

# LA INTERPRETACIÓN DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL EN LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO ESPAÑOL: LA FUNCIÓN DE LOS COMENTARIOS DEL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL EN MATERIA DE RENTA Y PATRIMONIO

**FERNANDO SERRANO ANTÓN**

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad Complutense de Madrid  
Defensor del Contribuyente del Ayuntamiento de Madrid*

## **Extracto:**

Los Convenios para evitar la doble imposición internacional en materia de renta y patrimonio y prevenir la evasión fiscal (en adelante, CDI) son tratados internacionales que regulan las relaciones fiscales entre dos países, distribuyendo la potestad tributaria entre ellos, con el objeto de eliminar la doble imposición internacional, prevenir la evasión fiscal, garantizar la seguridad jurídica a los contribuyentes y a los Estados y asegurar una aplicación uniforme de la legislación fiscal en ambos.

Las reglas de interpretación de estos tratados internacionales se encuentran en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados (en adelante, CVDT) de 23 de mayo de 1969, aparte de en la normativa interna de los distintos Estados. De aquí se deriva la necesidad de enmarcar lo dispuesto en la Convención con el Modelo de Convenio para evitar la doble imposición internacional en materia de renta y patrimonio y prevenir la evasión fiscal y sus Comentarios (en adelante, MC OCDE) con dicho tratado de los tratados internacionales y la normativa interna, para así poder explicar su apoyo teórico legal.

Sin embargo, las constantes remisiones al Derecho tributario interno para la aplicación de los CDI dan lugar a que los conceptos utilizados en los mismos sean interpretados de distinto modo en los Estados contratantes, razón por la cual se producen supuestos de doble imposición o de doble no imposición. A pesar de que las reglas de interpretación de los CDI y CVDT tratan de establecer unos principios uniformes que solucionen dichos problemas, la realidad nos demuestra que existe una gran disparidad de criterios interpretativos y de aplicación de las normativas nacionales, derivando en litigiosidad y carencia de seguridad jurídica. En el trabajo se examina la aplicación de los criterios interpretativos en el marco de los CDI y del MC OCDE por el Tribunal Supremo español, como máximo intérprete de la legalidad del ordenamiento jurídico. Se analizan las sentencias dictadas por el Tribunal Supremo en los últimos 10 años y se ofrece una panorámica de la doctrina jurisprudencial recaída sobre la función de los Comentarios del MC OCDE y de otros documentos de la citada institución.

**Palabras clave:** fiscalidad internacional, Convenios de doble imposición internacional e interpretación.

# TAX TREATY INTERPRETATION IN THE CASE LAW OF THE SPANISH SUPREME COURT

**FERNANDO SERRANO ANTÓN**

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad Complutense de Madrid  
Defensor del Contribuyente del Ayuntamiento de Madrid*

## **Abstract:**

**T**HE Double Taxation Conventions on income and capital (hereinafter, DTC) are international treaties governing the fiscal relations between two states, distributing the tax power between them, with the aim to eliminate international double taxation, prevent tax evasion, guarantee legal certainty to taxpayers and States and ensure a uniform application of fiscal legislation in both.

The rules of interpretation of these international treaties are in the Vienna Convention on the Law of Treaties (hereinafter VCLT) on May 23, 1969 and in the domestic regulations on such topic. From this derives the need to frame the provisions of the Convention with the OECD Model Convention and its Comments and with the internal legislation, in order to explain their legal theoretical support and the way of DTC's interpretation.

However, the constant references to domestic tax law for DTC's application lead that to the concepts used in them are interpreted differently in the Contracting States, which is one of the reasons for double taxation or double non- taxation. Although rules of interpretation of the VCLT and the OECD MC try to establish uniform principles to solve these problems, the reality shows us that there is a wide disparity of interpretive criteria and application of national laws, leading to increasing litigation and lack of legal certainty. The paper discusses the application of interpretative criteria in the framework of the OECD MC done by the Spanish Supreme Court, as interpreter of the lawfulness of the legislation. We analyze the judgments of the Supreme Court in the last ten years and provide with its doctrine and a critical overview of such jurisprudence pronounced on the basis of the OECD MC's Commentaries and other documents of that institution.

**Keywords:** international taxation, double taxation Conventions and interpretation.

# Sumario

1. Introducción.
2. El MC OCDE desde el punto de vista de la Administración.
3. Los artículos 31 a 33 de la Convención de Viena sobre interpretación y aplicación de tratados internacionales.
  - 3.1. Artículo 31.1 de la CVDT: regla general de interpretación.
  - 3.2. Artículo 31.2 de la CVDT: la delimitación del contexto.
  - 3.3. Artículo 31.3 de la CVDT: otros elementos a tener en consideración junto con el contexto.
  - 3.4. Artículo 31.4 de la CVDT: el sentido especial.
  - 3.5. Artículo 32 de la CVDT: medios complementarios de interpretación.
  - 3.6. Artículo 33 de la CVDT.
  - 3.7. Recapitulación.
4. El MC OCDE y sus Comentarios.
5. La relación entre los Comentarios al MC OCDE y la Convención de Viena.
  - 5.1. Los Comentarios al MC OCDE como «contexto».
  - 5.2. Los Comentarios al MC OCDE como «reglas generales de la fiscalidad internacional».
  - 5.3. Los Comentarios al MC OCDE como «sentido especial en relación con los términos del CDI».
  - 5.4. Los Comentarios al MC OCDE como «medio complementario de interpretación».
6. La interpretación de los CDI por el Tribunal Supremo español.
  - 6.1. Los métodos de interpretación del Derecho.
  - 6.2. Primera aproximación a la interpretación judicial de los CDI.
  - 6.3. La jurisprudencia del Tribunal Supremo en materia de interpretación de CDI y la función de los Comentarios del MC OCDE.

## 1. INTRODUCCIÓN

Los Convenios para evitar la doble imposición internacional en materia de renta y patrimonio y prevenir la evasión fiscal (en adelante, CDI) son tratados internacionales que regulan las relaciones fiscales entre dos países, distribuyendo la potestad tributaria entre ellos, con el objeto de eliminar la doble imposición internacional, prevenir la evasión fiscal, garantizar la seguridad jurídica a los contribuyentes y a los Estados y asegurar una aplicación uniforme de la legislación fiscal en ambos.

Las reglas de interpretación de estos tratados internacionales se encuentran en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados (en adelante, CVDT) de 23 de mayo de 1969<sup>1</sup>. De aquí se deriva la necesidad de enmarcar lo dispuesto en la Convención con el Modelo de Convenio para evitar la doble imposición internacional en materia de renta y patrimonio y prevenir la evasión fiscal y sus Comentarios (en adelante, MC OCDE), para así poder explicar su apoyo teórico legal. Por otro lado, no podemos dejar de mencionar la regla especial interpretativa que se contiene en el artículo 3.2 del MC OCDE, en particular, para aquellos términos que no se encuentran definidos en un CDI<sup>2</sup>.

Sin embargo, las constantes remisiones al Derecho fiscal nacional para la aplicación de los CDI dan lugar a que los conceptos utilizados en los mismos sean interpretados de distinto modo en los Estados contratantes, razón por la cual se producen supuestos de doble imposición o de doble no imposición. A pesar de que las reglas de interpretación de los CDI y la CVDT tratan de establecer unos principios uniformes que solucionen dichos problemas, la realidad nos demuestra que existe una gran disparidad de criterios interpretativos y de aplicación de las normativas nacionales, derivando en litigiosidad y carencia de seguridad jurídica<sup>3</sup>. Por todo ello, hemos creído necesario elabo-

<sup>1</sup> Sobre la interpretación de los CDI a través de las normas de la Convención de Viena véase WARD, D.A.: «Principles to Be Applied in Interpreting Tax Treaties», *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 34, Diciembre, 1980, págs. 545-551.

<sup>2</sup> Los conflictos de interpretación en muchos casos se derivan de las distintas calificaciones o aplicaciones que desde el Derecho interno se hacen de los distintos tipos de rentas que se regulan en los CDI. La complejidad es aun mayor cuando se deben hacer coincidir conceptos derivados del Derecho continental con los de *Common Law*. Cfr. AVERY JONES, J. *et al.*: «Treaty Conflicts in Categorizing Income as Business Profits Caused by Differences in Approach between Common and Civil Law», *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 57, 2003, págs. 237-248.

<sup>3</sup> Debido a la gran litigiosidad y conflictividad, se ha propuesto el uso intensivo del procedimiento amistoso, el arbitraje y la creación de organismos internacionales para la resolución de estos conflictos tributarios. Véanse K. VAN RAAD: «International Coordination of Tax Treaties: Interpretation and Application», *Essays in Honour of Klaus Vogel*, Kluwer, Londres, 2002, págs. 225-230; SERRANO ANTÓN, F.: «La resolución de conflictos en el Derecho internacional tributario: procedimiento amistoso y arbitraje», Civitas, Madrid, 2010.

rar estas líneas para examinar la aplicación de los criterios interpretativos en el marco de los CDI y del MC OCDE por el Tribunal Supremo español, como máximo intérprete de la legalidad del ordenamiento jurídico. Con esta labor de exégesis, como método de hermenéutica jurídica, trataremos de abordar el estado de la cuestión en España y su posible extrapolación a otras jurisdicciones.

## 2. EL MC OCDE DESDE EL PUNTO DE VISTA DE LA ADMINISTRACIÓN

Cuando la Administración española negocia un CDI, es evidente que debe tener una doble preocupación. Por un lado, los intereses de los residentes españoles, y, por otro lado, el interés fiscal del país. Como es por todos sabido, estos intereses pueden no ser idénticos, por lo que es fácil colegir que el resultado de las negociaciones no alcanzará, al menos para una de las partes, el óptimo<sup>4</sup>. Los ejemplos los tenemos en la práctica totalidad de CDI firmados por los distintos países; tan solo hay que comparar el texto del MC OCDE con las cláusulas que finalmente se contienen en los CDI firmados. Curiosamente, se observa que en la gran mayoría de las ocasiones son siempre en beneficio de la propia Administración y, normalmente, no se dan explicaciones del porqué. Algunos casos sobre el particular en la política española, en la firma de los CDI, son los siguientes: la definición de cánones o regalías y las retenciones que se practican, la falta de previsión de cláusulas de arbitraje fiscal, la inclusión de medidas antiabuso ad hoc, entre otros ejemplos.

Antes de iniciar la posible visión que la Judicatura tiene sobre el MC OCDE, es necesario realizar otra matización. En la negociación de los CDI, la Administración española y cualquier otra no se encuentran obligadas a seguir el MC OCDE de manera literal, incluso siendo miembros de la citada organización. Esto resulta curioso porque el MC OCDE es el resultado también de las discusiones de los países miembros de la OCDE, que se exteriorizan en el Modelo y sus revisiones prácticamente bianuales. Probablemente para los jueces y magistrados que deben interpretar los CDI, debe ser problemático determinar la relevancia del MC OCDE para la interpretación de un CDI en concreto, cuando las autoridades fiscales del país se han desviado sin ninguna explicación del tenor literal del Modelo.

En algunos países como los Estados Unidos de Norteamérica y Holanda, sus Administraciones han publicado informes o explicaciones formales de la política fiscal en materia de Tratados fiscales internacionales, pero no es ni lo común, ni los existentes tampoco se actualizan. Parece que el rol del MC OCDE se circunscribe a ser el punto de referencia, con matices, a la hora del inicio de negociaciones para la conclusión de un CDI entre dos países. Algo es algo, pero sin duda la falla del sistema se encuentra en que la desviación del MC OCDE no requiere ninguna explicación por parte de las Administraciones, por lo que la función interpretativa del Modelo se encuentra debilitada en estos supuestos. Tampoco las Administraciones advierten o informan de la influencia de los Comentarios en la interpretación de los CDI. Por la necesaria coherencia que esta materia requiere habría que obrar de manera más clara y transparente, informando a los contribuyentes de los cambios en la política fiscal internacional.

<sup>4</sup> Cfr. BRUNSCHOT, F.V.: «The Judiciary and the OECD Model Tax Convention and its Commentaries», *Bulletin for International Fiscal Documentation*, Enero, 2005, pág. 5.

En general, cuando las autoridades fiscales de un país negocian un CDI, lo que buscan fundamentalmente es la correcta distribución de la potestad tributaria desde su propio punto de vista nacional. La protección de los contribuyentes contra la doble imposición ocupa solo un segundo lugar. A la vista se encuentran los pocos avances habidos para la citada defensa, y cuando los ha habido, como el caso del apartado quinto del artículo 25 del MC OCDE, en el que se prevé la cláusula arbitral en el marco de un procedimiento amistoso, las autoridades fiscales se olvidan sistemáticamente de su inclusión.

