

JOSÉ ENRIQUE GARCÍA-ROMEU QUINZA*Asociado Señor de Ernst & Yung Abogados***TERESA GONZÁLEZ MARTÍNEZ***Consultora de Ernst & Yung Abogados*

Ese trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don José Juan FERREIRO LAPTZA, don Luis Manuel ALONSO GONZÁLEZ, doña María Dolores ARIAS ABELLÁN, don Valentín PICH ROSELL, don Iu PIJOAN I FONT y doña Susana SARTORIO ALBALAT.

Extracto:

EL presente trabajo aborda, esencialmente, el estudio de la interpretación de los Convenios de Doble Imposición (CDI) y el alcance normativo de sus disposiciones, y el punto de partida del mismo lo constituye el estudio de los problemas de interpretación y calificación de rentas de los CDI como fuente específica del Derecho internacional.

En primer lugar, se analizan las relaciones entre el Derecho interno y los CDI a los efectos de determinar el lugar ocupado por éstos en el sistema de fuentes español para, más adelante, dilucidar la posible renuncia de las disposiciones convencionales cuando la Ley doméstica sea más favorable.

En segundo lugar, se estudian las reglas de interpretación contenidas en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados (CVDT), de 23 de mayo de 1969, para tratar de encuadrar los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE en el marco de los artículos 31 y 32 CVDT, en cuyo texto habrían de encontrar teórico apoyo para su aplicación.

Por otro lado, los problemas en la interpretación de los Convenios están estrechamente ligados a la cuestión del alcance que deben tener las disposiciones de los CDI, ya que este alcance no puede ser otro que el querido por los Estados contratantes. De ahí la interconexión entre ambos problemas, si bien ni uno ni otro parecen, por ahora, resueltos de forma totalmente satisfactoria.

Sumario:

1. Introducción.
2. Relaciones entre los CDI y el Derecho interno de los Estados contratantes.
 - 2.1. El carácter de norma interna del CDI.
 - 2.2. Rango legal o suprallegal de los CDI.
3. La interpretación de los Tratados internacionales.
 - 3.1. Convenio de Viena sobre Derecho de los Tratados.
 - 3.1.1. El artículo 31.1 CVDT: regla general de interpretación. El principio de buena fe y la primacía del texto.
 - 3.1.2. El artículo 31.2: delimitación del contexto.
 - 3.1.3. El artículo 31.3: elementos a tener en cuenta junto con el contexto.
 - 3.1.4. El artículo 31.4: sentido especial de los términos convencionales.
 - 3.1.5. El artículo 32: medios de interpretación complementarios.
4. Los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE.
 - 4.1. El Modelo de Convenio de la OCDE.
 - 4.2. Los Comentarios al MC OCDE: base legal para su aplicación.
 - 4.3. Aplicación de los Comentarios posteriores a los CDI celebrados con anterioridad: interpretación dinámica.
5. Alcance y efectos de los Convenios internacionales sobre la Ley fiscal interna.
 - 5.1. Una cuestión debatida: el carácter irrenunciable de las disposiciones de los CDI.
6. Referencia de los CDI al Derecho interno: conflictos de calificación.
 - 6.1. El recurso al Derecho interno: artículo 3.2 MC OCDE.
 - 6.2. Soluciones alternativas.
7. Conclusiones.

Bibliografía

1. INTRODUCCIÓN

El punto de partida de este trabajo lo constituye el estudio de los problemas de interpretación y calificación de rentas de los Convenios de Doble Imposición (en adelante, CDI) como fuente específica del Derecho internacional.

En primer lugar, analizaremos las relaciones entre el Derecho interno y los CDI a los efectos de determinar el lugar ocupado por éstos en el sistema de fuentes español para, más adelante, dilucidar la posible renuncia de las disposiciones convencionales cuando la Ley doméstica sea más favorable.

En segundo lugar, estudiaremos las reglas de interpretación contenidas en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados (en adelante, CVDT), de 23 de mayo de 1969, para tratar de encuadrar los Comentarios al Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (en adelante, OCDE) en el marco de los artículos 31 y 32 CVDT, en cuyo texto habrían de encontrar teórico apoyo para su aplicación. La evidente insuficiencia de las mismas al objeto de resolver los específicos problemas suscitados en la interpretación de los CDI y el consiguiente uso limitado que de ellas se hace en este marco no impiden, sin embargo, que se presenten como acreedoras de nuestro mayor interés, tanto por su carácter absolutamente preponderante, sobre la normativa doméstica, en orden a la interpretación y aplicación de los Tratados internacionales, cuanto por el hecho de que su validez haya sido reconocida de forma universal por la práctica unánimidad de los Estados.

Los CDI¹ son Tratados de Derecho internacional. Estos Convenios, que regulan el marco jurídico tributario aplicable a los hechos imponible que se realizan en transacciones transfronterizas, tienen la función de distribuir el poder tributario entre ambos Estados contratantes con objeto de evitar la doble imposición y garantizar la seguridad jurídica a favor de las partes del Tratado y de los contribuyentes, asegurando así una aplicación uniforme de la legislación fiscal en ambos Estados. Sin embargo, su aplicación se halla estrechamente vinculada a la del Derecho fiscal nacional de los Estados contratantes, ya que son éstas las normas que determinan e imponen un gravamen sobre las rentas originadas u obtenidas en el territorio de un Estado contratante. Ello explica que los conceptos utilizados en los Convenios sean interpretados a menudo de distinto modo en los Estados contratantes, con lo cual pueden aparecer casos de doble imposición y desimposición. Sin embargo, las reglas de interpretación de los Convenios, de las que nos ocuparemos en esta monografía, tratan

¹ Como afirma BÜHLER, el Derecho internacional tributario se desarrolla a partir de la Primera Guerra Mundial y entre sus objetivos ha figurado siempre la lucha contra la doble imposición internacional. BÜHLER, O.: *Principios de Derecho Internacional Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968, pág. 4.

de establecer unos principios uniformes que en última instancia solucionen los problemas de doble imposición y desimposición.

Por otro lado, los problemas en la interpretación de los Convenios están estrechamente ligados a la cuestión del alcance que deben tener las disposiciones de los CDI, ya que este alcance no puede ser otro que el querido por los Estados contratantes. De ahí la interconexión entre ambos problemas, si bien ni uno ni otro parecen, por ahora, resueltos de forma totalmente satisfactoria.

En nuestra opinión, los comentarios de BORRÁS RODRÍGUEZ ² que transcribimos continúan teniendo plena vigencia hoy día: «La cuestión de las relaciones entre el Derecho internacional y el Derecho interno constituye uno de los problemas a los que más literatura han venido dedicando los internacionalistas, y es que se trata de un problema difícil, ya que nos encontramos con que si bien desde el punto de vista del Derecho internacional, la superioridad de éste es ampliamente reconocida, los problemas son más difíciles al considerarlo desde el punto de vista del Derecho interno, ya que hay dificultades derivadas, entre otras causas, del hecho de que los encargados de aplicar las normas internacionales están sometidos a las disposiciones de su Estado y éste es el que, en definitiva, determinará cómo y en qué condiciones se aplicará el Derecho internacional, ya sea general, convencional o se trate de normas emanadas de las Organizaciones internacionales».

