa. Y lo hace en la reflexión que lleva por nombre “La discrecionalidad legislativa”.

Luego, Carolina Meza Prams expone en su estudio una síntesis acerca de la aplicación que ha hecho el Tribunal Constitucional Chileno del comúnmente denominado derecho a la igualdad, en el ensayo intitulado “La utilización del término de comparación en la aplicación del principio de igualdad ante la ley por parte del Tribunal Constitucional Chileno”.

Seguidamente, Renato Selayaram aporta reflexiones acerca de las particularidades de la pedagogía encaminada a la formación en Derechos Fundamentales. “Enseñar derechos humanos” es el nombre de su trabajo.

Claudio Jesús Santagatti nos ilustra sobre los desarrollos en materia de protección de derechos a las personas con necesidades especiales, y

lo hace con el texto “De la invisibilidad del colectivo social al sujeto de derechos: las personas con discapacidad”.

Cierra este volumen un trabajo dedicado a la comprensión semántica de los tratados internacionales sobre Derechos Humanos que deben efectuar los jueces domésticos, escrito por María Angélica Benavides y denominado “La interpretación de los tratados internacionales de derechos humanos por los tribunales nacionales”.

Para no extendernos más allá de lo razonable en una presentación de esta especie, concluimos resaltando nuestra alegría por poner a disposición de la comunidad jurídica este primer número de los “Cuadernos de Derecho Público” y agradecemos a las autoridades de la Universidad Finis Terrae, especialmente al decano de la Facultad de Derecho, don Miguel Schweitzer, y a la directora de Escuela, doña Patricia Vivanco, por todo el apoyo brindado para que esta iniciativa académica haya visto la luz. Finalmente, es de justicia expresar nuestra gratitud a Francisca Monreal, Santiago Aranguiz Pinto y Eduardo Guerrero –equipo de Ediciones Universidad Finis Terrae–, quienes con su empeño en la perfección, acercaron esta obra a ser algo digno de ser publicado.

Carolina Meza Pramps
José Ignacio Núñez Leiva

Introducción a la fiscalidad internacional: concepto, contenido y finalidad¹

Dr. Luis María Romero Flor
Investigador Centro Internacional de Estudios Fiscales
Universidad de Castilla-La Mancha

1. Aproximación al concepto de fiscalidad internacional

El Derecho Fiscal Internacional o Derecho Tributario Internacional, conocidos comúnmente como Fiscalidad Internacional, regula aquellas situaciones en las que puede resultar de aplicación el ordenamiento tributario de dos o más Estados. Por tanto, puede ocurrir que todos los puntos de conexión (fundamentalmente residencia, lugar de obtención de la renta y lugar de situación de los bienes) apunten a un mismo país; pero también puede ocurrir que la conexión se produzca con relación a más sistemas fiscales porque, por ejemplo, la persona (física o jurídica) que realiza el hecho gravado por la norma tributaria es residente de

¹ La realización del presente trabajo tiene su origen en la participación del autor en el Seminario de Fiscalidad Internacional, organizado por el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Juárez del Estado de Durango (Dgo.-México) el 23 de agosto de 2012.

un Estado distinto de aquel en que se obtiene la renta o en el que está situado el bien objeto de gravamen.

Es en este último supuesto en el que existe un elemento, al que podemos llamar “extranjero”, en donde la determinación de la carga tributaria se convierte en un problema propio de la fiscalidad internacional; adjetivo este de “internacional” que no hace referencia a la fuente de producción jurídica (que a menudo es una fuente interna aunque también puede ser un Tratado Internacional), sino que más bien hace referencia al objeto de esta rama del ordenamiento.

Por ello, el estudio de la Fiscalidad Internacional debe hacerse desde la perspectiva de cada uno de los distintos sistemas fiscales que pueden resultar de aplicación. Es más, en la práctica, ello lleva a menudo la necesidad de que colaboren profesionales de diversos Estados, lo que a su vez aconseja que cada uno de ellos tenga una mínima noción de los criterios que se aplican en los demás sistemas fiscales, aparte de conocimiento especializado del ordenamiento tributario y jurídico propio.