¿Está la Administración tributaria española vinculada incuestionablemente a los Comentarios del MC OCDE? En este punto creemos que debe hacerse una pequeña reflexión sobre la composición de la OCDE y su Comité de Asuntos Fiscales. Como es sabido, es una organización compuesta principalmente por Estados «ricos», cuyo Comité de Asuntos Fiscales está constituido por representantes de las Administraciones tributarias de los Estados miembros, además de aquellas otras Administraciones de los Estados que resultan invitadas como observadoras. Lo mismo ocurre con los distintos foros existentes en el seno de la OCDE: las Administraciones tributarias de los Estados miembros nombran a sus representantes de entre sus funcionarios. La única modalidad de intervención de los contribuyentes es a través de la expresión escrita de sus opiniones cuando se somete un proyecto de la OCDE a audiencia pública. En esta tesitura, y dado que las distintas Administraciones defienden sus posiciones a través de las reservas y observaciones, todo parece indicar que las Administraciones podrían estar vinculadas a los Comentarios al MC OCDE. No obstante lo anterior, si nos atenemos a la experiencia práctica, España tiene una reserva al artículo 12 del MC OCDE, sobre «Cánones o Regalías», que abandona según el país con el que negocia el correspondiente CDI. Por todo ello, entendemos que los Comentarios al MC OCDE son un elemento más a la hora de interpretar los CDI, junto a otros elementos y factores que se presenten en el caso concreto, como el seguimiento de la reserva incorporada o no.

Ahora bien, la mayor eficiencia interpretativa de los Comentarios al MC OCDE sobre un CDI se produce cuando el artículo de un CDI a interpretar coincide literalmente con el tenor de lo previsto para ese artículo en el MC OCDE. Si existieran cambios en la literatura del artículo respecto de la incluida en el MC OCDE, pero su formulación estuviera realizada de tal manera que permite una interpretación acorde con el Modelo, se podría seguir el contenido de los Comentarios. Como no podía ser de otra manera, los problemas surgen en los supuestos en que los artículos de un CDI no tienen el mismo tenor literal que el Modelo, aquí es donde deben realizarse los mayores esfuerzos interpretativos. Ahora bien, de estos métodos interpretativos de la CVDT no surge un resultado distinto, opuesto a lo establecido en el CDI.

Para finalizar este apartado, creemos necesario hacer un examen de lo que supone el MC OCDE y sus Comentarios en la actualidad. Y es que la red de CDI aumenta día a día de manera notable, computándose más de 2.000 en la actualidad; y en este devenir, la importancia del MC OCDE y de sus Comentarios como guía generalmente aceptada de interpretación corre la misma suerte<sup>5</sup>. Es decir, su fuerza interpretativa cada vez más sólida vincula no solo a los Estados miembros en sus CDI, sino también en los CDI firmados entre países miembros y no miembros e, incluso, entre Estados no miembros. La conclusión a la que podemos llegar es que, de hecho, el MC OCDE contiene un con-

<sup>5</sup> Cfr. VAN RAAD, K.: «Interpretation and Application of Tax Treaties by Tax Courts», *European Taxation*, núm. 1/1996, pág. 4.

junto de reglas generales de tributación aceptadas generalmente <sup>6</sup>, con algunos matices, y que los Comentarios se van convirtiendo en una guía interpretativa siguiendo los parámetros de la CVDT, pero con valor lejano a la norma.

### 3. LOS ARTÍCULOS 31 A 33 DE LA CONVENCIÓN DE VIENA SOBRE INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN DE TRATADOS INTERNACIONALES <sup>7</sup>

La definición de un tratado internacional es generalmente muy amplia, lo que no concuerda con el pensamiento de quienes nos dedicamos a la fiscalidad, que estamos acostumbrados a normas, que deberían ser más o menos precisas, con un proceso de elaboración cuidado, con un contenido claro en cuanto a su eficacia en el tiempo y en el espacio. No es lo mismo que ocurre en el Derecho internacional público, en el que las normas más importantes no son escritas y definidas de modo amplio y genérico y cambian de forma gradual e imperceptible en el tiempo.

Teniendo en cuenta lo anterior, el Tribunal Supremo español en dos Sentencias de 20 y 21 de enero de 1992 encontraba el fundamento normativo de la interpretación de los CDI en el artículo 3 del Código Civil y en el artículo 12 –actualmente art. 23– de la Ley General Tributaria. Sin embargo, creemos que no es la solución más completa, ya que, en 1992, España ya había ratificado la CVDT, por lo que los CDI, siendo tratados internacionales, debían ser interpretados también de acuerdo a la norma específica que entró en vigor el 27 de enero de 1980, formando parte de nuestro ordenamiento jurídico interno <sup>8</sup>. Como es sabido, la CVDT contiene un conjunto de normas de alcance *erga omnes* y no derogables por la simple voluntad de las partes <sup>9</sup>.

Es cierto que los criterios interpretativos de la CVDT poseen su reflejo en el artículo 3 del Código Civil y dan contenido a los genéricos mandatos de este. De hecho, la CVDT también contiene los mismos criterios que conforman la regla general de interpretación del Código Civil y que son aplicables a los tratados internacionales: criterios gramatical, contextual y teleológico. Por eso, parte de la doctrina sostiene que la aplicación de uno u otro texto legal debería dar lugar a la misma solución legal <sup>10</sup>.

<sup>6</sup> Cfr. GONZÁLEZ POVEDA, V.: «Nuevo Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición en renta y patrimonio», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núms. 225-226, 1993, págs. 741-742.

<sup>7</sup> La parte III de la CVDT, titulada «Observancia, aplicación e interpretación de los tratados», incluye los artículos 31 a 33, que tratan del desarrollo de la actividad hermenéutica en el plano de los tratados internacionales, estableciendo distintas reglas.

<sup>8</sup> El propio Tribunal Supremo ha confirmado la vigencia y aplicación de la CVDT en sus Sentencias, entre otras, de 6, 7, 12 y 28 de junio de 1995.

<sup>9</sup> Esta es la razón por la que algunos autores denominan a la CVDT como el «tratado de los tratados». Consúltense RIBES RIBES, A.: *La interpretación de los Convenios para evitar la doble imposición internacional*, Edersa, Madrid, 2002, págs. 71-72.

<sup>10</sup> Cfr. REMIRO BROTONS, A.: *Derecho internacional público. Derecho de los tratados*, Tecnos, Madrid, 1987, pág. 309. GONZÁLEZ MARTÍNEZ, M.T.: «Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación y alcance», *Lecciones de Derecho tributario. Liber Amicorum en homenaje a Eusebio González*, Universidad del Rosario-ICDT, Bogotá, 2010, pág. 582.

En todo caso, y aunque desde un punto de vista dogmático debemos analizar todos los criterios hermenéuticos previstos en la CVDT, lo cierto es que, en materia de interpretación de CDI, estos tienen una utilidad limitada, ya que en ocasiones resultan obsoletos o poco adecuados. En su lugar, y como se verá, han cobrado especial relevancia los Comentarios del MC OCDE.

### 3.1. Artículo 31.1 de la CVDT: regla general de interpretación

El artículo 31.1 de la CVDT dice lo siguiente: «Regla general de interpretación. I. Un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de estos y teniendo en cuenta su objeto y fin».

El tenor literal es claro, y sigue la práctica generalizada en el marco de interpretación jurídica: la interpretación parte del sentido de los términos de acuerdo al uso general o sentido corriente. No hay duda de que en la interpretación se prioriza al texto del CDI porque es lo que los Estados contratantes han querido firmar y obligarse. Junto con el criterio literal aparece el principio de la buena fe, o sea, la exclusión de que las partes puedan beneficiarse indebidamente de las expresiones ambiguas o posibles errores de que pueda adolecer el texto del CDI<sup>11</sup>. En palabras de la Comisión de Derecho Internacional, «el texto es la manifestación auténtica de la intención de las partes (...) por consiguiente, el punto de partida de la interpretación consiste en elucidar el sentido del texto y no en investigar *ab initio* la intención de las partes»<sup>12</sup>.

El problema consiste en determinar cuál es el sentido corriente o normal de un término contenido en un CDI y que signifique lo mismo para los dos Estados contratantes. En general, se puede constatar que la terminología utilizada en determinados casos en el marco de un CDI es confusa, es más amplia y general que los términos usados en las legislaciones nacionales. Naturalmente, esta situación suele ser deliberadamente buscada por las autoridades fiscales que negocian, no en vano, se trata de abarcar una multiplicidad de significados posibles<sup>13</sup>. No obstante lo anterior, hay que tener en cuenta que el sentido corriente de los términos no puede hallarse interpretando ciertas disposiciones del tratado de manera aislada del resto para darles un significado interesado<sup>14</sup>.

Dadas las circunstancias descritas para averiguar el significado usual o corriente de un término, es habitual que deba acudir, siguiendo el texto del artículo 31.1 de la CVDT, a otros criterios como, por ejemplo, al contexto en el que se ubica la cláusula que se pretende interpretar –método sistemático–, y al objeto o finalidad del CDI y de la propia norma –criterio teleológico–.

<sup>11</sup> Sobre el principio de buena fe en la interpretación de CDI véase VAN DER BRUGGEN, E.: «Good Faith in the Interpretation and Application of Double Taxation Conventions», *British Tax Review*, núm. 1/2003, págs. 25-68.

<sup>12</sup> Cfr. GONZÁLEZ CAMPOS, SÁNCHEZ RODRÍGUEZ y SÁENZ DE SANTAMARÍA: *Curso de Derecho internacional público*, Civitas, 6.ª edición, Madrid, 1998, pág. 301.

<sup>13</sup> Cfr. VOGEL, K. y PROKISCH, R.: «Interpretation of double Taxation Conventions», *Cahiers de Droit Fiscal International. General Report*. IFA, vol. LXXVIII, Kluwer Law International, Deventer, 1993, pág. 142.

<sup>14</sup> Citado por GONZÁLEZ CAMPOS, SÁNCHEZ RODRÍGUEZ y SÁENZ DE SANTAMARÍA (en la obra citada, pág. 302), al hilo del caso del TPJI en el Asunto de la Competencia de la OIT para reglamentar las condiciones de trabajo de las personas empleadas en la agricultura.

Siempre en la interpretación de los CDI hay que tener en cuenta aquellos acuerdos o prácticas que se refieran a la interpretación de los mismos. Por ejemplo, son los supuestos de procedimientos amistosos de carácter interpretativo, o, incluso, protocolos firmados en el marco de los tratados fiscales internacionales que nos pueden dar pautas sobre la interpretación de una determinada norma. Un caso adicional en la aplicación práctica del principio de buena fe daría lugar a que si un Estado ha participado en la elaboración de informes impulsados por la OCDE, que después han servido para el desarrollo de los Comentarios del MC OCDE y no han manifestado ninguna discrepancia, objeción u observación, esta actitud debería tenerse en cuenta a la hora de la interpretación de los CDI.

### 3.2. Artículo 31.2 de la CVDT: la delimitación del contexto

El artículo 31.2 de la CVDT señala lo siguiente: «2. Para los efectos de la interpretación de un tratado, el contexto comprenderá, además del texto, incluidos su preámbulo y anexos:

- a) todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado;
- b) todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado».

Como se puede observar, se define «contexto» como el conjunto del texto del CDI, comprendidos el preámbulo y los anexos. Tanto el preámbulo como los anexos son prueba evidente de la intención de las partes y del objeto y fin del CDI. El preámbulo se constituye con las afirmaciones de las partes ab initio, y su contenido suele ser muy útil a la hora de determinar el fin o los fines que se persiguen con los tratados. Los protocolos que acompañan en muchas ocasiones a los propios CDI son considerados anexos a estos efectos, poseyendo, siguiendo a VOGEL, fuerza vinculante idéntica al CDI<sup>15</sup>. Y otros ejemplos del contexto son las notas, los intercambios de correspondencia, declaraciones de las autoridades, acuerdos, etc., en la medida que hayan sido adoptados por todas las partes contratantes. Este último aspecto es importante, en el sentido de que si se tratase de una declaración unilateral de uno de los países contratantes del CDI, no podría considerarse parte del contexto.

Estas categorías de documentos no se consideran como una simple prueba a la que se puede acudir en caso de ambigüedad u obscuridad, sino como parte del contexto al que se puede acudir en orden a interpretar el sentido corriente de los términos.

### 3.3. Artículo 31.3 de la CVDT: otros elementos a tener en consideración junto con el contexto

El artículo 31.3 de la CVDT reza así: «Juntamente con el contexto, habrá de tenerse en cuenta:

- a) todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones;

<sup>15</sup> Cfr. VOGEL, K.: «On Double Taxation Conventions», Kluwer Law International, Deventer, 1997, págs. 46 y ss.