2. RELACIONES ENTRE LOS CDI Y EL DERECHO INTERNO DE LOS ESTADOS CONTRATANTES

2.1. El carácter de norma interna del CDI.

De conformidad con la CVDT y con la gran mayoría de las modernas Constituciones, los CDI, en cuanto que auténticos Tratados internacionales, resultan obligatorios y vinculantes para las partes una vez que se integren en su ordenamiento tras el cumplimiento de los trámites que cada sistema constitucional establece para ello.

Pero, ¿cómo se integra el Tratado en el ordenamiento jurídico interno? La cuestión ha sido objeto de estudio por los partidarios de las teorías monistas y dualistas. Pero mientras de las teorías monistas podría deducirse que el Tratado se integra automáticamente en el Derecho interno y tiene valor superior al de las Leyes, de las dualistas se concluirá la necesidad de recepción especial de las normas contenidas en el Tratado a través de las disposiciones concretas de la legislación interna del rango que, según la materia, corresponda. Sin embargo, la polémica entre monismo y dualismo carece de interés a la hora de interpretar la realidad positiva ³.

² BORRÁS RODRÍGUEZ, A.: «Los Convenios para evitar la doble imposición internacional desde el punto de vista de la teoría general de los tratados internacionales», en *Estudios de doble imposición internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, págs. 25-74.

³ HERRERO DE MIÑÓN: *Nacionalismo y constitucionalismo*, Madrid, 1971, págs. 364 y ss.

En realidad, el problema está muy relacionado con la atribución del poder legislativo al Parlamento, que origina una modificación en la titularidad del *Treaty Making Power*. Las formas históricas de la intervención del Parlamento van a dar lugar a dos sistemas de integración del Derecho internacional en el Derecho interno: conforme al sistema constitucional británico, el *Treaty Making Power* sigue perteneciendo al Poder Ejecutivo y, por tanto, para que un Tratado tenga validez en el Derecho interno, necesita una ley del Parlamento que lo reciba (recepción especial). El Parlamento es, pues, la llave para la aplicación del Derecho convencional internacional. No hace sino aplicar el Tratado por medio de ley interna que no tiene un valor diferente al de las demás leyes. El otro sistema inaugura el control previo del Parlamento sobre el *Treaty Making Power*⁴ y en consecuencia no hay inconveniente formal en que el Tratado se integre automáticamente en el Derecho interno. Este sistema hace necesario que por razones de seguridad jurídica éste tenga un valor superior al de las leyes.

En España, los Tratados internacionales que hayan sido válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente, forman parte del ordenamiento interno a tenor del artículo 96 CE. No se exige un acto normativo interno que transforme el contenido del Tratado, ni puede tampoco interpretarse que la simple conclusión del Tratado sin publicación es suficiente para su aplicabilidad interna. Se exige la publicación y la celebración válida, y el Tribunal Constitucional controla esta validez. En resumen, un Tratado válidamente concluido no es todavía fuente directa del Derecho interno español, sino sólo fuente indirecta. Para llegar a ser fuente directa necesita el requisito de la publicación. Los internacionalistas han considerado que la exigencia de publicación no afecta al sistema de recepción automática. Para llegar a esta conclusión consideran que la publicación o es un requisito formal constitutivo o es una condición suspensiva. A juicio de GARRIDO FALLA⁵, la publicación condiciona no la validez y eficacia del Tratado, sino su aplicabilidad como norma interna, y cumple la función de una verdadera recepción especial de la norma internacional en el Derecho interno. Sin embargo, las normas contenidas en el Tratado ya existen en nuestro ordenamiento desde el perfeccionamiento del Tratado como norma internacional. A pesar de ser normas perfectas y jurídicamente relevantes están sometidas a la condición suspensiva de su publicación en el Boletín Oficial del Estado. A la producción del evento condicionante subordina nuestro ordenamiento el despliegue de la plenitud de sus efectos jurídicos. Hasta ese momento no gozarán de obligatoriedad o no formarán parte del ordenamiento interno, pero serán relevantes para el ordenamiento interno a los efectos del control por falta de publicación. El artículo 96 confirma nuestra tesis que defiende la existencia de una norma constitucional expresa de adopción automática de los Tratados internacionales⁶. El precepto se configura como meramente declarativo en el sentido de que los Tratados internacionales tienen en cuanto tales relevancia interna, independientemente de cualquier mecanismo de recepción o transformación por el Derecho español.

Como hemos puesto de manifiesto, una vez cumplidos los requisitos formales recogidos en nuestro texto constitucional, la incorporación del Tratado internacional a nuestro Derecho interno

⁴ RODRÍGUEZ ZAPATA, J.: *Constitución, Tratados Internacionales y sistema de fuentes del Derecho*, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1976.

⁵ GARRIDO FALLA: *Tratado de Derecho administrativo*, I, Madrid, 1970, pág. 315.

⁶ GONZÁLEZ CAMPOS: «Comentario al artículo 1.5 del Código Civil», en *Comentarios a las reformas del Código Civil*, Madrid, 1977. Véase, también, «Derecho Internacional y sistema de fuentes del Derecho: la Constitución española», en la obra colectiva dirigida por PREDIERI y GARCÍA DE ENTERRÍA: *La Constitución española de 1978*, Madrid, 1980.

es plena e inmediata, tal y como ha reconocido la jurisprudencia del Tribunal Supremo. El Tratado como norma supone obligaciones por sí mismo y se impone a todos los órganos del Estado incluido el Juez. El Tratado válido, una vez publicado, podrá crear derechos y obligaciones. A este efecto se le denomina *aplicación directa del Tratado*, sin necesidad de una norma que lo desarrolle, pero, repetimos, sólo se producirá una vez que el Tratado haya sido publicado. Sin embargo, a pesar del carácter de norma interna, una vez que el CDI ha sido incorporado a nuestra legislación, en él permanece su condición de norma de Derecho internacional, de obligado cumplimiento para ambos Estados contratantes. De esta cuestión nos ocupamos en el siguiente punto.

Las relaciones entre el Derecho interno⁷ y el Derecho de las organizaciones internacionales se regulan en el artículo 93 CE. El precepto fue redactado con la mirada puesta en la integración de España en Europa: los Estados se despojan, en provecho de organizaciones internacionales, de un conjunto de prerrogativas de carácter legislativo, ejecutivo o jurisdiccional previstas en las Constituciones. Nuestra CE sigue el sistema de prever constitucionalmente la delegación de competencias derivadas de la Constitución; establece para ello un procedimiento especial que se concreta en la necesidad de Ley orgánica para autorizar la celebración de estos Tratados. A lo largo de la elaboración del precepto se fueron precisando algunos aspectos de la cesión de competencias. Muy especialmente fue un acierto la supresión de la necesidad del régimen de paridad⁸ que hubiera sido un obstáculo para la incorporación a las organizaciones internacionales europeas. El segundo aspecto del artículo 93 se concreta en las frases: «*Corresponde a las Cortes Generales o al Gobierno, según los casos, la garantía del cumplimiento de estos tratados y de las resoluciones emanadas de los organismos internacionales o supranacionales titulares de la cesión*». Esta norma establece el órgano y el acto a través del cual se pretende garantizar el cumplimiento, tanto del Tratado (derecho originario) como de las normas dimanantes de la organización internacional (derecho derivado). El precepto prevé que con independencia de la aplicación directa del Tratado o de la norma de derecho derivado, cuando sea posible, puede haber casos en que tanto unas como otras no sean *self-executing* y necesiten un desarrollo en el Derecho interno⁹. La Constitución ha optado por ser fiel al reparto de competencias constitucionales y por eso otorga la competencia para el desarrollo de estas normas a las Cortes, cuando aquélla incida en la reserva de ley o al Gobierno en otro caso, solución que no excluye a la delegación legislativa, siempre que se lleve a efecto con los requisitos previstos en la Constitución.