Pero, en línea de principio, la Fiscalidad Internacional protege los mismos bienes jurídicos y derechos fundamentales que las garantías referidas a las cargas públicas: el derecho de propiedad, la libertad y la igualdad ante la ley. Es en este sentido una garantía de los derechos fundamentales de las personas, esta vez, a nivel transnacional.

2. Contenido de la fiscalidad internacional

Dentro de la Fiscalidad Internacional, que como ya hemos indicado es internacional por su objeto y no por sus fuentes, coexisten normas puramente internas, con Convenios de Doble Imposición y con normas comunitarias, pudiéndose distinguir en consecuencia un Derecho Fiscal Internacional Convencional, un Derecho Fiscal Internacional Comunitario o Europeo y un Derecho Fiscal Internacional Autónomo de cada Estado.

Es por ello que en los apartados siguientes nos referiremos separadamente a cada una de estas fuentes como tales, con la finalidad de concretar los instrumentos a través de los que se materializan, su distinta eficacia y las relaciones entre ellos.

2.1. Tratados internacionales

2.1.1. Convenios multilaterales y bilaterales

Los Tratados Internacionales, junto con las normas internas, constituyen actualmente una de las fuentes más importantes de la Fiscalidad Internacional. Dentro de ellos, revisten especial importancia los Convenios de Doble Imposición y de Asistencia Administrativa, especialmente en materia de Renta y Patrimonio, pues a través de ellos, no sólo se consigue evitar el problema de la Doble Imposición, sino que además se consigue reforzar la seguridad jurídica de los contribuyentes, promover las relaciones económicas y comerciales y reducir la carga fiscal en el país de destino de la inversión, haciéndolo más atractivo.

En este sentido, podemos definir los Convenios de Doble Imposición como aquellos “acuerdos internacionales en los que se procede a una renuncia parcial de la soberanía fiscal que corresponde a los Estados signatarios con la finalidad de evitar o eliminar supuestos de Doble Imposición, así como prevenir y luchar contra el fraude fiscal”.

Estos Convenios de Doble Imposición pueden ser multilaterales, como es el caso del Convenio Nórdico sobre la Renta y el Patrimonio concluido en 1983 entre Dinamarca, Finlandia, Islandia, Noruega y Suecia; o también puede citarse el Convenio Multilateral de Asistencia Mutua en Materia Fiscal, redactado por el Consejo de Europa sobre la base de un primer borrador de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (en lo sucesivo OCDE), que entró en vigor el 1 de abril de 1995. Pero la gran mayoría de los Convenios son Bilaterales, incluidos los suscritos por los Estados Miembros de la Unión Europea

entre sí, los cuales tienen por objeto tanto la Doble Imposición en materia de Renta y Patrimonio, como la colaboración entre Administraciones.

Aunque estos Convenios de Doble Imposición suelen inspirarse en alguno de los modelos existentes², su progresiva especialización puede convertirlos en auténticos “sistemas fiscales en miniatura” que resultan únicamente aplicables a los Estados signatarios, por lo que en cuanto a la interpretación de los Convenios se refiere, se aplican las normas y principios generales de Derecho Internacional, especialmente el de buena fe, de modo que si un término no se define en el Convenio, en principio habrá de atender a la legislación fiscal interna, antes que a las categorías jurídico-privadas, salvo que del Convenio resulte otra cosa. Por tanto, en principio, la interpretación debe hacerse de común acuerdo por los Estados Contratantes, pero ello no supone que las autoridades de un país hayan de aceptar automáticamente las interpretaciones del otro.

Y en cuanto a su derogación, modificación o suspensión, se realizará conforme a las normas del propio Convenio o del Derecho Internacional, lo que le imprime mayor seguridad jurídica.

Cabe indicar al respecto que, aunque con unos matices, la mayoría de los ordenamientos reconocen la preeminencia de los tratados sobre su legislación interna, en algunos Estados (especialmente Estados Unidos, aunque también otros países como el Reino Unido o Australia), admiten la posibilidad de que un Convenio de Doble Imposición sea derogado o desconocido por leyes posteriores. Esta práctica, muy criticada por la

² Además del Modelo de Convenio de la OCDE al que venimos refiriéndonos, pues es en el que se basa la mayoría de los países, existen otros modelos como el del Pacto Andino, el de la Organización de Naciones Unidas (elaborado en 1980 y revisado en 2001, que responde a las quejas de los países en vía de desarrollo frente al Modelo OCDE, pues va a otorgar mayor importancia al criterio de la fuente al favorecer a dichos países en contraposición al gravamen basado en la residencia, tradicionalmente defendido por los países europeos, que son exportadores de capital), o incluso otros países tienen su propio modelo, como es singularmente el caso de los Estados Unidos de América, con el denominado United States Model Income Tax Convention, cuya última versión es de noviembre de 2006.