- b) toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado;
- c) toda forma pertinente de Derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes».

Los acuerdos y prácticas ulteriores al CDI pueden ser considerados como manifestaciones de interpretación auténtica, que constituyen una prueba de la voluntad de las partes en cuanto al sentido del tratado. Hay que resaltar la nota temporal, ya que se requiere que sea, tanto el acuerdo como la práctica, de carácter ulterior.

Para LANG y BRUGGER, la práctica ulteriormente seguida en la aplicación del CDI, es decir, cuando las Administraciones de los dos Estados contratantes aceptan de forma habitual los cambios introducidos por las distintas versiones de los Comentarios del MC OCDE, suponiendo alteraciones en la interpretación de un CDI, conlleva una explicación y un argumento positivo para la aceptación de la interpretación dinámica. Sin que ello signifique que estemos de acuerdo con esta práctica en absoluto <sup>16</sup>.

En cuanto a toda forma pertinente de Derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes, todo parece indicar que sea otro tratado de cualquier tipo, regla consuetudinaria, sentencia que vincule a las dos partes sobre algún aspecto del CDI –TJUE, por ejemplo–, entre otros ejemplos. Es lo que se denomina reglas generales de la fiscalidad internacional.

### 3.4. Artículo 31.4 de la CVDT: el sentido especial

El artículo 31.4 de la CVDT posee el siguiente tenor literal: «Se dará a un término un sentido especial si consta que tal fue la intención de las partes».

Si, como hemos dicho, la CVDT deja claro que el criterio principal de interpretación es el sentido literal del tratado, tal y como ha sido firmado por los Estados contratantes, el desafío de la interpretación literal consiste en determinar el sentido del texto, y no en investigar cuáles son las intenciones de las partes. El principio y el fin de la interpretación se encuentran en el propio texto del tratado, desde el momento en que ha sido acordado por las partes, teniendo vida independiente de la voluntad de los Estados contratantes. En esta idea se plasma el principio *pacta sunt servanda*.

Entonces, ¿qué se entiende por sentido especial? Pues bien, se trata de un significado específico conscientemente acordado por las partes, señalándose expresamente, con vistas a que el intérprete sepa que se abandona el sentido natural del término de que se trate. Como no podía ser de otra manera, quien alega, prueba, es decir, el Estado que invoca el sentido especial debe demostrar la validez de su afirmación.

<sup>16</sup> Cf. LANG, M. y BRUGGER, F.: «The Role of the OECD Commentary in Tax Treaty Interpretation», Australian Tax Forum, núm. 23/2008, pág. 103.

### 3.5. Artículo 32 de la CVDT: medios complementarios de interpretación

El artículo 32 de la CVDT señala lo que sigue: «Medios de interpretación complementarios. Se podrán acudir a medios de interpretación complementarios, en particular a los trabajos preparatorios del tratado y a las circunstancias de su celebración, para confirmar el sentido resultante de la aplicación del artículo 31, o para determinar el sentido cuando la interpretación dada de conformidad con el artículo 31:

- a) deje ambiguo u oscuro el sentido; o
- b) conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable».

Estos criterios o medios de interpretación complementarios son de carácter secundario, son medios subsidiarios de interpretación hermenéutica. Se dan algunos ejemplos en el artículo reproducido: trabajos preparatorios –normalmente, las actas de la negociación– y las circunstancias de la conclusión del tratado –contexto histórico o temporal–, si bien se trata de un par de ejemplos de una lista no cerrada a la que cabría añadir, quizás, las *technical explanations* de los Estados Unidos de Norteamérica, el MC OCDE y sus comentarios<sup>17</sup>, las sentencias de los tribunales extranjeros, las resoluciones de las Administraciones tributarias extranjeras y los libros y artículos doctrinales. Estos medios tan solo se dirigen a la confirmación de la interpretación alcanzada por el artículo 31, o bien para determinar el sentido interpretativo cuando según la regla prioritaria no se puede alcanzar el mismo.

Este precepto no tendrá ninguna eficacia, es decir, nunca cabe acudir a los medios complementarios de interpretación cuando el sentido del tratado es claro, en virtud de lo estipulado por el artículo 31, ya que invocar una interpretación diferente con apoyo en los medios complementarios queda absolutamente prohibido a tenor de la literalidad del artículo 32 de la CVDT.

### 3.6. Artículo 33 de la CVDT

Señala el artículo 33 de la CVDT lo siguiente: «Interpretación de tratados autenticados en dos o más idiomas. 1. Cuando un tratado haya sido autenticado en dos o más idiomas, el texto hará igualmente fe en cada idioma, a menos que el tratado disponga o las partes convengan que en caso de discrepancia prevalecerá uno de los textos.

2. Una versión del tratado en idioma distinto de aquel en que haya sido autenticado el texto será considerada como texto auténtico únicamente si el tratado así lo dispone o las partes así lo convienen.

3. Se presumirá que los términos del tratado tienen en cada texto auténtico igual sentido.

<sup>17</sup> Cfr. LANG, M. y BRUGGER, F.: «The Role of the OECD Commentary in Tax Treaty Interpretation», *Australian Tax Forum*, núm. 23/2008, pág. 98.

4. Salvo en el caso en que prevalezca un texto determinado conforme a lo previsto en el párrafo 1, cuando la comparación de los textos auténticos revele una diferencia de sentido que no pueda resolverse con la aplicación de los artículos 31 y 39, se adoptará el sentido que mejor concilie esos textos, habida cuenta del objeto y fin del tratado».

### 3.7. Recapitulación

Después de realizar un repaso a los distintos medios y métodos de interpretación de CDI previstos en la CVDT, no podemos dejar pasar la oportunidad de aclarar que ningún medio o criterio se impone frente a los demás. La polémica doctrinal sobre la creación de una jerarquía entre medios es inoperante y un esfuerzo baldío por varias razones<sup>18</sup>: la primera, porque este sistema hermenéutico cede ante el artículo 3.2 del MC OCDE, y, la segunda, porque no cabe una clasificación clara y determinante de los Comentarios al MC OCDE entre los distintos métodos de interpretación previstos en la CVDT, ni tampoco creemos que sea decisiva.

El intérprete debe acudir, como no puede ser de otra manera, a todos y cada uno de los métodos de interpretación de los artículos 31, 32 y 33 de la CVDT. Solo así se puede conocer el sentido de un término, y solo así, tras analizar los resultados obtenidos a través de los distintos métodos, se podrá determinar la interpretación adecuada. Por ejemplo, la diferenciación entre «contexto», que permite llegar al sentido usual de los términos, de acuerdo al artículo 31.1 de la CVDT, y el «significado especial» del artículo 31.4 de la CVDT es solamente relevante a efectos de prueba: quien alegue el «sentido especial» debe probarlo<sup>19</sup>.

Tampoco el simple hecho de la calificación como trabajo preparatorio de un documento es de gran relevancia, ya que todo intérprete en su labor hermenéutica debe acudir a dichos informes y documentos para confirmar el sentido usual o corriente de un término, como fórmula responsable en el ejercicio de su labor. Por lo tanto, tampoco existe tal separación entre los artículos 31 y 32 de la CVDT, y lo mismo cabría decir respecto al artículo 33 de la CVDT.

## 4. EL MC OCDE Y SUS COMENTARIOS

El MC OCDE nace con el objetivo de promover una serie de políticas económicas. No hace falta hacer hincapié en la influencia que ha tenido el MC OCDE en la negociación, aplicación e interpretación de los CDI. En la actualidad se puede afirmar que es el texto básico, con algunas adaptaciones a las distintas peculiaridades nacionales, en las negociaciones de CDI, tanto entre países miembros de la OCDE como con países no pertenecientes a la misma. Además, el hecho de aceptar el articulado como tal o con modificaciones menores significa que se aceptan también los Comentarios, como guía interpretativa de los CDI.

<sup>18</sup> Cfr. MARTÍN JIMÉNEZ, A.: «Los Comentarios al MC OCDE: su incidencia en el sistema de fuentes del Derecho tributario y sobre los derechos de los contribuyentes», *Carta Tributaria*, Monografías, núm. 20/2003.

<sup>19</sup> Cfr. GONZÁLEZ MARTÍNEZ, M.T.: «Convenios para evitar la doble imposición: interpretación y alcance», ob. cit., pág. 593.

El MC OCDE, en el formato que actualmente conocemos, tiene su antecedente en 1963, cuando se presenta por primera vez un modelo de articulado, junto con una serie de Comentarios al mismo de carácter interpretativo. Cuando el Estado no está de acuerdo con el articulado o con los Comentarios, introduce una reserva o una observación. Con posterioridad a 1963, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE ha aprobado nuevos MC OCDE en 1977, 1992, 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008 y 2010. La composición del citado Comité se circunscribe a las representaciones de las Administraciones tributarias de los Estados miembros, junto con algunas delegaciones de países no miembros que poseen el carácter de observadores, aparte del propio personal de la OCDE. Es importante tener en cuenta esta composición –Administraciones de los países ricos– para matizar algunas de las afirmaciones que después vendrán, y alguna ya realizada previamente <sup>20</sup>. Esta crítica se ha pretendido desvirtuar con la «audiencia pública» que se da a los proyectos fiscales pendientes de aprobación. No obstante, las reacciones del público en general a la petición de Comentarios suele ser bastante escasa.

Con carácter general, la práctica totalidad de los CDI firmados por España siguen el MC OCDE en sus distintas versiones, eso sí, con las matizaciones y especialidades dimanantes de cualquier negociación del Estado con quien se negocia.

Dado el número creciente de CDI, la globalización económica, el incremento del comercio internacional, el volumen de operaciones internacionales entre matrices y filiales, los avances en la tributación internacional fruto de la competencia fiscal entre Estados, los abusos cometidos y las dificultades en la renegociación de los CDI, la OCDE ha ido, como se ha puesto de manifiesto, modificando poco a poco sus versiones del Modelo de Convenio, en el que se incluyen los Comentarios al mismo. El problema, en muchas ocasiones, se plantea porque a través de los cambios en los Comentarios se modifican el MC OCDE y los CDI firmados por los Estados, evitando así cambiar el articulado del Modelo propiamente dicho y la renegociación de los CDI que supone normalmente un gran desgaste, dificultades y, en ocasiones, no llegar a acuerdos. La solución, de acuerdo con lo que se ha llamado «interpretación dinámica», es que los CDI existentes deben interpretarse conforme a lo dispuesto en los nuevos Comentarios, es decir, según la propia OCDE, un convenio entre dos países que fue firmado en 1985 debe resultar interpretado por los Comentarios al MC OCDE de 2010 <sup>21</sup>. Para la OCDE, los cambios en los Comentarios provocan efectos retroactivos «porque reflejan el consenso de los Estados miembros de la OCDE acerca de la interpretación correcta de las disposiciones existentes y su aplicación a situaciones específicas» <sup>22</sup>, instando a los Estados miembros a respetar el Modelo de Convenio, interpretando los antiguos CDI de acuerdo con los Comentarios actualizados. Es, sin duda alguna, en nuestra opinión, una modificación enmascarada de los CDI firmados que no tiene amparo en la CVDT, ni en la práctica habitual en el Derecho internacional público, bien anclada en el principio *pacta sunt servanda*. Así pues, solo se puede admitir que las nuevas versiones del MC OCDE, en cuanto supongan un cambio de criterio, exclusivamente pueden ser aplicables a los CDI firmados con posterioridad <sup>23</sup>. En conclusión, las aclaraciones, explicaciones, ampliaciones

<sup>20</sup> En el caso español, los representantes en el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE son funcionarios de la Dirección General de Tributos, en concreto, de la Subdirección General de No Residentes o de la de Coordinación de Fiscalidad Internacional.

<sup>21</sup> VÖGEL, K.: «On Double Taxation Conventions», ob. cit., págs. 46-47.

<sup>22</sup> Cfr. Parágrafo 35 de la Introducción del MC OCDE.

<sup>23</sup> Cfr. SERRANO ANTÓN, F.: «La modificación del Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: la eliminación del artículo 14

y adiciones contenidas en los nuevos Comentarios en la misma línea argumental que las anteriores versiones no deben plantear problemas para su aceptación<sup>24</sup>, otra cosa ocurre con cambios de mayor calado o sustanciales a través de las nuevas versiones del MC OCDE, salvo que se siga la versión propugnada por esta organización internacional.

Es de general aceptación que los Comentarios al MC OCDE desempeñan un papel fundamental en la interpretación de CDI y que cada día son más tenidos en cuenta y con más fuerza por los tribunales de los distintos países miembros y no miembros de la OCDE<sup>25</sup>. La propia OCDE mantiene que los Comentarios «no son legalmente vinculantes pero la práctica les atribuye una fuerza moral importante por representar la voluntad política de los Estados miembros y existir una expectativa de que los Estados miembros harán el máximo posible para seguir sus recomendaciones»<sup>26</sup>. Sin duda, son un ejemplo más del denominado *soft law*, en el sentido de que no poseen fuerza normativa propia, pero tienen una vocación de producir efectos en los ordenamientos de los distintos Estados, miembros o no de la OCDE.