Por su parte, el artículo 94 de nuestra Constitución establece los supuestos y la forma en que se necesita la autorización del Parlamento para manifestar el consentimiento, lo cual implica, como primera observación, que el Parlamento no es el órgano que presta el consentimiento o ratifica, sino el órgano que autoriza a prestar el consentimiento o a ratificar en los casos previstos. Los supuestos en los que se prevé la intervención del Parlamento son numerosos; algunos de los supuestos previstos tienen una redacción ambigua y vaga porque es difícil imaginar un Tratado que carezca de algún

⁷ DÍEZ DE VELASCO: *Instituciones de Derecho Internacional*, Madrid, 1973, pág. 90.

⁸ *Vid. Diario de Sesiones del Senado*, núm. 50, de 6 de septiembre 1978, pág. 2.322. La supresión del régimen de paridad fue propugnada por los senadores Martín-Retortillo, Morán López y, al aceptarse sus enmiendas en la Comisión del Senado, fue suprimido este requisito.

⁹ RODRÍGUEZ ZAPATA: «Derecho Internacional y sistema de fuentes del Derecho de la Constitución Española». *Publicaciones de la D.G. de lo contencioso*, Madrid, 1979.

aspecto político. Podría pensarse que la Constitución dibuja tres tipos de Tratados¹⁰ para los que se exige la previa intervención del Parlamento antes de proceder a la manifestación del consentimiento. Estos tres tipos obedecen a las causas por las cuales se exige la intervención:

- Un primer tipo obedecería a razones del control parlamentario de la política exterior del Gobierno, cuando ésta se pone de manifiesto a través de un Tratado. Dentro de esta primera división se encuentran los Tratados de carácter político y los Tratados de carácter militar.
- Otra de las razones que tradicionalmente han obligado a la intervención parlamentaria en los Tratados ha sido la reserva de ley como consecuencia de la separación de poderes.
- Por último, el tipo formado por aquellos Tratados que afectan a la integridad territorial de España.

El Tratado concluido válidamente y publicado, tiene, en todo caso, valor superior al de la Ley aunque inferior a la Constitución, por lo que podrá ser objeto del recurso de inconstitucionalidad en el caso de violar un precepto de la norma fundamental.

2.2. Rango legal o supralegal de los CDI.

Cuestión vinculada íntimamente a la anterior es la del nivel jerárquico de los Convenios internacionales en relación con las fuentes internas. Normalmente, en los sistemas de recepción especial, la exigencia de la previa transformación determina que sólo tengan el rango que corresponda a la norma que opera la transformación, y no un superior, ya que la disposición en cuestión es considerada únicamente como tal norma interna y no en su dimensión de norma internacional. En cambio, los sistemas, como el nuestro, que admiten la aplicación de un Tratado internacional, en cuanto tal, llevan implícito su reconocimiento como norma especial y, por ende, suelen admitir su superioridad sobre las normas de Derecho interno.

El problema se plantea cuando hay conflicto entre las normas internas y las reglas del Convenio, cuya resolución va a depender del rango que ocupen esas normas en la jerarquía de las normas estatales. En algunos países, por ejemplo, en Alemania y Suiza, las leyes posteriores no pueden por principio derogar las reglas del Convenio (*lex posterior generalis, non derogat legi priori specialis*). Por el contrario, en otros países, por ejemplo, en Dinamarca y Nueva Zelanda, se aplica el principio según el cual *lex posterior derogat legi priori*, lo que da lugar en ocasiones a una *treaty override* (transgresión explícita de una estipulación del Convenio), violándose así las obligaciones del Estado en materia de Derecho internacional. El problema surge, sin embargo, a la hora de establecer los principios que gobiernan la relación de sus disposiciones con las del Derecho interno. Se plantea así cuál es el encuadre de la norma convencional en nuestro sistema de fuentes.

¹⁰ GARRIDO FALLA: *Comentarios a la Constitución*, 1985, Ed. Civitas, págs. 1.340-1.347.

El primer borrador constitucional, nunca publicado como texto oficial, contenía en el artículo 7 una declaración en el sentido de que las normas generales de Derecho internacional tienen fuerza de Ley en el ordenamiento jurídico interno. Este precepto, que fue criticado por su falta de progresismo al no reconocer la superioridad del Derecho internacional, fue eliminado del texto del anteproyecto. Algunas enmiendas a este texto proponían el reconocimiento de la supremacía del Derecho internacional general sobre el Derecho interno, pero no fueron aceptadas en el Informe de la Ponencia. Algunos comentaristas de la Constitución se han lamentado de esta falta de reconocimiento explícito de la supremacía del Derecho internacional general. Por el contrario, creemos que el reconocimiento expreso de la adopción automática y de la supremacía de las normas de Derecho internacional común podía ser peligroso ¹¹ por la imprecisión del contenido de dichas normas y si tal supremacía no se reconoce era en cierta forma innecesario porque, como ha dicho Díez de Velasco, no puede hablarse de una manera general de una adopción automática del Derecho internacional general por los ordenamientos jurídicos internos. Las normas del Derecho internacional son en definitiva normas a las cuales habrá de ajustarse la conducta de los Estados, pero dicha conducta lo mismo deberán observarla aunque no hayan recogido la idea dentro de la Constitución, dadas las obligaciones que el Derecho internacional impone en la materia a cada uno de los Estados.

La CE trata las Leyes y los Tratados internacionales en Capítulos distintos de su Título III «*De las Cortes Generales*» (Capítulo II «*De la elaboración de las leyes*», Capítulo III «*De los Tratados Internacionales*»). De esta manera, la CE reconoce la diferente categoría que unas y otras tienen, pero formalmente no establece ninguna prelación entre ellas. No obstante, de acuerdo con el artículo 94.1 e) CE, los Tratados pueden modificar o derogar Leyes preexistentes, pero en virtud del artículo 96.1 CE las normas convencionales «*sólo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios Tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho internacional*». Por tanto, un Tratado puede modificar una Ley pero una Ley no puede modificar un Tratado. Al no poderse derogar por una Ley o un Decreto-Ley resulta una primacía de los Tratados que se afirma de forma indirecta. No existe Tratado con valor de reglamento. La propia jurisprudencia, tanto anterior como posterior a la Constitución de 1978, ha resuelto a favor de la primacía de los Tratados, como confirma la doctrina del Tribunal Supremo ¹² y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional ¹³.

Para explicar esta supremacía, una parte de la doctrina se inclina por la invocación del principio de competencia para defender la superioridad del Tratado y el principio según el cual sólo otro Tratado puede modificar lo dispuesto en él. Este principio, sin embargo, requiere que exista una reserva de la materia a favor del Tratado, cosa que no existe; antes bien, al revés. Por esta razón, BAENA AGUILAR entiende que esta teoría sería viable si se produce una reserva de la materia *ex post facto*, de forma que la materia queda «congelada» a favor del Tratado, cuando éste procede a regularla.