OCDE, es conocida como *Treaty Override*, y supone una clara violación del Tratado incluso cuando la finalidad es evitar un abuso del Convenio³.

Además de la primacía, serán de aplicación en los Convenios de Doble Imposición el principio de no discriminación, en virtud del cual los Estados se comprometen a otorgar el mismo tratamiento fiscal a los residentes fiscales de los Estados signatarios, con independencia de su nacionalidad y a los Establecimientos Permanentes de un Estado situado en otro Estado; un procedimiento amistoso por el que un residente fiscal de cualquiera de los Estados signatarios puede instar un acuerdo amistoso interestatal cuando considere que cualquiera de ellos ha incurrido en una aplicación indebida del Convenio de Doble Imposición Internacional; y también será de aplicación un Intercambio de Información y una Asistencia Mutua Administrativa⁴ entre los Estados signatarios para una correcta aplicación del Convenio de Doble Imposición, así como para prevenir el fraude y la evasión fiscal.

2.1.2. El modelo de la OCDE

La Sociedad de Naciones inició en 1921 los trabajos para elaborar un “Modelo de Convenio Bilateral de Doble Imposición”, publicando en 1928 un primer texto que, posteriormente, dio lugar al “Modelo de Convenio de México de 1943”, en cuya elaboración tuvieron un importante peso los Estados Latinoamericanos, lo que llevó a reconocer un amplio poder de imposición al Estado de la Fuente.

³ Por el contrario, en el caso español, existe preeminencia de los Convenios de Doble Imposición sobre el ordenamiento interno, incluidas las leyes posteriores al Convenio, ya que requieren la previa autorización de las Cortes, y una vez publicados en el Boletín Oficial del Estado pasan a formar parte del ordenamiento interno, y sólo pueden derogarse a través de los procedimientos previstos en el propio Convenio, como por ejemplo, la denuncia de una de las partes.

⁴ Para una mayor información sobre este particular, puede consultarse ROMERO FLOR, Luis María (2012): «El intercambio internacional de información como instrumento de colaboración entre las Administraciones Tributarias: breves reflexiones» en *Revista JUS (Derecho, Sociedad y Estado)*, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Juárez del Estado de Durango, Número 19, México, pp. 13-19.

Terminada la Segunda Guerra Mundial se publicó un segundo modelo, adoptado en la “Reunión de Londres” de 1946, basado en el anterior, pero recortando considerablemente la potestad de imposición en el Estado de la Fuente.

Tras la desaparición de la Sociedad de Naciones, los trabajos se retomaron en 1956 por la OCDE, que en 1963 publicó un “Proyecto de Convenio de Doble Imposición”, adoptándose una recomendación del Consejo que exhortaba a los países miembros a seguir el citado proyecto en los Convenios de Doble Imposición que firmaran entre sí.

En 1977 se publicó un nuevo Modelo de Convenio con sus correspondientes “Comentarios”. En 1991, reconociendo que la revisión del Modelo de Convenio y sus comentarios se había convertido en un proceso continuo, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE adoptó el concepto de “Modelo de Convenio Dinámico”, que permite modificaciones periódicas, lo que llevó a una publicación en 1992 en hojas cambiables.

En 1997 se incluyeron en un segundo volumen las posiciones de varios países no miembros de la OCDE, en reconocimiento a la creciente influencia del Modelo en los Convenios firmados por terceros países con los miembros de la OCDE, e incluso entre sí. A partir de entonces, el Modelo OCDE en materia de Renta y Patrimonio ha venido siendo objeto de renovaciones prácticamente anuales o bianuales.