La mayoría de la doctrina también ha reconocido que los Comentarios son una fuente principal en la interpretación de los tratados, pero no está clara la categoría en la que podrían tener acomodo los Comentarios al MC OCDE dentro de los medios de interpretación previstos en los artículos 31, 32 y 33 de la CVDT (contexto, significado especial, medios complementarios, etc.)<sup>27</sup>.

## 5. LA RELACIÓN ENTRE LOS COMENTARIOS AL MC OCDE Y LA CONVENCION DE VIENA

La importancia de los Comentarios al MC OCDE en la interpretación de CDI se basa en el principio de la concordancia, es decir, su consideración garantiza en cierto grado la interpretación concordante de los CDI. Es interesante en este punto observar cómo se pronuncian los propios Comentarios sobre su papel en la interpretación de los CDI, tal y como ha sido expuesto más arriba.

Es incuestionable el papel de los Comentarios del MC OCDE. Su función es extraordinaria porque al ser desarrollados por el propio Comité de Asuntos Fiscales, tenemos revelada la intención

sobre la tributación de los servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las *partnerships*», *Documentos Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 5/2002, págs. 8-10.

<sup>24</sup> De facto, los nuevos Comentarios pueden trasladar sus efectos sobre CDI anteriores ya que, como regla general, las Administraciones tributarias, los tribunales y los contribuyentes tienden a acudir, casi por inercia, a la última versión del MC OCDE, que resulta favorecido por el formato de actualización del MC OCDE a través de hojas intercambiables.

<sup>25</sup> K. VOGEL indica una serie de factores que limitan la limitación de la influencia de los Comentarios al MC OCDE, son los siguientes: la interpretación dinámica que dificulta la interpretación de acuerdo a los Comentarios previstos en el momento de la firma del CDI; la protección intelectual de los Comentarios MC OCDE –*copyright*– a diferencia de lo que ocurre con las sentencias y las leyes que, al ser absolutamente públicas, no tiene por qué estar protegido su *copyright*. Así, se interpreta que lo que se protege son las opiniones del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, y no tienen el carácter de norma jurídica. Cfr. VOGEL, K.: «Reflections on the Future of the OECD Model Convention and Commentary», *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 50, 1996, págs. 529 y 530.

<sup>26</sup> Cfr. Parágrafo 29 de la Introducción de los Comentarios al MC OCDE.

<sup>27</sup> Cfr. AULT, H.: «The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties», *Essays on International Taxation in Honour of Sir Sidney Roberts*, Kluwer, Deventer, 1993, págs. 144-148.

de los representantes de los Estados miembros al redactar todos y cada uno de los artículos que componen el MC OCDE.

Ahora bien, los problemas comienzan cuando tratamos de incardinar estos Comentarios al MC OCDE en la dogmática de la CVDT, es decir, ¿cuál es el estatus de los Comentarios de acuerdo con la clasificación de medios interpretativos que se incluye en la CVDT?

La doctrina se ha ocupado profusamente, y a veces de modo contradictorio, de su encuadre en los artículos 31 y 32 de la CVDT, de forma que se encuentre el apoyo teórico para la interpretación de acuerdo a los Comentarios al MC OCDE<sup>28</sup>. Parece que existen cuatro posibles teorías para calificar a los Comentarios como elementos interpretativos: los que consideran que son medios auxiliares o complementarios de interpretación; aquellos otros que entienden que son parte del contexto; los que justifican que tienen un sentido especial, y, por último, otros que defienden su carácter de normas generales de tributación internacional. Pasemos a analizar estas cuatro propuestas para ver cuál de ellas posee una mejor argumentación en la actualidad, y a la luz de la jurisprudencia reciente del Tribunal Supremo español.

### 5.1. Los Comentarios al MC OCDE como «contexto»<sup>29</sup>

El punto de partida de esta manera de concebir los Comentarios al MC OCDE surge del sentido que se le da al artículo 31.2, apartados a) o b) de la CVDT. Se trata de lo que algunos autores han mantenido como interpretación autónoma derivada del propio contexto del CDI, por encima de los propios términos de la normativa interna, tanto del Estado de residencia como al de la fuente<sup>30</sup>.

El contexto del CDI es uno de los criterios fundamentales en la interpretación de tratados, en el sentido de que si del mismo se infiere un sentido y unas consecuencias distintas a las del Derecho interno, debe prevalecer el contexto sobre este. Aunque, es cierto, que en determinadas ocasiones y por imperativo legal se debe acudir en primer lugar a la norma interna<sup>31</sup>.

De todas formas, se debe hacer hincapié en que la relación, en la actividad hermenéutica entre el Derecho interno y el contexto, no consiste en un criterio jerárquico sino en una simbiosis de interacción y coordinación entre ambos métodos interpretativos. De tal manera que aunque la interpretación literal del artículo 3.2 del MC OCDE suponga el recurso a la ley interna en primer lugar, esta

<sup>28</sup> Un repaso sobre las distintas posturas más relevantes en cuanto al papel que desempeñan los Comentarios de la OCDE en la interpretación de CDI se encuentra en VOGEL, K.: «The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation», *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 54, 2000, págs. 612-616; ELLIS, M.: «The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation –Response to Prof. Dr. K. Vogel», *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 54, 2000, págs. 617-618.

<sup>29</sup> Cfr. AVERY JONES, J.: «The One True Meaning of a Tax Treaty», *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 55, 2001, pág. 221.

<sup>30</sup> Cfr. VOGEL, K.: «On Double Taxation Conventions», Kluwer Law International, Deventer, págs. 51-60.

<sup>31</sup> Cfr. AVERY JONES, J. *et al.*: «The Interpretation of Tax Treaties with Particular Reference to article 3.2 of the OECD Model» (II), *British Tax Review*, 1984, págs. 104-108.

no se aplicará si del contexto se infiere una interpretación contraria y más relevante (*unless the context otherwise requires*).

Pero, ¿en qué consiste el contexto? Pues bien, teniendo como base el principio de buena fe de las relaciones internacionales, el contexto en la interpretación de CDI estaría constituido tanto por los Comentarios al MC OCDE, aunque no se refieran a un tratado en concreto, como por los documentos, anexos e informes que puedan ayudar a conocer el contexto de los términos utilizados por el tratado. Es el caso de los *OECD Reports and Discussion Drafts*. Todo ello con las debidas cautelas, ya que debería tenerse en cuenta si las autoridades fiscales del país en cuestión han participado en su elaboración, si han realizado algún tipo de observaciones en las citadas discusiones y, también, hasta qué punto deben ser tenidas en cuenta este tipo de fuentes. La voluntad de los órganos que contribuyeron a la creación de una norma se reconstruye a través de los trabajos preparatorios, es decir, a través de todas las discusiones, proyectos y exposiciones que acompañaron o precedieron la formación de la norma. Hay que excluir que los trabajos preparatorios tengan valor de interpretación auténtica de la ley, pero no se debe incurrir en el extremo opuesto, negándoles todo valor a efectos de la explicación de la norma.

## 5.2. Los Comentarios al MC OCDE como «reglas generales de la fiscalidad internacional»<sup>32</sup>

VOGEL ha mantenido que los Comentarios al MC OCDE suponen «reglas generales de la tributación internacional» en el sentido del artículo 31.3 de la CVDT. La razón no es otra que el efecto armonizador que produce en general el MC OCDE y los trabajos de esta institución internacional en las legislaciones de los distintos países. Este efecto unificador da lugar a un cuerpo de reglas generales y comunes de tributación internacional, a veces incluso de prácticas similares en las diferentes Administraciones tributarias. Quizás el único reparo a esta teoría consistiría en que, como constitutivo de lo que hemos denominado *soft law*, no posee un efecto vinculante y ejecutivo claro. Se implora a la fuerza moral y expansión del MC OCDE como elementos determinantes de su consideración como reglas generales de la fiscalidad internacional, aparte de su influencia en la normativa fiscal de los países.

## 5.3. Los Comentarios al MC OCDE como «sentido especial en relación con los términos del CDI»

El artículo 31.4 de la CVDT menciona al sentido especial en relación con los términos del tratado en la actividad hermenéutica de los CDI. Esta opción interpretativa consistente en el uso de los Comentarios al MC OCDE ha sido justificada por la doctrina<sup>33</sup>, y deriva del hecho de que los Estados contratantes de un específico CDI, que han seguido fundamentalmente el MC OCDE, se presume que quieren atribuir a las disposiciones del CDI el significado que tienen en el MC OCDE y sus Comentarios.

<sup>32</sup> Cfr. VOGEL, K.: «The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation», *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 54, 1999, págs. 615-616.

<sup>33</sup> Cfr. AULT, H.: «The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties», ob. cit., págs. 146-147.

## 5.4. Los Comentarios al MC OCDE como «medio complementario de interpretación»

El artículo 32 de la CVDT permite acudir a los Comentarios al MC OCDE al considerarlo un medio complementario de interpretación. Es una tesis doctrinal <sup>34</sup> que ha ido adquiriendo una gran influencia en la técnica interpretativa de CDI. Su consideración como medio complementario de interpretación viene condicionado, según BAENA AGUILAR, por su carácter preparatorio, siempre que el MC OCDE sea mencionado en el tratado firmado <sup>35</sup>.

De todas formas, un CDI firmado entre dos países miembros de la OCDE, supone que los dos Estados conocen el MC OCDE junto con sus Comentarios, en la versión del Modelo de Convenio en el momento de la firma. Y de la misma forma ocurrirá con los Estados no miembros de la OCDE que sean colaboradores, invitados o cooperantes con la OCDE, ya que estos países pueden expresar sus opiniones, contribuciones y observaciones al MC OCDE y, así, aparecen contempladas en el texto del mismo.

Como no podía ser de otra manera, la doctrina en relación con la consideración del MC OCDE como medio complementario no es unánime, puesto que la virtualidad que los Comentarios al MC OCDE están llamados a desplegar desborda la simple consideración de instrumentos hermenéuticos de segunda clase, debiendo incardinarse necesariamente entre los elementos que conforman el contexto de cada CDI en el ámbito de la OCDE <sup>36</sup>.

## 6. LA INTERPRETACIÓN DE LOS CDI POR EL TRIBUNAL SUPREMO ESPAÑOL

### 6.1. Los métodos de interpretación del Derecho

La interpretación judicial es la actividad que llevan a cabo los jueces en el ejercicio de la actividad jurisdiccional que les está encomendada, consistente en determinar el sentido y alcance de las normas jurídicas y otros estándares de relevancia jurídica que deben aplicar al caso concreto. Como señala HART, las normas poseen textura abierta, dado que poseen una imprecisión y una vaguedad que hace que aun las palabras más precisas susciten dudas ante circunstancias insólitas e imprevisibles, es decir, son las famosas zonas grises <sup>37</sup>.

Cada vez que se habla de interpretación jurídica e interpretación de la ley, en lo que se piensa comúnmente es en la interpretación judicial. Sin embargo, una diferencia trascendental entre la interpretación legal (es decir, aquella realizada por el órgano legislativo) y la interpretación judicial es

<sup>34</sup> Cfr. WATTEL, J. y MARRÉS, O.: «The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties», *European Taxation*, vol. 43, 2003, pág. 228.

<sup>35</sup> Cfr. BAENA AGUILAR, A.: «Editorial», *Revista de Derecho financiero y Hacienda Pública*, núm. 242/1996, pág. 897.

<sup>36</sup> Cfr. RIBES RIBES, A.: «Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje», Edersa, Madrid, 2003, págs. 168-169.

<sup>37</sup> Cfr. HART, H.L.A.: *El concepto del Derecho*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1998, págs. 155-160.

que la primera tiene obligatoriedad general, como quiera que se lleva a cabo mediante una ley, mientras que la segunda tiene obligatoriedad solo respecto al caso de que se trate.

Para llevar a cabo la interpretación de las normas jurídicas, el intérprete se sirve de unos medios para establecer y desenmarañar el o los posibles sentidos y alcances de la ley interpretada<sup>38</sup>. Estos medios son comúnmente aceptados por la doctrina<sup>39</sup> y, en ocasiones, consagrados expresamente por los propios ordenamientos jurídicos<sup>40</sup>. Estos elementos tradicionales, a los que habría que añadir otras técnicas para averiguar el sentido de los términos<sup>41</sup>, son los siguientes: el gramatical o literal, el histórico, el lógico, el sistemático y el teleológico<sup>42</sup>.