¹¹ Véase la crítica al reconocimiento expreso de la superioridad de los Tratados por el profesor GARRIDO FALLA: «Fuentes del Derecho y la reserva reglamentaria en el proyecto de Constitución», en *Estudios sobre el proyecto de Constitución*, CEC, 1978.

¹² Sentencias de 19 de mayo de 1983 y 22 de mayo de 1989, entre otras.

¹³ Por ejemplo, las Sentencias 28/1991, de 14 de febrero; 11/1985, de 30 de enero; 76/1982, de 14 de diciembre; 66/1982, de 12 de noviembre; 58/1982, de 27 de junio; 71/1988, de 22 de marzo; 37/1988, de 3 de marzo; 16/1989, de 30 de enero.

Sin embargo, ni la primacía indirecta que aseguran nuestros altos tribunales ni la postura anteriormente citada resuelven del todo, como hemos visto, cómo se encuadran los Tratados en nuestro sistema de fuentes. Efectivamente, por un lado, ciertas materias que vayan a ser reguladas por un Tratado internacional requieren de la previa existencia de una Ley Orgánica que autorice su celebración (art. 93 CE) y, por otro, la regulación de otras materias por un Tratado requiere el previo consentimiento de las Cortes, lo cual supone el establecimiento de un procedimiento muy similar al de la producción de una Ley formal. De esta manera, parece que el rango de un Tratado internacional se equipara, aunque también indirectamente, al de la Ley, con lo cual se estaría negando, en principio, el rango supra-legal de los Convenios. Coincidimos con el sector de la doctrina (DÍEZ DE VELASCO, SANTA MARÍA PASTOR) que propugna la primacía de los Convenios por el simple hecho del procedimiento especial que se sigue para su aprobación. La especialidad deriva de los requisitos que exige la Constitución, bien para su aprobación (art. 94 en relación con el 74), que exige mayoría de las dos cámaras, prioridad del Senado, comisión mixta eventual y aprobación definitiva del Congreso por mayoría absoluta, bien para su derogación, modificación o suspensión. La denuncia de un Tratado exige el mismo procedimiento que para su aprobación y puede ser derogados en las formas previstas en los propios Tratados, o de acuerdo con las normas de Derecho internacional. En todo caso, en lo que concierne a la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante, LIRNR), las cosas se aclaran de forma significativa, porque el precepto que comentamos prevé expresamente la posibilidad de que las normas del IRNR sean afectadas por lo dispuesto en un Tratado internacional: «lo establecido en la presente Ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los Tratados y Convenios internacionales». Puede decirse, por tanto, que la propia Ley interna se inhibe frente al Convenio o Tratado y, por tanto, no es necesario entrar en la problemática que se plantea en otras materias dentro de nuestro ordenamiento que son objeto de regulación por parte de un Tratado internacional.

3. LA INTERPRETACIÓN DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES

El fundamento normativo de la interpretación que los Tribunales realizan de los CDI se sitúa generalmente en el artículo 3 del Código Civil (CC) y en el artículo 23 de la Ley General Tributaria de 1963. Sirvan, como ejemplo, las Sentencias del Tribunal Supremo de 20 y 21 de enero de 1992.

Sin embargo, basar la interpretación de los CDI en ambos artículos no es la solución correcta, ya que los CDI son Tratados de Derecho internacional y conservan este carácter incluso cuando son parte integrante del Derecho nacional mediante la ratificación u orden de aplicación.

En este sentido, existe una norma dentro del ordenamiento español que regula específicamente la interpretación de los Tratados internacionales. Nos referimos a la CVDT, que entró en vigor el 27 de enero de 1980, y que forma parte de nuestro ordenamiento jurídico interno al haberse adherido España mediante Instrumento de adhesión de 2 de mayo de 1972. La CVDT constituye una codificación del Derecho internacional consuetudinario en materia de tratados, de manera que incluso aquellos Estados que no han ratificado la Convención suelen regirse por estos criterios en la interpretación. En relación con el ordenamiento español, el Auto del Tribunal Constitucional 114/1991, de 11 de abril, y abundante jurisprudencia del Tribunal Supremo, entre otras 6, 7, 12 y 28 de junio de 1995, han confirmado la vigencia y aplicación de la CVDT.

Los criterios interpretativos de la CVDT encuentran acomodo en los más amplios términos del artículo 3 del CC. Más correctamente, las normas de la CVDT matizan la indefinición del artículo 3 del CC. Aunque en la práctica, como ha puesto de relieve REMIRO BROTONS¹⁴, la aplicación del artículo 3.1 del CC no tiene por qué entrañar una solución diferente al CVDT pues los criterios que conforman la regla general de interpretación de los Tratados –gramatical, contextual y teleológico– están asimismo presentes en el referido precepto del CC.

3.1. Convenio de Viena sobre Derecho de los Tratados.

Los CDI, en su calidad de Tratado de Derecho internacional, se rigen por el CVDT, de 23 de mayo de 1969, que entró en vigor el 27 de enero de 1980. La CVDT forma parte de nuestro ordenamiento jurídico interno al haberse adherido España mediante Instrumento de adhesión de 16 de mayo de 1972. Los CDI, en su calidad de Tratados de Derecho internacional, se rigen por la CVDT. Ésta contiene un conjunto de normas de alcance *erga omnes* y no derogables por la simple voluntad de las partes, lo que justifica que algunos autores la conciban como «el Tratado de Tratados». La Parte III de la Convención de Viena, titulada «Observancia, aplicación e interpretación de los Tratados», dedica los artículos 31, 32 y 33 al desarrollo de la actividad hermenéutica en el plano convencional internacional, estableciendo unas reglas que seguidamente pasaremos a analizar. Nótese que estos artículos sólo codifican el Derecho consuetudinario ya vigente, de modo que el conjunto de los Tratados de Derecho internacional están ya sujetos, sin ninguna reserva, a las reglas de interpretación del CVDT.

Como introducción al estudio más pormenorizado de estas reglas interpretativas, señalamos ahora que el artículo 31, a través de los elementos comprendidos en sus cuatro apartados, estipula lo que podríamos denominar la regla general; junto a él, el artículo 32 determina los restantes medios complementarios a los que se puede recurrir de manera auxiliar para la interpretación. Y finalmente el artículo 33 aborda la cuestión de la interpretación de los Tratados autenticados en varias lenguas.

Sin embargo, es importante poner de relieve que estos artículos no establecen una jerarquía de reglas, sino que nos encontramos ante reglas que operan en su conjunto. En consecuencia, el intérprete tendrá que acudir a todas las reglas de interpretación del artículo 31 para conocer el sentido de un término, y también, si es necesario, a los medios complementarios del artículo 32 CVDT, y sólo con todas ellas a la vista podrá decidir cuál es la interpretación adecuada. En otras palabras, el resultado interpretativo final alcanzado ha de apoyarse en el texto del Tratado, comprendido a la luz del contexto y del objeto y fin perseguido por aquél, que, en suma, viene a consolidar objetivamente el principio de la autonomía de la voluntad de las partes contratantes.

Veamos estas reglas de interpretación:

¹⁴ REMIRO BROTONS, A.: *Derecho Internacional Público. Derecho de los Tratados*, Tecnos, Madrid, 1987, pág. 309.

3.1.1. *El artículo 31.1 CVDT: regla general de interpretación. El principio de buena fe y la primacía del texto.*

Conforme al artículo 31.1¹⁵ de la CVDT, un Tratado debe interpretarse de buena fe, según el sentido ordinario a atribuir a los términos del Tratado en su contexto y a la luz de su objeto y finalidad.