Como puede deducirse, el principal objetivo⁵ del Modelo de Convenio de la OCDE va a ser el reparto de la potestad tributaria entre Estados para evitar o tratar de eliminar la Doble Imposición, a través de los criterios de tributación exclusiva, por la que se otorga la potestad tributaria a uno de los dos Estados signatarios; o tributación compartida, en donde se otorga la potestad tributaria a ambos Estados,

⁵ No obstante, el Modelo de Convenio también tiene un objetivo accesorio, que es la incorporación de cláusulas generales como la no discriminación, o el intercambio de información, en el sentido anteriormente aludido.

obligando a uno de ellos (normalmente al Estado de Residencia) a eliminar la Doble Imposición Internacional.

Por lo general, la estructura normativa del Modelo de Convenio de la OCDE se estructura en dos partes. Por una parte, encontraríamos los “Artículos”, compuestos de treinta disposiciones efectivas por medio de las cuales, no sólo se va a atribuir la potestad tributaria para gravar las rentas, sino que además definen los conceptos utilizados, así como establecen las formas de eliminación de la Doble Imposición Internacional. En este sentido, los dos primeros capítulos junto con los tres últimos artículos del Modelo de Convenio, contiene lo que podemos denominar “Normas Definitorias”, pues a través de ellas se van a definir cuestiones relativas al ámbito subjetivo (a qué personas afecta), objetivo (a qué tributos afecta), temporal (cuándo entra en vigor y cuándo lo pierde), territorial (cuál es el territorio de cada Estado al que afecta el Convenio) y conceptual (qué significan los términos esenciales dentro del Convenio, como por ejemplo, los términos de empresa, establecimiento permanente, residencia, autoridad competentes, sociedad, etcétera).

La “Parte Esencial” del articulado concierne a la imposición sobre las rentas y el patrimonio y los métodos para evitar la Doble Imposición, pues en tales artículos el Convenio establecerá fórmulas de reparto de las soberanías fiscales de los Estados Contratantes respecto de las diferentes categorías de rentas y bienes de sus respectivos residentes, así como mecanismos concretos para evitar la Doble Imposición Internacional cuando la potestad de tributación corresponda a ambos Estados, y por tanto, la Doble Imposición no haya sido totalmente corregida por aplicación de las disposiciones de reparto de la soberanía fiscal de las rentas.

El penúltimo capítulo contiene, lo que podemos denominar como “Normas Especiales de Diverso Orden”, destacando los procedimientos de resolución amistosa de conflictos interpretativos y

de colaboración informativa interestatal, así como ciertas normas sobre no discriminación.

Estos “Artículos” vienen acompañados de los “Comentarios”, los cuales, por lo general, contemplan la aclaración y explicación de los conceptos analizados en el texto del articulado, la explicación de los cambios sufridos en el articulado hasta su redacción actual, las propuestas alternativas al texto articulado, así como la constatación de las diferentes opiniones e interpretaciones existentes en torno a un articulado.

Por lo que respecta a la validez de estos “Comentarios”, señalar que los mismos no son vinculantes⁶, pues la norma jurídica es cada Convenio concreto, y no el Modelo en que se inspiran, ni, por tanto, sus “Comentarios”.

Como hemos hecho referencia, el Modelo de Convenio proporciona las definiciones de los términos que se contienen en él, de las cuales la que más nos interesa en este punto es el de la “Residencia”, pues se trata de un concepto fundamental de la Fiscalidad Internacional, porque es la residencia y no la nacionalidad el criterio para vincular a un contribuyente a un determinado territorio. En este sentido, en una gran mayoría de Estados, la residencia de un contribuyente en un Estado significa que el contribuyente debe tributar en ese Estado por todas las rentas que obtiene en el mundo. La razón histórica de esta vinculación puede encontrarse en el hecho de que al vivir en ese Estado, el contribuyente se beneficia de los servicios que dicho Estado le proporciona.

⁶ En este sentido, indicar que los Estados sólo negocian y aprueban el articulado del Convenio, pero no los “Comentarios”; por lo que si un Estado no está de acuerdo con el contenido de los “Comentarios”, lo habitual es establecer a continuación de estos una “Observación”; y si, por contraposición, un Estado no está de acuerdo con la redacción de algún “Artículo”, lo habitual es establecer una “Reserva”, que se incluye tras los “Comentarios” y las “Observaciones”, y que en principio indica la voluntad del Estado de que se trate de introducir una redacción complementaria o alternativa a la prevista en el Modelo.