1. El *elemento gramatical* o *elemento literal* es aquel que permite establecer el o los sentidos y alcance de la ley haciendo uso del tenor de sus propias palabras, es decir, al significado de los términos y frases de que se valió el legislador para expresar y comunicar su pensamiento. Este método interpretativo parte del supuesto de que la voluntad e intención del legislador está impregnada en la ley; luego la mejor manera de descifrar la verdadera intención legislativa es a través de las palabras que componen aquella.
2. El *elemento histórico* permite interpretar la norma aludiendo a la historia del texto legal que se trata de interpretar. Esta historia se ve reflejada en cada una de las etapas del proceso de formación de la ley.
3. El *elemento lógico* es el que debe atenderse al interpretar las normas, a la «realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas». Si una norma nacida en un contexto histórico determinado se debe aplicar en un contexto diferente, puede producir un resultado indeseable si el cambio de las circunstancias es lo suficientemente sensible. No basta con saber por qué y para qué se dictó la norma en concreto, sino también si las nuevas circunstancias reinantes consienten o no que permanezca invariado el sentido original.
4. El *elemento sistemático* permite interpretar la ley atendiendo a las conexiones de la misma pero con la totalidad del ordenamiento jurídico del cual forma parte, incluidos los principios generales del Derecho. Así, este método no es sino un grado más avanzado del método lógico, pero tiene reglas, así como métodos propios y bien definidos del Derecho, esto es, el método exegético y el axiológico, del cual parte para hacer un análisis sistemático de la legislación con el fin de dar una correcta interpretación.

<sup>38</sup> También cabe citar una nueva clasificación de la interpretación desde el punto de vista subjetivo, es decir, dependiendo de quien lleve a cabo el proceso interpretativo.

<sup>39</sup> Cfr. VILLAR PALASÍ, J.L.: *La interpretación y los apotegmas jurídico-lógicos. A la luz del nuevo título preliminar del Código Civil, desde una perspectiva teórica*, Tecnos, Madrid, 1975, pág. 15; LARENZ, K.: *Metodología de la Ciencia del Derecho*, 2.<sup>a</sup> edición, Ariel, Barcelona, 2001; HALLIVIS PELAYO, M.: *Teoría General de la interpretación*, Porrúa, México, 2007.

<sup>40</sup> Cfr. artículo 3 del Código Civil.

<sup>41</sup> Cfr. DWORKIN, R.: *Los derechos en serio*, Ariel, Barcelona, 2002; VANONI, E. defiende también el principio de la realidad social como canon interpretativo. Cfr. «Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias», *Obras Básicas de Hacienda Pública*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1973, págs. 50-51.

<sup>42</sup> Sobre la necesidad de completar los métodos tradicionales con otros métodos hermenéuticos, como el movimiento del Derecho libre, consúltese DEMÓFILO DE BUEN, L.: *Las normas jurídicas y la función judicial*, Thomson Reuters Civitas Aranzadi, Madrid, 2009, págs. 56 y ss.

5. El *elemento teleológico*, por último, es aquel que permite establecer el sentido o alcance de un precepto legal atendiendo al fin de este, es decir, a los determinados objetivos que se buscó conseguir mediante su establecimiento.

## 6.2. Primera aproximación a la interpretación judicial de los CDI

En España, tanto los tribunales de justicia como la Administración tributaria se refieren frecuentemente a los Comentarios al MC OCDE a la hora de interpretar las cláusulas de un CDI en particular. Sin embargo, creemos que a veces, de forma discutible, se atribuye a los citados Comentarios el carácter de norma de interpretación de obligada aplicación. En efecto, la doctrina del Tribunal Supremo califica a los Comentarios al MC OCDE como interpretación auténtica de los CDI<sup>43</sup>. Parece evidente que los Comentarios al MC OCDE constituyen la interpretación auténtica del MC OCDE, pero esta no parece que sea el valor que se le quiere otorgar en los CDI firmados por España.

El Tribunal Supremo español aplica, en ocasiones, de manera automática la doctrina según la cual los Comentarios al MC OCDE son norma de interpretación obligatoria de los CDI, sin tener en cuenta, en determinadas circunstancias, otros factores y cuestiones<sup>44</sup>. Por ello, se corre el peligro, como señala ELLIS, de que el *soft law* –con naturaleza no vinculante– pueda tener auténtica fuerza pseudonormativa y jurídica a través de las sentencias judiciales y las resoluciones administrativas, convirtiéndose así en parte del ordenamiento jurídico nacional<sup>45</sup>.

La labor del intérprete no es fácil. La interpretación constituye una técnica que supone el correcto empleo de una serie de medios para obtener los fines pretendidos, por lo que resulta indispensable estudiar sus métodos y técnicas, ya que, en última instancia, el éxito de la actividad interpretativa depende de la idoneidad y buena utilización de los procedimientos que se utilicen<sup>46</sup>.

Antes de comenzar con el análisis de la jurisprudencia del Tribunal Supremo en esta materia, nos gustaría realizar una serie de matizaciones para delimitar la aplicación del MC OCDE en la tarea interpretativa. En primer lugar, debe enfatizarse el hecho de que no cabe invocar la infracción del MC OCDE en un recurso. Como es sabido, la fuente normativa es el tratado o CDI debidamente aprobado por el Parlamento y tras su oportuna publicación en el boletín oficial, y la propia normativa interna; en segundo lugar, de la práctica judicial se observa que el MC OCDE es utilizado por los jueces y tribunales como una explicación adicional a la interpretación concedida a un artículo en concreto, es decir, como explicación a mayor abundamiento, pero no se asume que el MC OCDE sea un método interpretativo; en tercer lugar, creemos que el valor que poseen los Comentarios del MC OCDE en la labor hermenéutica es el mismo que puede concederse a la consulta por

<sup>43</sup> Cfr. SSTS de 15 de julio de 2002 (NFJ013170) y de 12 de febrero de 2003 (NFJ014116).

<sup>44</sup> Cfr. SSTS de 11 de junio de 2008 (NFJ030221) y de 15 de abril de 2003 (NFJ014605).

<sup>45</sup> Cfr. ELLIS, M.: «The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation, Response to Prof. Dr. Klaus Vogel», *Bulletin For International Fiscal Documentation*, vol. 54, 1999, pág. 618.

<sup>46</sup> Cfr. HALLIVIS PELAYO, M.: «Teoría general de la interpretación», Porrúa, México, 2007, pág. 320. Consúltense asimismo la completa bibliografía allí citada sobre el particular.

el juez o magistrado de artículos doctrinales, de monografías o de cualquier otro trabajo doctrinal que se haya consultado y que pudiera formar parte del contexto. Para nosotros no puede tener otro valor, que es lo que desean las Administraciones tributarias, dado que los criterios interpretativos que determinan la labor del intérprete, como ha sido visto, son los métodos establecidos en la CVDT o en el Código Civil, con las debidas matizaciones. En ningún caso se puede considerar como interpretación auténtica de un CDI en particular el uso de los Comentarios del MC OCDE, o la visión de la Administración tributaria expresada por escrito. No se le puede dar un valor jurídico que no tiene desde el punto de vista teórico, por mucho que la OCDE se refiera a ellos como recomendaciones y que vinculen a las Administraciones<sup>47</sup>. Lo anterior se refrenda también por la ausencia de delegación de cualquier tipo de legitimidad democrática a las personas que representan a los distintos Estados cuando discuten y debaten la modificación del MC OCDE y sus Comentarios<sup>48</sup>. En cuarto lugar, hay una gran predeterminación del trabajo de los jueces y tribunales dada la existencia de una doble agenda por parte de los Estados en la firma de los CDI, ya que, por un lado, se trata de mejorar las relaciones económicas entre los dos Estados eliminando barreras fiscales, y, por otro lado, en la distribución de la potestad tributaria, se busca el menor sacrificio posible de la recaudación fiscal. En este punto, la labor interpretativa que le corresponde a los órganos judiciales, teniendo en cuenta el contexto de los CDI y sus fines, abre una vía para que los contribuyentes insten a través de la vía del recurso la eliminación de la doble imposición internacional y la protección de los contribuyentes de las ambigüedades establecidas en los tratados<sup>49</sup>.

De hecho, un tribunal puede interpretar una norma de forma contraria a lo que mantenga la OCDE en su Modelo. Es evidente que el MC OCDE posee fuerza moral pero no normativa, puesto que no poseen ningún tipo de legitimación democrática, luego su eficacia es la que es<sup>50</sup>. Y ello con independencia del volumen y calidad de la información que allí se contiene.

### 6.3. La jurisprudencia del Tribunal Supremo en materia de interpretación de CDI y la función de los Comentarios del MC OCDE

La importancia del MC OCDE es creciente y cada vez tiene más influencia en la labor desarrollada por los órganos judiciales debido, entre otras razones, al incremento de asuntos que con un componente internacional están llegando al Tribunal Supremo español. En estos momentos, dicho tribunal puede haber dictado en torno a varios cientos de sentencias de diverso tipo, con algún matiz fiscal internacional. No podemos dejar de mencionar que el resultado de impugnar judicialmente un

<sup>47</sup> Cfr. VOGEL, K.: «The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation», *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 54, 2002, pág. 614.

<sup>48</sup> Cfr. ELLIS, M.: «The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation –Response to Prof. Dr. Klaus Vogel», *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 54, 2002, pág. 617.

<sup>49</sup> Lo mismo parece ocurrir en los tribunales de otros Estados, consúltese MORAWSKI, W. y ZALASINSKI, A.: «Tax Treaty Interpretation in the Case Law of the Polish Courts», *European Taxation*, November, 2006, pág. 535.

<sup>50</sup> F. VAN BRUNSCHOT se refiere a los Comentarios del MC OCDE y su consideración como elemento de ayuda en la interpretación de la siguiente y descriptiva manera: «The wording of a Treaty is not always as clear as it could be. If the Court then calls on the OECD Model and Commentaries for help, it goes to the devil for confession», *The Judiciary and the OECD Model Tax Convention and its Commentaries*, ob. cit., pág. 11.

acto administrativo procede de las posiciones contrarias entre el contribuyente y la Administración tributaria derivadas, en este contexto, por una interpretación o aplicación divergente de un artículo contenido en un CDI. En España no contamos con una jurisdicción especializada en temas de tributación, y menos aun en fiscalidad internacional, y es la contencioso-administrativa la competente para dirimir estos supuestos. La complejidad de la tributación internacional y la interpretación de sus cláusulas es de sobra conocida por la doctrina<sup>51</sup>. Además, aunque tímidamente empiezan a lanzarse bases de datos con específica doctrina administrativa y jurisprudencia internacional, todavía estamos lejos de una coordinación y entendimiento internacional claros.

Asimismo, debe ponerse de relieve que el MC OCDE que es un instrumento de *soft law*; como ya hemos visto, acaba teniendo efectos similares al *Hard Law* gracias a su uso por la jurisprudencia, produciendo lo que la doctrina ha denominado *judicial creep* o deslizamiento judicial o legislación por la puerta de atrás, ya que no cuenta ni con ningún tipo de control público, ni con la necesaria legitimidad democrática. Por tanto, nuestra recomendación para los órganos judiciales es usar con prudencia tales instrumentos en sus sentencias, y si lo que se quiere es modificar la legislación en el sentido expresado por el MC OCDE o las directrices en materia de precios de transferencia, pues adelante, así nos ahorraríamos muchas ambigüedades<sup>52</sup>.

El análisis de algunas de las sentencias del Tribunal Supremo que se han dictado en esta área, y que han tenido algún impacto en los temas de tributación internacional, nos permite extraer las siguientes conclusiones generales, advirtiendo que, en algunos casos, todavía no pueda considerarse jurisprudencia reiterada:

### 6.3.1. Finalidad de los Convenios de doble imposición internacional

La Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de marzo de 2010 (rec. núm. 9020/2004) (NFJ038690) realiza una suerte de resumen de la problemática básica que plantean los CDI y, en particular, el hispano-USA de 22 de febrero de 1990, a juicio del tribunal. Así se define por dicha sentencia que «conviene fijar la naturaleza, alcance y efectos de estos instrumentos jurídicos: A) En cuanto a su objetivo; se pretende con ellos eliminar la doble imposición, y, de modo subordinado, prevenir la evasión fiscal, y procurando evitar la discriminación por razón de nacionalidad. B) Atendiendo a su naturaleza jurídica son tratados internacionales, a menudo bilaterales y de carácter contractual, sujetos al régimen jurídico establecido en el artículo 96 de la Constitución, con rango de ley y que regulan un sector específico del ordenamiento. C) En cuanto a su eficacia son completos, es decir, no pueden ser interpretados mediante normas internas. Pero en modo alguno constituyen una "opción" a la que pueda acogerse o renunciar el interesado. D) En punto a interpretación ha de estarse a su texto y a la intención de las partes, ofreciendo a tal fin gran ayuda los comentarios que acompañan a los modelos. Además, la interpretación ha de ser preferentemente dinámica, autónoma para cada Convenio. E) Son de naturaleza omnicompreensiva. Por lo que ahora nos interesa, las precisiones precedentes no son gratuitas, sino que nos ofre-

<sup>51</sup> Cfr. VAN RAAD, K.: «International Coordination of Tax Treaty Interpretation and Application», *Intertax*, vol. 29-2001, issue 6/7, págs. 211-212.