Así pues, el punto de partida de la interpretación, como sucede en la práctica universal, es el sentido de una expresión conforme al uso general. El precepto exige encontrar el sentido normal universal del término, de forma que el Tratado signifique lo mismo para los Estados que son parte de él. Pero ocurre que normalmente la terminología que utilizan tiene un carácter más general que el de las legislaciones nacionales, para poder así abarcar una multiplicidad de significados posibles¹⁶. Es lógico, entonces, que para garantizar una correcta interpretación, el intérprete no pueda limitarse a analizar el sentido ordinario de los términos y, por tanto, deba recurrir también a determinados medios para así obtener el significado buscado en cada caso. En concreto, ha de acudir al contexto en el que aparece la cláusula que se ha de interpretar así como al objeto y finalidad del Tratado. Además, deberá tener en cuenta aquellos acuerdos o prácticas (en las que haya acuerdo de las partes) ulteriores que se refieran a la interpretación del Tratado, así como las normas internacionales aplicables en la relación entre las partes. Por último, si consta que tal fue la intención de las partes, se dará a un término un sentido especial.

De la letra del precepto se infiere claramente el carácter preponderante otorgado al texto¹⁷ del Tratado, en cuanto que éste alberga la manifestación auténtica de la interpretación de las partes. Conectado con esta idea aparece el principio de buena fe, cuya presencia resulta imprescindible a lo largo de toda la vida del Tratado, pero con mayor intensidad en el momento de la interpretación y ejecución de lo convenido. La buena fe es un presupuesto inherente al principio *pacta sunt servanda*. En la práctica convencional este principio excluye que las partes puedan beneficiarse indebidamente de las expresiones ambiguas o posibles errores de que pueda adolecer el texto del Tratado.

El último inciso del artículo 31.1 obliga a tener presente el objeto y fin del Tratado en orden a la interpretación de sus disposiciones.

La intención que las partes tratan de realizar por medio del Tratado constituye el fin de la interpretación. Por tanto, ninguna interpretación que se haga del Tratado puede ser ajena a su objeto y finalidad. Además, la interpretación teleológica alcanza, conforme a la literalidad del artículo 31.1 CVDT, al conjunto del Tratado y no sólo al objetivo de sus distintas estipulaciones. Así, siguiendo el criterio de la CVDT, una disposición razonablemente clara no puede ser interpretada de manera literal

¹⁵ El tenor literal del artículo 31.1 señala que: «Un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de éstos y teniendo en cuenta su objeto y fin».

¹⁶ VOGEL, K. Y PROKISCH, R.: *Informe General*, ob. cit., versión española, pág. 138.

¹⁷ PÉREZ VERA, E.: «Los problemas de interpretación en el Convenio de Viena sobre el Derecho de los Tratados», en *Anuario de Estudios Sociales y Jurídicos*, 1973, vol. II, Escuela Social de Granada, pág. 84. La Comisión adopta este criterio procedente tanto de los trabajos del Instituto de Derecho Internacional como de la jurisprudencia del TIJ.

si nos conduce a un resultado contrario al propósito del Tratado. En palabras de DÍEZ DE VELASCO, el resultado interpretativo final alcanzado ha de apoyarse en el texto del Tratado, comprendido a la luz del contexto y del objeto y fin perseguido por aquél, lo que, en suma, viene a consolidar objetivamente el principio de autonomía de la voluntad de las partes contratantes. Para aplicar correctamente esta regla de interpretación, debe siempre tenerse en cuenta el denominado principio de efecto útil, según el cual, en los supuestos en los que sea posible más de una interpretación, el Tratado debe interpretarse de modo tal que el sentido que pretende conseguir resulte efectivamente alcanzado –en nuestro caso evitar o paliar la doble imposición–. Según el apartado 6 de los Comentarios de la Comisión de Derecho Internacional a la CVDT, el motivo de no incluir expresamente el principio de efecto útil entre las reglas del artículo 31 radica en que la misma debe estimarse incluida en el artículo 27.1 de la citada Convención. Sin embargo, sí queda recogida de manera implícita en las exigencias de buena fe y de atención al objeto y fin del Tratado. En cualquier caso, el objeto y la finalidad del conjunto del Tratado no representan en sí mismos medios de interpretación propiamente dichos, sino que constituyen el fin de la interpretación¹⁸.

3.1.2. El artículo 31.2: delimitación del contexto.

El artículo 31.2¹⁹ CVDT indica lo que ha de entenderse por contexto. En primer lugar, debe tenerse en cuenta el conjunto del texto del Tratado, comprendidos el preámbulo y los anexos. El preámbulo ha sido frecuentemente invocado para la determinación del objeto y fin del Tratado, y los documentos anexos a un texto principal son normalmente considerados como prueba evidente de cuál era la intención de las partes. En el ámbito de los CDI, quedarían comprendidos en esta categoría los protocolos que frecuentemente acompañan al texto mismo del acuerdo y de los que, en opinión de VOGEL, es predicable idéntica fuerza vinculante.

Más concretamente, el contexto abarca cualquier acuerdo que guarde relación con el Tratado y que hayan establecido todas las partes con motivo de la conclusión del Tratado, así como todas las declaraciones en la medida en que hayan sido adoptadas por todas las partes contratantes (notas, intercambio de correspondencia, etc.). Estas categorías de documentos no se consideran como una simple prueba a la que se puede acudir para resolver una ambigüedad u oscuridad sino, más aún, como parte del contexto al que se puede recurrir en orden a interpretar el sentido corriente de los términos del Tratado.

Por el contrario, las declaraciones unilaterales de una parte contratante no suscritas expresamente por la otra no pueden entrar en este contexto. Constituyen, si acaso, medios complementarios de interpretación en el sentido del artículo 32 CVDT (que luego analizaremos). Tampoco entran en el contexto los acuerdos ulteriores sobre la interpretación del Tratado, la práctica nacional siguiente a la conclusión del Tratado en la que conste el acuerdo de las partes, ni las normas del Derecho

¹⁸ VOGEL, K. y PROKISCH, R.: *Informe General*, ob. cit., versión española, pág. 142.

¹⁹ El tenor literal del artículo 31.2 señala que: «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».

internacional general. Sin embargo, conforme al artículo 31.3 CVDT, estos elementos sí deben tomarse en consideración junto con el contexto, aunque no formen parte de él.

3.1.3. *El artículo 31.3: elementos a tener en cuenta junto con el contexto.*

Junto con el contexto, habrá de tomarse en consideración, según el artículo 31.3²⁰, todo acuerdo posterior entre las partes que verse sobre la interpretación del Tratado o sobre la aplicación de sus disposiciones, toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del Tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del Tratado y toda norma pertinente de Derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes.

Los acuerdos interpretativos posteriores al Tratado provenientes de los Estados no son sino manifestaciones de interpretación auténtica del mismo, constituyendo la práctica ulteriormente seguida por ellos un dato irrefutable o prueba objetiva de la voluntad concorde de las partes en cuanto al sentido del Tratado. Si el acuerdo es previo o coetáneo a la celebración del Tratado, se ha de entender que forma parte del mismo, pero en caso de ser posterior en el tiempo se incardina en el apartado que nos ocupa atribuyéndosele la eficacia propia de la interpretación auténtica.