<sup>52</sup> Cfr. VEGA GARCÍA, A.: «¿Es obligatorio interpretar la normativa española de origen interno sobre precios de transferencia según las directrices de la OCDE?», *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, núm. 4/2011, pág. 53.

cen el camino para enjuiciar los actos impugnados. Desde el punto de vista de la eficacia es evidente su obligatoriedad y la inaplicabilidad de las normas internas, para la resolución de las controversias que de ellos se deriven».

### 6.3.2. *El MC OCDE no es norma jurídica invocable*

Resulta interesante traer a colación la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de febrero de 2003 (rec. núm. 8720/1998) (NFJ014116) relativa a la *interpretación auténtica del Convenio y Modelo*, en la que un recurrente señala que la interpretación dada por la OCDE al artículo 24 del Modelo, idéntico al del Convenio hispano-belga, ha sido errónea. Pues bien, como señala la propia sentencia, «ciertamente, por muy respetable que sean los criterios de interpretación de los Convenios Modelo por la OCDE, y su estimación como elemento interpretativo auténtico y necesario según los Convenios de Viena sobre interpretación de los tratados, lo que no cabe la menor duda a la Sala es que tales criterios de interpretación no constituyen normas cuya infracción pueda dar paso al recurso de casación por infracción de las normas del ordenamiento jurídico, por arreglo al artículo 95.1.4.º de la Ley Jurisdiccional». Este aspecto ha sido comentado en el apartado anterior de este trabajo.

### 6.3.3. *Los Comentarios al MC OCDE no tienen fuerza normativa*

La Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 2009 (rec. núm. 10106/2003) (NFJ036478) mantiene que «dentro del contexto de los Convenios de doble imposición, los Comentarios a los Modelos de Convenios de la OCDE, sin poseer fuerza normativa, sí desempeñan un papel principalísimo para la delimitación de los significados de los conceptos y términos utilizados en los distintos Convenios de doble imposición, en tanto que no siendo legalmente vinculantes, no forman parte de los Convenios, las cláusulas de estos se conforman de acuerdo con los postulados de los Modelos de Convenio».

### 6.3.4. *Resulta aconsejable interpretar los preceptos de los CDI en la línea de lo establecido en el MC OCDE*

En el marco de influencia del MC OCDE, es curioso observar sentencias en las que se *critica al legislador por no haberse acercado a las reglas establecidas en el MC OCDE, o por haber usado el nombre de la institución de manera torticera*. Es el caso de la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de diciembre de 2005 (rec. núm. 702/2001) (NFJ022676)<sup>53</sup>, en la que se discute sobre el criterio utilizado por la legislación interna española para determinar la sujeción por obligación personal, «siendo el de la residencia, y acorde pues a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 4 del Convenio, sin que en este se entre a cuestionar cuáles sean los criterios que la legislación de cada Estado aplique para estimar que se da esa residencia –centro de intereses económicos–; ( ) aunque se considere, doctrinalmente, como un desacierto porque, en lugar de aproximarse al Modelo de Convenio de OCDE, se aleje de él, criterio doctrinal que no puede ser admitido sin críticas pues la propia Memoria del Proyecto de la que fue la

<sup>53</sup> En el mismo sentido, STS de 4 de julio de 2006 (rec. núm. 3400/2001) (NFJ024559).

Ley 18/1991 afirmaba que la consideración del centro de intereses económicos como definidor de la residencia habitual a efectos del IRPF supone un cierto avance de la legislación española, fundamentada en la experiencia adquirida e inspirada en la línea seguida por la OCDE». La cuestión es que el centro de intereses vitales en el MC OCDE es un criterio subsidiario para la determinación de la residencia en caso de conflicto, mientras que en la norma española se le concede el rango de criterio básico de determinación de la residencia.

Y, para terminar con este asunto relativo al *alejamiento del legislador español respecto del MC OCDE y la crítica que le merece al tribunal*, lo mismo ocurre en la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de noviembre de 2000 (rec. núm. 7087/1995) (NFJ010465), cuando se refiere al régimen general aplicable a los rendimientos obtenidos en España por sociedades residentes en el extranjero en la determinación de la base imponible, que, «sorprendentemente, era el rendimiento neto (ingresos procedentes de España, menos gastos necesarios, producidos en el extranjero e incluso en España)». Así, se señala por el tribunal que «resulta aleccionador traer a colación los Modelos de Convenio para evitar la doble imposición por Impuestos sobre la Renta, aprobados por la OCDE en 1964 y 1977, en los que el derecho a gravar los dividendos, intereses, cánones, *royalties*, etc., por el Estado de la fuente, se fijó mediante un porcentaje reducido, aplicable sobre los rendimientos **íntegros** pagados por personas físicas y sociedades residentes en dicho Estado a personas físicas o sociedades residentes en el otro Estado, evitando así los problemas inherentes a pretendidas imputaciones de costes por parte de las personas o sociedades perceptoras. Es sabido que los problemas de determinación de la base imponible (rendimientos netos *versus* rendimientos íntegros) se atenúan con tipos de gravamen reducidos y se agravan con tipos elevados. Pues bien, la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, hizo lo contrario que estos pragmáticos y fundados convenios tipo de la OCDE por lo que se dio la situación paradójica de que nuestro Derecho interno podía implicar un gravamen inferior al resultante de la aplicación de los Convenios acordados por España, siguiendo los Convenios tipo referidos, amen de otros muchos problemas de aplicación de dicha Ley 61/1978».

*La bondad de seguir el literal del MC OCDE y sus soluciones fiscales a problemas de carácter interno, o en situaciones en las que no se había firmado CDI* ha sido puesta de manifiesto en algunas Sentencias del Tribunal Supremo, por ejemplo, en la de 21 de noviembre de 2003 (rec. núm. 3911/1998) (NFJ015833). En esta sentencia, aunque se señala que el CDI hispano-americano no es aplicable *ratione temporis*, se aplica la solución dada por el MC OCDE y así se indica que «los rendimientos derivados de la prestación de servicios solo se sujetan por el Estado que los recibe, si en este la empresa que los presta tiene una base fija, si se trata de servicios profesionales (art. 19) para el ejercicio de su actividad, y si no son servicios profesionales, si se prestan mediante un establecimiento permanente, norma que se mantiene tanto en la revisión de dicho Modelo en 1977, como en el actual de fecha 20 de abril de 2000».

### 6.3.5. *El MC OCDE puede ser utilizado como criterio interpretativo a la hora de adoptar una decisión judicial*

#### 6.3.5.1. Aplicación del MC OCDE al caso concreto

Los aspectos de interpretación auténtica llevada a cabo por los Comentarios del MC OCDE son muy recurrentes tanto en las sentencias del Tribunal Supremo, como de la Audiencia Nacional. Un ejemplo de lo anterior lo tenemos en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 2 de julio de 2009

(rec. núm. 252/2006) (NFJ034505) en la que para tomar la decisión *se asume toda la argumentación contenida en los distintos párrafos de los Comentarios* al artículo 12 del MC OCDE, así se afirma que «para mejor comprensión de lo regulado en este precepto, la resolución impugnada acude a los Comentarios del Modelo de Convenio OCDE, y declara: "Por su parte, los Comentarios al apartado 7 del artículo 7 del Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE (versión de 1995)<sup>54</sup>, señalan que '... el presente artículo será aplicable a las rentas empresariales no amparadas por los artículos especiales...'. Por tanto, la calificación como canon de una la renta percibida por una entidad no residente sin establecimiento permanente, conlleva la aplicación del artículo 12 del citado Convenio (sobre "Cánones"), con independencia de si constituyen o no rendimientos procedentes de su actividad empresarial, ya que el artículo 7 del invocado Convenio (sobre "Beneficios empresariales") excluye expresamente de su ámbito de aplicación a aquellos beneficios empresariales que comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos del Convenio, al primar el precepto especial del citado artículo 12 sobre la cláusula general del artículo 7. Por dicho motivo, tiene especial trascendencia determinar si la naturaleza de los controvertidos pagos es la de "Canon", pues ello supondría su tributación de conformidad con lo establecido por el mencionado artículo 12 del Convenio», para ello la Audiencia Nacional reproduce los párrafos números 8 y 11 de los Comentarios al artículo 12 del MC OCDE.

Nos permitimos en este apartado citar nuevamente la Sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de noviembre de 2010 (rec. núm. 329/2007) (NFJ041184), dada la importancia que concede a los Comentarios al MC OCDE, así como la explicación que se otorga a la observación «española» correspondiente al artículo 12 del MC OCDE. En efecto, el recurrente alega que según los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, cuando la adquisición de programas informáticos tenga por objeto el uso personal o profesional de los mismos por parte del adquirente, la contraprestación deberá ser tratada como renta de actividad comercial sujeta a tributación exclusivamente en el país de residencia del transmitente de los derechos sobre los programas. En este sentido, «los Comentarios (párr. 14 de los Comentarios al art. 12) establecen que la adquisición de programas informáticos tendrá generalmente por objeto el uso personal o profesional de los mismos por parte del adquirente. La contraprestación debe ser tratada entonces como renta de una actividad comercial de conformidad con el artículo 7, siendo irrelevante el hecho de que el programa informático esté protegido por un derecho de autor o que su utilización por el comprador esté sujeta a restricciones. No obstante lo anterior, España tiene formulada una observación en relación con lo anterior en los términos siguientes: «España no se adhiere a la interpretación que figura en los párrafos 14 y 15. España estima que los pagos relativos a programas informáticos se encuentran dentro del ámbito de aplicación del artículo cuando se transfiere solamente una parte de los derechos sobre el programa, tanto si los pagos se efectúan en contraprestación de la utilización de un derecho de autor sobre un *software* para su explotación comercial como si los mismos corresponden a un *software* adquirido para una utilización personal o profesional del comprador». Y sigue diciendo que el reclamante alega «que las observaciones y reservas al Modelo de Convenio de la OCDE no tienen virtualidad alguna si el contenido de las mismas no se ha reflejado en los convenios correspondientes, más es preciso hacer notar al respecto que dicha observación no hace referencia a regulación jurídica o definiciones sino a interpretación de una definición y lo que se debe incorporar a los respectivos Convenios son regulaciones y definiciones, no interpretaciones; dichas interpretaciones quedan restringidas al ámbito de las obser-

<sup>54</sup> En esta sentencia, el Tribunal Supremo ha sido especialmente cuidadosa para mencionar la versión del MC OCDE que está utilizando.

vaciones al Modelo de Convenio a los efectos de dejar clara la interpretación que de la definición incorporada al Convenio de que se trate hará el Estado que manifiesta dicha observación»<sup>55</sup>.

### 6.3.5.2. El MC OCDE se utiliza como criterio de interpretación de un concepto

Ya para terminar con la interpretación auténtica y como el Alto Tribunal en ocasiones se basa en el MC OCDE para tomar una decisión, debemos analizar la Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de octubre de 2009 (rec. núm. 9436/2003) (NFJ036379) en la que se afirma que «se recoge la legislación aplicable y, con base en lo dispuesto en el artículo 5 del Convenio en relación con los Comentarios al mismo del MC OCDE, atendiendo a las características de la actividad de la entidad recurrente, se decanta por considerar que estamos ante un establecimiento permanente. Respecto de la delimitación de qué debe entenderse por establecimiento permanente siguiendo las pautas de la sentencia en referencia al Convenio y a los Comentarios, y la enumeración de supuestos contemplados en el artículo 7.1 de la Ley 61/1978 y artículo 323 de su Reglamento, es definido en el primer Modelo de Convenio de la OCDE de 1963, y reiterado en los de 1977 y 1992, como un lugar fijo de negocios en el que una empresa efectúa toda o parte de su actividad; se configura como el conjunto de principios y criterios que permiten calificar determinadas actividades económicas como especialmente vinculadas con el territorio en el que estén situados, lo que permite al Estado fuente gravar tales rentas, en la medida que resulten atribuibles al establecimiento permanente. El Modelo de Convenio de 1992, posterior a los hechos que nos ocupan, resulta muy significativo al definir el establecimiento permanente como lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad». En esta misma línea de argumentación se encuentra la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 1998 (rec. núm. 853/1992) (NFJ006921), tanto desde el punto de vista de la consideración de un establecimiento permanente, como de la invocación de los Comentarios al MC OCDE como guía interpretativa. Así, se mantiene que «la conclusión acabada de sentar respecto de la inexistencia de actividad empresarial alguna de la que pudieran proceder los rendimientos cuestionados, hace pasar a un segundo plano la de su localización en "establecimiento permanente", habida cuenta que el artículo 5 del Convenio antes invocado lo define como "lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza todo o parte de sus actividades". *Por mucha generosidad que se utilice en la interpretación de este concepto, inclusive aunque se acuda, para suplir la parquedad en la definición, a los Comentarios al Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) que el propio Convenio hispano-alemán toma como antecedente para desarrollar su articulado, siempre resultará la necesidad de que en el establecimiento permanente se desarrolle una actividad empresarial o de negocio a la que, desde luego, nunca podría equipararse una actividad, como antes se dijo, de mero control o supervisión del cumplimiento de un contrato de arrendamiento, o de supervisión de la marcha de una compañía en Alicante de la que el recurrente era accionista o de las inversiones por él realizadas en España. En consecuencia, si ninguna actividad empresarial o de negocio se realizaba desde esa pretendida oficina, que, además, el propio apelante califica de vivienda, mal podía hablarse de rendimientos obtenidos por un residente en España mediante establecimiento permanente»<sup>56</sup>.*

<sup>55</sup> La Dirección General de Tributos en respuesta a la Consulta 725/2002, de 16 de mayo de 2002 (NFC016537), ha matizado el alcance de la referida interpretación.

<sup>56</sup> Debe citarse, aunque en principio puede resultar obvio, la consideración que realiza el Tribunal Supremo sobre el tenor literal de las normas en la interpretación de CDI. Para el Tribunal Supremo la literalidad de los artículos del CDI se encuentra por encima de las interpretaciones que el recurrente haya realizado sobre su interpretación de lo que se entiende por actividad empresarial. Cfr. Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de septiembre de 2009 (rec. núm. 8051/2003) (NFJ036383).

### 6.3.5.3. La aplicación del MC OCDE no garantiza la unidad de criterio interpretativo

Como continuación al tema que nos ocupa relativo a la interpretación auténtica de los Comentarios MC OCDE y el uso que viene realizando de la misma el Tribunal Supremo español, y que pone de relieve lo complicado de la tarea, y los efectos que a veces produce esa disparidad de criterios interpretativos. Debemos traer a colación el voto particular que formula el Magistrado Frías Ponce a la Sentencia de 21 de junio de 2007 (rec. núm. 174/2002). Se trata de la discrepancia sobre la calificación fiscal del pago realizado por una sociedad española por entender que la renta controvertida no reunía las características de un canon y sí de un beneficio empresarial derivado de la prestación de un servicio. El argumento básico que se utiliza es que aunque es cierto que en el convenio entre España y Suecia se establece la particularidad con respecto al modelo de convenio de la OCDE de considerar la asistencia técnica dentro del concepto de canon en su artículo 12.3, no lo es menos que este precepto no puede ser interpretado de una forma amplia, como hace la sentencia, en relación con las normas extrafiscales tenidas en consideración. El voto particular termina señalando que «la interpretación amplia que mantiene la sentencia supondría englobar en el concepto de asistencia técnica rentas derivadas de otras clases de prestaciones de servicios, como los beneficios empresariales (art. 7) o los servicios personales independientes (art. 14), con la consiguiente inaplicación de estos preceptos». Es cierto que la interpretación a la que se alude está fuera del marco del MC OCDE y de sus Comentarios en este caso concreto, ya que el texto literal del artículo 12 del CDI hispano-sueco se aparta de la literalidad del MC OCDE.

### 6.3.5.4. El MC OCDE como instrumento para dar contenido a términos que no lo tienen en la legislación interna

Resulta interesante referirse a la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 2009 (rec. núm. 10106/2003) (NFJ036478) para comprobar el *efecto expansivo de los Comentarios del MC OCDE*, que incluso son aplicados a efectos de la determinación de un establecimiento fijo en el IVA. La sentencia referenciada señala que «ante la inexistencia de criterios legales en el tributo objeto del debate sobre el citado precepto, no se está aplicando normas ajenas al ámbito del expresado impuesto, simplemente se acude a determinados instrumentos a efectos de interpretar e integrar el citado concepto en el caso contemplado en la letra C) del artículo 13.1.2.º de la LIVA. Simplemente ante la falta de significación legal, en concreto ante la ausencia en la LIVA de si cabe computar en los 12 meses las obras realizadas por los subcontratistas, no se hace más que acudir al contexto normativo, en el que se encuentra, claro está, el tratamiento que se hace en el Impuesto de Sociedades o en el Convenio para evitar la doble imposición entre España y Francia, aunque se refiera a tributos distintos del IVA. Como se ha hecho notar, la sentencia se refiere expresamente a la interpretación a la que se refiere el párrafo número 19 del artículo 5.3 del MC OCDE».

### 6.3.6. La versión invocable del CDI es la versión española

En la interpretación de los CDI se ponen de manifiesto, en distintas ocasiones, problemas que tienen que ver con la *traducción de los términos*<sup>57</sup>. Es el caso de la Sentencia del Tribunal Supremo

<sup>57</sup> La última versión del MC OCDE 2010 ha sido traducida al español por el Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda. Cfr. *Modelo de Convenio para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal en materia de renta y patrimonio*, traducción española, IEF, Madrid, 2011.

de 17 de junio de 2009 (rec. núm. 4747/2006) (NFJ034500), en relación con la consideración de cánones o regalías y la cesión de los soportes sonoros de obras musicales (denominados *master*), que pertenecen a la entidad licenciataria, y que esta cede junto con el derecho a fabricar y distribuir copias de tales registros sonoros. La cuestión aquí era la traducción del término en inglés *master*. Pues bien, la sentencia del Tribunal Supremo citada, sobre el particular, mantiene que «no pueden acogerse las alegaciones referidas a la traducción inglesa del Convenio referido (Convenio hispano-USA de 22 de febrero de 1990), puesto que en España el único texto aplicable es su versión en lengua española, que ha sido antes reseñado y de la cual se deduce que los pagos cuestionados deberían incluirse en el la letra b) del apartado 2 de dicho artículo 12 del CDI». Se trata de un CDI cuyas dos versiones son igualmente válidas y no se prevé ningún tipo de jerarquía entre ellas.

### 6.3.7. *Los Comentarios del MC OCDE obligan a los Estados contratantes miembros de la OCDE*

Se han observado algunas Sentencias del Tribunal Supremo tratando la *interpretación auténtica de los Convenios de Doble Imposición, así como del MC OCDE*. En la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de junio de 2000 (rec. núm. 6206/1995) (NFJ009860) se señala que los «Comentarios a los artículos del Convenio Modelo de 1977, obligan a los Estados contratantes, puesto que los han aceptado, salvo que hayan formulado "reservas" al artículo de que se trate, cosa que no ha ocurrido respecto de España y Alemania que, a diferencia de otros varios Estados, no han presentado reserva alguna al artículo 13. La Sala debe aclarar que estos Comentarios son plenamente válidos respecto del artículo 13, apartado 3, del Modelo de Convenio de 1963, y, por tanto de igual precepto del Convenio hispano-alemán, porque no ha variado su redacción». Y sigue argumentando que «la Administración española está incuestionablemente obligada a respetar la interpretación auténtica, acordada en el seno de la OCDE, puesto que no ha formulado reserva alguna, y como es indudable que la ganancia de capital, según nuestro Derecho interno (Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades), se ha generado por la transmisión de la propiedad *in natura*, la consecuencia es que corresponde al Estado alemán el derecho a gravar tal ganancia de capital»<sup>58</sup>.

### 6.3.8. *Los Comentarios del MC OCDE aportan seguridad jurídica*

La Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 2009 (rec. núm. 10106/2003) (NFJ036478) señala a tal efecto que los Comentarios al MC OCDE «en tanto que formando parte del contexto en el que se formulan las normas de los Convenios, aportan gran seguridad jurídica».

### 6.3.9. *Los Comentarios sirven para delimitar el significado de los conceptos utilizados en los CDI*

La Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 2009 (rec. núm. 10106/2003) (NFJ036478) también sostiene que los Comentarios sirven «para delimitar el sentido de determinados conceptos o términos».

<sup>58</sup> Existen otras Sentencias del Tribunal Supremo como la de 16 de septiembre de 2008 (NFJ030807) en la que se insiste sobre el carácter no vinculante de los Comentarios del MC OCDE al afirmar que las interpretaciones formuladas por la OCDE en relación con el MC «no son normas del ordenamiento jurídico».

### 6.3.10. Debe acudir a una interpretación dinámica de los CDI

Debemos traer a colación la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de junio de 2008 (rec. núm. 7710/2002) (NFJ030221) para ver en este asunto cómo se ha tratado la denominada *interpretación dinámica* por el Alto Tribunal<sup>59</sup>. Se trata una renta obtenida por una empresa holandesa a la que previamente han cedido los derechos derivados por los derechos de imagen y actuación de un artista en España. El CDI hispano-holandés de 16 de junio de 1971 no incorpora el apartado 2.º del artículo 17 «Artistas y deportistas», es decir, la cláusula *Rent-a-Star Company*. El Tribunal Supremo recoge literalmente en la citada sentencia lo que le sirve como base fundamental de su argumentación y fallo, los Comentarios del MC OCDE (párrafos núms. 7, 8, 9 y 11 del art. 17 del MC OCDE)<sup>60</sup>. Así, se afirma que «el artículo 18 referido debe ser interpretado a la luz de los Comentarios del Comité Fiscal de la OCDE, en relación con el Modelo de Convenio vigente en la actualidad. Los propios países integrantes del Comité (y firmantes del Modelo y sus Comentarios) expresamente reconocen la vigencia interpretativa de tales comentarios en relación con cualesquiera de los tratados fiscales que hubiesen sido firmados con anterioridad». Y, concluye, siguiendo también los Comentarios que «en el caso de que un Convenio para evitar la doble imposición suscrito por dos Estados no contenga el párrafo 2.º o cláusula antes citada, como es el caso del suscrito entre España y Holanda, los Estados integrantes de la OCDE entienden que si su legislación interna se lo permite, el Estado donde se produzca la actuación puede aplicar directamente lo dispuesto en el número 1 del artículo 17, es decir, someter a gravamen esas rentas». Naturalmente, esta línea argumental puede plantear dudas, así el propio Tribunal Supremo trata de explicarse señalando que «quizás pueda apreciarse desde algún sector doctrinal que el razonamiento que nos lleva al acuerdo final va más allá de lo establecido en el acuerdo bilateral suscrito entre España y Holanda ya que no estamos ante una aplicación del texto suscrito si no ante la incorporación por parte de uno de los Estados contratantes —España— de una cláusula que no figura de forma expresa en el Convenio hispano-holandés. Pero, sin perjuicio de que se haga preciso revisar el Convenio de constante referencia, una interpretación no forzada del mismo a la luz de los Comentarios del Modelo de Convenio Marco de OCDE de 1992 para evitar la evasión fiscal, en concreto del artículo 17, permite concluir que del citado precepto se desprende el principio fundamental de que España dispone de soberanía fiscal para hacer tributar las rentas derivadas de actuaciones artísticas realizadas en su territorio. Por tanto, la ausencia de dicho segundo párrafo o cláusula en el Convenio aplicable en este caso no impide al Estado español, habilitado legalmente por su normativa interna y con base en el artículo 18.1 del tratado hispano-holandés, gravar rendimientos artísticos obtenidos a través de una sociedad interpuesta». Como se puede observar, parece que se enmascara una interpretación dinámica de los Comentarios del MC OCDE<sup>61</sup>. En esta línea interpretativa que asume la interpretación dinámica tenemos la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de abril de 2011 (rec. núm. 456/2006) (NFJ042670) en la que se asume sin tapujos la última versión de los Comentarios del MC OCDE. En efecto, señala la sentencia que «conviene recordar que el mencionado Convenio hispano-holandés es de una fecha anterior

<sup>59</sup> La Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de junio de 2008 (NFJ030221) que se comenta casa la Sentencia de la Audiencia Nacional de 3 de octubre de 2002, que llega a un resultado completamente distinto, al no dar validez a la interpretación dinámica del CDI hispano-holandés.

<sup>60</sup> En el recurso del Abogado del Estado de esta sentencia, en el que se alega un único motivo de casación por infracción de normas [art. 88.1 d) de la Ley de la Jurisdicción], menciona expresamente entre ellas: «(...) Asimismo debe citarse el artículo 17 del Modelo de Convenio de Doble Imposición de la OCDE, de 1992 (antes, de 1977), con los Comentarios del Comité Fiscal de la OCDE, en relación con aquel modelo. En concreto, se cita el Comentario 7, 8, 9 y 11».