En cuanto a la referencia a «toda norma de Derecho internacional aplicable entre las partes» estimamos que si bien resulta obvio que en el plano del Derecho internacional deben tenerse en cuenta las normas relevantes en este ámbito, el artículo no precisa, sin embargo, cuáles son éstas. En principio, las mismas podrían consistir en otro Tratado, o en una regla consuetudinaria, o materializarse en una sentencia que vincule a ambas partes y cuyo contenido incida sobre el Tratado en cuestión. Siguiendo a FERNÁNDEZ DE CASADEVANTE²¹, conviene hacer notar la supresión operada por la Comisión en su proyecto de artículos en relación al elemento temporal ya que se podría generar controversias entre el Derecho convencional y el Derecho consuetudinario, lo cual abre las puertas a considerar la posibilidad de interpretar el Tratado a la luz de normas de Derecho internacional perfeccionadas con posterioridad a su conclusión.

3.1.4. *El artículo 31.4: sentido especial de los términos convencionales.*

Con la afirmación de que «se dará a un término un sentido especial si consta que tal fue la intención de las partes», el apartado 4 cierra la regla general de interpretación contenida en el artículo 31 CVDT.

El problema de saber si un Tratado debe interpretarse conforme al texto o conforme a la auténtica voluntad de las partes con independencia del texto ha quedado resuelto en la CVDT al

²⁰ El tenor literal del artículo 31.3 señala que: «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; 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».

²¹ FERNÁNDEZ DE CASADEVANTE ROMANÍ, C.: *La interpretación de las normas internacionales*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1996, pág. 35.

remitirse ante todo al texto del Tratado. La Convención se decanta de forma indiscutible por la teoría objetiva o textual en sede hermenéutica. Debe suponerse que el texto es la auténtica expresión de las intenciones de las partes y que por consiguiente el punto de partida de la interpretación consiste en aclarar el sentido del texto y no en investigar *ab initio* las intenciones de las partes.

De esta manera, conforme a la CVDT, el texto de una disposición no es sólo el punto de partida de la interpretación sino que marca también su límite final. El texto de un Tratado desde el momento en que las partes están de acuerdo sobre su alcance tiene una existencia independiente de la voluntad de aquéllas. En palabras de RIBES RIBES, «*si el respeto de la palabra dada con ocasión de un Tratado, firmado y ratificado, no es sagrado, si las partes pueden invocar con facilidad y a su conveniencia su pretendida voluntad real, una de las ventajas esenciales del derecho escrito convencional, plasmada en el principio de pacta sunt servanda, desaparece*». A pesar de la preeminencia atribuida al sentido corriente de las palabras, como regla general, en el supuesto de acreditarse el consentimiento de las partes de conferir a las mismas un sentido especial o no usual, se otorgará preferencia a dicha voluntad. El sentido especial debe ser entendido como un significado específico conscientemente acordado por ambas partes y que debe señalarse expresamente con vistas a informar al intérprete de la no aplicación del sentido natural de la expresión de que se trate. Corresponde a la parte que invoca el sentido especial demostrar la validez de su afirmación.

3.1.5. *El artículo 32: medios de interpretación complementarios.*

Conforme al artículo 32 CVDT²², cabe el recurso a medios de interpretación complementarios. Pero estos medios no son criterios interpretativos propiamente dichos, de modo que sólo tienen una importancia secundaria, son medios subsidiarios de interpretación hermenéutica. El CVDT menciona los trabajos preparatorios y las circunstancias de la conclusión del Tratado, si bien cabe advertir que la enumeración no presenta carácter taxativo, dejando entrever la expresión «en particular» que es posible acudir a cualesquiera otras medidas de interpretación que, atendidas las circunstancias del caso concreto, se estimen convenientes. Sólo puede tratarse de documentos en cuya elaboración hayan intervenido las dos partes contratantes. El artículo proporciona elementos complementarios de interpretación que deben tomarse en consideración para confirmar el sentido resultante de la aplicación de la regla general de interpretación del artículo 31, antes expuesta, o por el contrario determinar el sentido cuando dicha regla general no proporcione un resultado satisfactorio.

Es decir, si los términos del Tratado, cuando se les atribuye su significado natural y ordinario, permiten alcanzar una interpretación razonable y admisible del acuerdo, el examen debe finalizar ahí, pero si, por el contrario, operando de este modo las palabras son equívocas o conducen a resultados ambiguos o ilógicos, el intérprete se halla autorizado para buscar, a través de los medios de interpretación que nos ocupan, lo que verdaderamente los Estados contratantes pretendían cuando

²² La literalidad del artículo 32 señala que: «Se podrá 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».

se sirvieron de aquellas palabras. La confirmación del sentido obtenido a resultas de la aplicación del artículo 31 legitima, también, el empleo de los medios del artículo 32.

Respecto a los trabajos preparatorios, son aquellos materiales de carácter extrínseco al texto del Tratado cuya influencia ha sido decisiva en la redacción final de éste y que, por consiguiente, pueden contribuir a determinar los objetivos y propósitos que las partes quisieron plasmar en el Tratado. Como afirma FERNÁNDEZ DE CASAEVANTE, se integran en éstos desde los documentos que figuran en la correspondencia diplomática, en las actas oficiales y en los anejos de las conferencias y órganos en los que se ha desarrollado la negociación, pasando por las intervenciones orales o escritas de los intervinientes en su discusión, hasta la aceptación o rechazo de las posibles enmiendas planteadas.

En cuanto a las circunstancias en las que tuvo lugar la conclusión del tratado, se hace referencia al contexto histórico o temporal en el que aquél fue alumbrado, debiendo incluirse en las mismas los hechos que condujeron a las partes a la adopción del Tratado. Junto a ellas se sitúan las circunstancias individuales de las partes, las condiciones ideológicas, políticas, económicas y otras que podrían ejercer normalmente una cierta influencia sobre la actitud de los Estados en los diferentes ámbitos de las relaciones internacionales.

En suma, la pretensión de este precepto se sintetiza en la idea rectora de que no debe acudir a los medios complementarios de interpretación cuando el sentido del Tratado es claro, en virtud de los efectos desplegados por el artículo 31, ya que invocar una interpretación diferente con apoyo en éstos queda absolutamente prohibido a tenor de la literalidad del artículo 32.

Pese a la gran aceptación de estas reglas a nivel internacional, lo cierto es que en materia de interpretación de los CDI, éstas tienen una utilidad limitada, ya que, en ocasiones, resultan obsoletas o poco adecuadas. En su lugar han cobrado especial relevancia los Comentarios del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE al articulado de su Modelo de Convenio.

4. LOS COMENTARIOS AL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE

4.1. El Modelo de Convenio de la OCDE.

El problema de la doble imposición internacional ha suscitado, ya desde antiguo²³, el interés de organizaciones internacionales como la OCDE, la OEA o la ONU, las cuales han patrocinado estudios conducentes a la creación de Modelos de Convenios (en adelante, MC) para evitar la doble

²³ Sobre la historia para prevenir la doble imposición internacional consúltese: VAN DEN TEMPLE, A.: «Relief from Double Taxation», *IBFD*, Amsterdam, 1967. ROSENBLUM, H.D.: *Prepared Statement presented at 1980 Hearing on Income Tax Treaty Policy by the Committee on Ways and Means of the Us House of Representatives*, US Government Office Printing, Washington DC, 1980, págs. 61-70. BAKER, P.: *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, Sweet & Maxwell, London, 1994, págs. 1-5.

imposición y prevenir la evasión fiscal, así como su continua actualización para adaptarlos a las nuevas necesidades de la economía internacional.