<sup>61</sup> La Sentencia de instancia de la Audiencia Nacional de 3 de octubre de 2002 (NFJ014481) resulta anulada. En la misma se daba la solución contraria precisamente aplicando una interpretación estática del MC OCDE.

al Modelo de Convenio sobre doble imposición de la OCDE de 1977 y que en el año 1992 se aprobó por los Estados miembros de la OCDE, entre los que figuran Holanda y España, un nuevo Modelo de Convenio para evitar la doble imposición sobre la renta. Por tanto, no es de extrañar que el artículo 18 de aquel Convenio hispano-holandés no contenga el párrafo o cláusula segunda relativa al uso de sociedades interpuestas, dado que esta se incorpora en 1992 al Modelo de Convenio del año 1977. El artículo 18 del Convenio hispano-holandés debe pues, ser interpretado a la luz de los Comentarios del Comité Fiscal de la OCDE en relación con el Modelo de Convenio vigente en la actualidad. Los propios países integrantes del Comité (y firmantes del Modelo y sus Comentarios) expresamente reconocen la vigencia interpretativa de tales comentarios en relación con cualesquiera de los tratados fiscales que hubieran sido firmados con anterioridad. En el Preámbulo del Modelo de Convenio de 1992 se indica expresamente la voluntad de los Estados firmantes de que se interpreten los distintos convenios en vigor conforme al espíritu de los Comentarios al Modelo de 1992, aun cuando los Convenios no dispongan de las precisiones que se derivan de las sucesivas actualizaciones del Modelo de Convenio. (...) Por todo lo anterior, y teniendo en cuenta que ni España ni Holanda manifestaron ninguna reserva u oposición ni al Preámbulo ni al texto de los Comentarios del artículo 17 del Modelo de Convenio, como así deberían haberlo hecho constar si su posición fuera diferente de la que se desprende de estos Comentarios y como así se ha hecho respecto a otros artículos del Modelo de Convenio, resulta que el artículo 18 del vigente Convenio hispano-holandés debe interpretarse de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 17 del Modelo de Convenio de 1992 y sus respectivos Comentarios»<sup>62</sup>.

### 6.3.11. Cabe acudir a los informes elaborados por la OCDE para dotar de contenido a los términos utilizados en los CDI

Además de la mención del MC OCDE y de sus Comentarios que realiza generalmente el Tribunal Supremo, llama la atención *la alusión a los informes elaborados por el Comité de Asuntos Fiscales*. En efecto, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 22 de abril de 2010 (rec. núm. 177/2008) considera «necesario acudir a los Comentarios efectuados al artículo 12 del Modelo de Convenio de la OCDE, en sus dos últimas revisiones efectuadas en 1995 y en el 2003, y más concretamente al informe elaborado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE en virtud del cual se introducen las modificaciones a los Comentarios del Modelo de Convenio a finales de enero de 2003, de aras a regular y definir las diversas operaciones del comercio electrónico. En las secciones 1 a 4 del citado informe se realiza una descripción o definición de los diversos términos empleados en el área de comercio electrónico», que son tomadas en cuenta a la hora de interpretar la operación.

#### 6.3.11.1. Cabe acudir a las directrices en materia de precios de transferencia

No podemos dejar de mencionar la influencia que tienen también las *directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia y empresas multinacionales*<sup>63</sup>. En efecto, en la Sentencia del

<sup>62</sup> La interpretación dinámica también ha sido admitida en la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de diciembre de 2010 (rec. núm. 244/2006) (NFJ041512) en relación con la consideración de un EP por la cláusula de construcciones y obras que duren más de 12 meses, aplicando la última versión de los Comentarios de aquel momento –1992– sobre lo previsto en el CDI hispano-italiano de 8 de septiembre de 1977.

<sup>63</sup> La Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas de prevención del fraude fiscal, indica que la legislación española en materia de precios de transferencia debe interpretarse a la luz de las directrices de la OCDE.

Tribunal Supremo de 6 de febrero de 2008 (rec. núm. 5856/2002) (NFJ028277) hay una remisión expresa a las mismas, así se indica que «en los Comentarios de la OCDE al Modelo de Convenio para evitar la doble imposición de dicho órgano internacional (modificado recientemente en septiembre de 1992) hay una remisión expresa al informe de la OCDE del año 1979 sobre precios de transferencia y empresas multinacionales. En dicho informe, al tratar de las prestaciones de servicios en un grupo de empresas asociadas, señala que: "Para poder considerar que las cantidades pagadas por una filial puedan ser deducibles en su Estado de residencia se exige que: 'El contribuyente debe suministrar pruebas suficientemente convincentes de que se ha prestado un servicio, de que se han realizado los gastos por tal concepto y de que el servicio prestado le ha procurado un provecho real efectivo o potencial' (párrafo núm. 170)". El párrafo número 171 añade que "(...) En caso de un acuerdo de contribución a los gastos, la empresa deberá estar en condiciones de presentar un texto de acuerdo que defina, de la manera más precisa posible, la naturaleza de las actividades y los gastos cubiertos, así como la forma de la retribución. Si hubiera necesidad de pruebas posteriores, estas podrían consistir, por ejemplo, en facturas, distintos gastos realizados, relación cada actividad, títulos de transporte del acuerdo de contribución a los de los flujos de justificantes de los de tiempo dedicado a y pruebas escritas gastos, así como la justificación servicios prestados durante un periodo adecuado"». Estas afirmaciones contenidas en las directrices de la OCDE sobre precios de transferencia son utilizadas por el tribunal para fundamentar su fallo en este aspecto, de tal manera que niegan las cantidades deducibles en España por una filial de una empresa americana, en virtud del contrato de prestación de servicios, pues no se han identificado correctamente los servicios, ni se ha probado su prestación, ni se ha justificado en definitiva que, de existir estos, se hayan realizado en interés de la sociedad española<sup>64</sup>. En este sentido, el hecho de que las propias directrices inviten a los Estados a seguir su contenido en sus prácticas internas sobre precios de transferencia fomenta que sean aplicadas directamente a la hora de interpretar la normativa de origen interno<sup>65</sup>.

De todas formas, la primera Sentencia del Tribunal Supremo sobre precios de transferencias que se remite a las directrices de la OCDE en esta materia es la de 11 de febrero de 2000 (rec. núm. 2786/2000). En ella se realiza a modo de resumen un recorrido por el concepto y métodos de los precios de transferencia que posteriormente ha sido muy citado por distinta jurisprudencia de la Audiencia Nacional<sup>66</sup>.

### 6.3.12. *No cabe acudir al procedimiento amistoso, aun cuando existan elementos internacionales, cuando se dirima la interpretación de la norma interna*

La Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de junio de 2004 (rec. núm. 3105/1999) (NFJ018031) sobre la manida controversia de los bonos austriacos también se pronuncia *sobre los conflictos her-*

<sup>64</sup> En la misma línea consúltese la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de noviembre de 2000 (rec. núm. 7087/1995), en la que se cita a mayor abundamiento el Informe de la OCDE (DAFFE/CFA/83.14) titulado «Reparto de los costes de gestión y servicios». Asimismo, la Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de enero de 2007 (rec. núm. 375/2001) en la que se confirma el método para la determinación del valor de mercado siguiendo la normativa interna española, a la par que se apoya en las directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia.

<sup>65</sup> Cfr. VEGA GARCÍA, A.: «¿Es obligatorio interpretar la normativa española de origen interno sobre precios de transferencia según las directrices de la OCDE?», *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, núm. 4/2011, pág. 41.

<sup>66</sup> Cfr. Sentencias de la Audiencia Nacional de 27 de septiembre de 2007, de 27 de noviembre de 2008, de 11 de diciembre de 2008 y de 4 de febrero de 2010.

*menéuticos y el posible inicio de un procedimiento amistoso* <sup>67</sup>. Así, se mantiene que «la admisión o no de las disminuciones patrimoniales por enajenación o amortización de los bonos austriacos puede y debe ser resuelta por la interpretación que proceda de nuestro Derecho tributario, sin que exista problema alguno de entendimiento, hermenéutico, y de aplicación per se del Convenio hispano-austriaco, y sin que por ello sea preciso acudir al procedimiento amistoso como se propone». La sentencia sigue profundizando y dice que «el núcleo litigioso está precisamente en establecer si, a la vista de las actuaciones, era jurídicamente necesario iniciar el procedimiento amistoso, por tratarse de una discrepancia –la surgida entre los contribuyentes afectados y la Hacienda Pública española– con relevancia internacional, en cuanto pudiera afectar a la interpretación del tratado entre España y Austria para evitar la doble imposición y especialmente al método, en dicho Convenio establecido, para la exención con progresividad, en lo referente a la compensación de una minusvalía y a la deducibilidad de los gastos financieros dentro de la exacción del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas». El Tribunal Supremo sostiene que no era necesario el inicio del procedimiento amistoso con base en que era necesario que las medidas adoptadas por uno, o por ambos Estados, impliquen, o puedan representar, para un contribuyente residente en uno de ellos algún gravamen que no sea conforme al Convenio y no sea posible adoptar una solución satisfactoria por la autoridad del Estado a quien corresponda la competencia para evitar una imposición que no se ajuste a aquel. Ha de partirse de que esa imposición no ajustada al convenio es la que suponga doble gravamen sobre un mismo rendimiento económico». Por tanto, para el tribunal era una cuestión de Derecho interno <sup>68</sup>.

La misma operación se examina en la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 2011 (rec. núm. 4699/2006) (NFJ043304) en relación con los denominados bonos brasileños. Es decir, se trata del problema del tratamiento fiscal de los intereses de la deuda pública de la República de Brasil, habiéndose señalado que «(...) El valor y rango normativo de los tratados internacionales, conforme al artículo 96 de la Constitución, y su condición de fuente del Derecho tributario no puede cuestionarse, pero tampoco son negadas por la Administración recurrida, ya que de lo que se trata es precisamente de determinar la interpretación correcta del artículo 11 del CDI hispano-brasileño que, al establecer la exención debatida para los intereses disponía que «el término intereses empleado en este artículo comprende los rendimientos de la deuda pública, de los bonos u obligaciones, con o sin garantía hipotecaria y con derecho o no a participar en beneficios, y de los créditos de cualquier clase, así como cualquier otra renta que la legislación fiscal del Estado de donde procedan los intereses asimile a los rendimientos de las cantidades dadas en préstamo».

Los criterios de interpretación a seguir eran, conforme al artículo 23 de la LGT, los reconocidos en Derecho, sin admisión de la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o de las exenciones y bonificaciones, y con las siguientes precisiones extraídas de la jurisprudencia del Tribunal Supremo:

- «a) Debe evitarse una interpretación de las normas tributarias basada en la naturaleza económica del hecho imponible, tal como pone de manifiesto el recurrente. Pero ello no es óbice para que sea necesario examinar la realidad económica de las operaciones contempladas de

<sup>67</sup> Sobre el asunto de los bonos austriacos el Tribunal Supremo se ha pronunciado en numerosas Sentencias como la de 10 de diciembre de 2008 (rec. núm. 1303/2006) y 15 de diciembre de 2008 [recs. núm. 10476/2004 (NFJ032275) y 5985/2005], 16 de febrero de 2009 (rec. núm. 6805/2005) y 16 de abril de 2009 (rec. núm. 477/2006) (NFJ034006).

<sup>68</sup> Consúltese también la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de junio de 2000 (rec. núm. 225/1998) (NFJ013961).

adquisición de cupones procedentes de bonos emitidos por la República Federativa de Brasil y opciones de incumplimiento y la percepción de los correspondientes intereses, en los concretos términos y circunstancias en que se produjeron. El artículo 25.3 de la LGT suprimió la interpretación económica de las normas tributarias para, entre otras razones, evitar menoscabar el principio de seguridad jurídica; de lo que se trata es de averiguar la verdadera significación jurídica de las instituciones en juego a la luz de los criterios deducidos del artículo 3.1 del Código Civil y de la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la interpretación de las normas jurídicas.

- b) La admisibilidad de la "economía de opción" o "estrategia de minoración de coste fiscal" puede ser admitida, en cuanto no afecta ni al principio de capacidad económica ni al de justicia tributaria. En este sentido, aparece fundada en el principio de autonomía de la voluntad, en la libertad de contratación establecida en el artículo 1.255 del Código Civil y produce un ahorro fiscal que no es contrario al ordenamiento jurídico (...). Dicho en otros términos, la doctrina del abuso del derecho se inscribe en el ámbito de la correcta exégesis de las normas que han de aplicarse al supuesto concreto, teniendo en cuenta el criterio de la interpretación teleológica debe prevalecer frente a la interpretación estrictamente literal».