El Modelo ha permitido una cierta armonización en las legislaciones nacionales de la OCDE. Desde finales del siglo XIX, los Estados han estado firmando Convenios bilaterales para evitar la doble imposición internacional. El desarrollo de la red de CDI después de la Primera Guerra Mundial fue importante principalmente en Europa, debido al crecimiento industrial que convirtió el fenómeno de la doble imposición en el principal obstáculo a las relaciones comerciales entre países. Sin duda, el hito fue marcado por la Liga de Naciones que permitió una asimilación de los CDI firmados hasta ese momento, a la vez que comenzó a buscar un MC que sirviera como punto de partida de futuras negociaciones. En octubre de 1928, la Liga de Naciones aprobó por primera vez un Modelo global para la eliminación de la doble imposición internacional en materia de renta ²⁴. Pero hubo que esperar a los Modelos de México de 1943 y de Londres de 1946 ²⁵ para tener un sistema más ordenado y científico. Nunca fueron unánimemente aceptados pero los principios allí contenidos fueron seguidos con algunas variantes en un gran número de CDI firmados por países desarrollados. Así continuó la situación hasta que la OCDE crease el Comité de Asuntos Fiscales en 1956 y le encargase la tarea de trabajar sobre un Modelo bilateral para eliminar la doble imposición internacional sobre los principios de los anteriores que resolviese definitivamente los problemas de doble imposición existentes entre los Estados miembros de la OCDE y que fuese aceptado por todos los Estados miembros ²⁶. Es en 1963 ²⁷ cuando se presenta por fin un MC para evitar la doble imposición internacional de carácter general, al que se añadió una serie de Comentarios sobre su articulado. Estos Comentarios interpretan el MC. Cuando un Estado no está de acuerdo con dicha interpretación, introduce una reserva al Comentario. En los años siguientes (1977, 1992, 1994, 1995, 1997, 2000 y 2003) el Comité de Asuntos Fiscales ha revisado hasta en siete ocasiones el MC OCDE y sus Comentarios. En la actualidad el Comité de Asuntos Fiscales ²⁸ se reúne dos veces al año. Los representantes en este Comité son funcionarios del Ministerio de Hacienda responsables de la política fiscal internacional, generalmente de la DGT en el caso español.

Como es sabido, el MC OCDE nace con el objetivo de promover una serie de políticas, cambiantes y condicionantes del mismo. Estas circunstancias económicas, políticas y sociales demandan una revisión casi constante del MC OCDE, sobre todo, cuando se decidió que fuese actual en todo momento. El MC OCDE ha tenido una gran repercusión en la negociación, aplicación e interpretación de los CDI, en primer lugar porque se ha utilizado como documento básico en las negociaciones entre Estados miembros y no miembros, así como en los trabajos de organizaciones internacionales mundiales o regionales; y en segundo lugar, porque al aceptar la estructura y las

²⁴ Cfr. United Nations: *Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developed and Developing Countries*, United Nations, Nueva York, 1979, págs. 16-21.

²⁵ Cfr. League of Nations: *London and Mexico Model Tax Conventions: Commentary and Text*. Doc.C.88.M.88.1946, ILA.

²⁶ Cfr. *Organization for Economic Co-operation and Development, Model Double Taxation Convention on Income and on Capital. Report of the Committee on Fiscal Affairs*, París, 1977, pág. 8.

²⁷ OECD: *Draft Double Taxation Convention on Income and Capital*, París, 1963.

²⁸ Cfr. Committee on Fiscal Affairs: *Activities 1971-1990 and current Work Programme*, Bulletin for International Fiscal Documentation, 1990, págs. 558-562.

disposiciones del MC, se aceptan también los Comentarios como guía comúnmente aceptada en la interpretación de los CDI.

Con carácter general, la práctica totalidad de los CDI suscritos por España siguen el MC de la OCDE con las variaciones y particularidades que se estiman convenientes en cada uno de los Convenios, dadas las circunstancias del Estado con el que se pacta el Convenio y la situación de la economía española en el momento de negociar un Convenio.

4.2. Los Comentarios al MC OCDE: base legal para su aplicación.

La importancia de los MC OCDE y de los Comentarios sobre sus artículos para la interpretación de los Convenios se basa en el principio de la concordancia de decisión, es decir, el hecho de tomarlos en consideración puede garantizar en gran medida la interpretación concordante de los Convenios. Los Comentarios no constituyen fuente de Derecho internacional, sino que se trata de recomendaciones que no son legalmente vinculantes pero la práctica les atribuye una fuerza moral importante, y así lo señala la propia OCDE en la Introducción al MC OCDE, versión de 29 de abril de 2000, en el párrafo 29²⁹. El Consejo de la OCDE, en virtud del artículo 5 del Tratado de la OCDE, no sólo recomienda a los Estados miembros que realicen esfuerzos para celebrar con otros Estados, miembros o no miembros de la OCDE, CDI que sean conformes con el MC OCDE, tal y como está interpretado en los Comentarios, sino que además se recomienda a las Administraciones fiscales que sigan los Comentarios al MC OCDE, con las modificaciones que se introduzcan, al aplicar e interpretar las disposiciones de los CDI que estén basados en el MC OCDE. A nuestro juicio, los Comentarios presentan una extraordinaria utilidad porque, al emanar del Comité de Asuntos Fiscales, revelan cuál fue la intención de los representantes de los Estados miembros al redactar el Modelo, es decir, la interpretación de que es acreedor cada precepto del mismo.

El problema surge a la hora de definir el estatus correspondiente a los Comentarios de conformidad con lo dispuesto en la Convención de Viena. La doctrina ha dedicado grandes esfuerzos a tratar de encuadrar los Comentarios en el marco de los artículos 31 y 32 CVDT, en cuyo texto habrían de encontrar teórico apoyo para su aplicación los Comentarios –en tanto que elementos interpretativos de específicos Tratados internacionales–. ¿Son medios auxiliares de la interpretación o desempeñan una función de contexto o de medios de interpretación complementarios? Son cuatro las posibles calificaciones susceptibles de predicarse de los Comentarios realizadas por la doctrina:

- Los que consideran los Comentarios como parte del «contexto» del Tratado mismo. Para éstos, el MC y los Comentarios a sus artículos forman parte del contexto en el sentido del

²⁹ «Si bien los Comentarios no están destinados en modo alguno a figurar como anexos a los convenios que se firmen por los países miembros, que son los únicos que constituyen instrumentos jurídicos obligatorios de carácter internacional, pueden, no obstante, ser de gran ayuda en la aplicación e interpretación de los convenios y, en particular, en la resolución de controversias.»

artículo 31.2 apartados a) o b) del CVDT³⁰. En cada ocasión que los dos Estados contratantes negocien un Convenio basándose en el MC OCDE debe tomarse en consideración el «contexto» y debe acudirse por tanto a tales Comentarios. Sin embargo, los Comentarios no constituyen acuerdo previo alguno cuya adopción responda a un particular CDI celebrado con posterioridad. Los Comentarios revisten carácter general, erigiéndose en referencia indispensable a efectos interpretativos para la totalidad de CDI concluidos en el ámbito de la OCDE. Además, si encuadráramos los Comentarios dentro del contexto de la CVDT, el intérprete estaría obligado a acudir a ellos, cuando en realidad los Comentarios constituyen un elemento hermenéutico carente de todo efecto vinculante. Sin embargo, los Comentarios sí quedan comprendidos en la noción de contexto empleada en el artículo 3.2 del MC³¹.

- En segundo término, algunos estudiosos³² abogan por su inclusión como «reglas generales de tributación internacional», en el seno del artículo 31.3 apartado c), en la medida en que tanto el MC como los Comentarios integran, desde la perspectiva de este sector doctrinal, un cuerpo de reglas generales de tributación internacional en razón al efecto uniformador que ejercen sobre las legislaciones fiscales de los Estados. La ausencia de todo carácter vinculante por parte de los Comentarios impide su consideración como reglas internacionales en sentido estricto.
- Una tercera opinión, representada por AULT y AVERY JONES, justifica la utilización de los Comentarios conforme al artículo 31.4 CVDT, que les atribuye el valor de sentido especial en relación con los términos del Tratado. Cuando dos Estados concluyen un CDI siguiendo el texto del MC OCDE se presume que quieren atribuir a las disposiciones del CDI el significado que tienen en el MC OCDE y sus Comentarios. Según estos autores, el artículo 31.4 permite el recurso a los materiales suplementarios del artículo 32 CVDT para establecer que un término tiene un significado especial distinto del ordinario. La validez de esta tesis es sólo parcial, ya que la admisión de este razonamiento implicaría circunscribir la aplicabilidad de los Comentarios al único supuesto de previsión de sentido especial para un término cuando en realidad el contenido de los Comentarios no tiene por qué limitarse a este extremo.
- Y, por último, la tesis que atribuye a los Comentarios el valor de medios de interpretación complementarios en el sentido del artículo 32 CVDT. De todas las clasificaciones, la tesis que hoy en día cobra mayores adeptos. En particular su incardinación como «trabajo preparatorio»³³, siempre y cuando el MC sea recogido de manera literal en el Convenio firmado. Y es que, en un CDI firmado entre dos Estados miembros de la OCDE, son conocidos por ambas partes contratantes los Comentarios al articulado en el momento de su firma. De la misma forma ocurrirá cuando el otro Estado firmante no sea miembro de la OCDE,

³⁰ AVERY JONES, J.F.: «Treaty interpretation», ob. cit., pág. 904. En contra: VAN RAAD, K.: «Interpretation and application of tax treaties by Tax Courts», ob. cit., pág. 468; XAVIER, A.: ob. cit., pág. 667.

³¹ En contra: BAENA AGUILAR, A.: «Editorial», en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 242, 1996, págs. 896 y 897.

³² VOGEL, K.: «The influence of the OECD Commentaries (...)», ob. cit., págs. 615 y 616. CALDERÓN CARRERO.

³³ En este sentido: BAENA AGUILAR, A.: ob. cit., pág. 897; BORRÁS RODRÍGUEZ, A.: «Los convenios internacionales para evitar la doble imposición (...)», ob. cit., pág. 36.

aunque, claro está, con una vinculación claramente menor, ya que el Estado no miembro no habrá contribuido a su formulación. A este respecto, VOGEL ha venido a subrayar ya no sólo que este precepto se refiere a los documentos utilizados en la preparación de un Convenio individual, sino también el conocimiento general y facilidad de obtención de los Comentarios en claro contraste con lo que sucede con los trabajos preparatorios propiamente dichos. Además, RIBES RIBES³⁴ apunta que la virtualidad que los Comentarios están llamados a desplegar desborda el simple calificativo de instrumentos hermenéuticos de segunda clase, debiendo incardinarse necesariamente entre los elementos que conforman el contexto, en sentido lato, de cada CDI en el ámbito de la OCDE.

Pensamos, como MARTÍN JIMÉNEZ, que esta polémica es estéril, puesto que ni las reglas del CVDT son taxativas (ya que ceden ante reglas más específicas como, por ejemplo, el art. 3.2 MC OCDE –que luego veremos–) ni la clasificación de los Comentarios al MC OCDE en el artículo 31 ó 32 CVDT, tiene una importancia decisiva. El intérprete tendrá que acudir a todas las reglas de interpretación de los artículos 31 y 32 CVDT para conocer el sentido de un término y sólo con todas ellas a la vista podrá decidir la interpretación adecuada. La diferenciación entre «contexto», que permite llegar al sentido corriente de los términos del artículo 31.1 CVDT, y «significado especial», del artículo 31.4, es relevante solamente a efectos de prueba: quien alegue el sentido especial debe probarlo. Tampoco la calificación como trabajos preparatorios tiene un valor decisivo, ya que, en el proceso de interpretación, el intérprete acudirá a los trabajos preparatorios para confirmar el sentido corriente o especial de un término, con lo cual la separación entre el artículo 31, por un lado, y el artículo 32, por otro, se diluye.

Lo que es claro es que el MC OCDE y sus Comentarios son auténtico *soft-law*: no poseen auténtica fuerza normativa, como el propio Comité de Asuntos Fiscales declara en la Introducción³⁵ de los Comentarios al MC OCDE, pero tienen una indudable vocación de producir efectos en los ordenamientos nacionales, vocación no limitada a los CDI entre Estados miembros, sino con auténtica vocación mundial, máxime cuando en su elaboración fue el MC OCDE al que se atendió como paradigma. Habrá pues que distinguir simplemente entre CDI que siguen el MC OCDE y CDI que no siguen ese MC. En estos últimos la fuerza interpretativa desplegada será obviamente menor.

En España, nuestros Tribunales, y también la Administración Fiscal, se refieren frecuentemente a los Comentarios al MC OCDE a la hora de interpretar una disposición de nuestros CDI. Lo cual demuestra *de facto* el carácter inapropiado de la Convención de Viena a efectos de ofrecer el tratamiento que merecen. Sin embargo, erróneamente (en nuestra opinión), suelen atribuirles el carácter de norma de interpretación de obligada aplicación. Así, llama alarmantemente la atención la fuerza que a los mismos atribuye la doctrina del Tribunal Supremo en sus Sentencias de 15 de julio de 2002 y 12 de febrero de 2003, en los que califica los Comentarios como «interpretación auténtica de los CDI» (las partes intervinientes en la elaboración de la norma proceden, generalmente, a interpretar la misma, a través de acuerdos complementarios). Y es que, desde luego, los Comentarios al MC OCDE son interpretación auténtica del MC OCDE pero no de los CDI españoles. El Tribunal

³⁴ RIBES RIBES, A.: *Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*, Madrid, 2003, págs. 168-169.

³⁵ Parágrafo 29, Introducción al MC OCDE, versión de 29 de abril de 2000. Tal precisión se contenía asimismo en las anteriores versiones del MC OCDE.

Supremo aplica los mismos como medio interpretativo de forma automática, sin tener en cuenta otros factores. Con el peligro, que pone de manifiesto ELLIS ³⁶, de encontrarnos con que el *soft-law* no vinculante pueda tener auténtica fuerza jurídica si penetra en el ordenamiento nacional por la vía de las decisiones administrativas y de las sentencias de los Tribunales.

La Administración española no está, como afirma el Tribunal Supremo, «incuestionablemente vinculada» por los Comentarios. Si así fuese, podría llegarse al absurdo, como señala ELLIS, de que los Comentarios al MC OCDE vincularan a la Administración pero no al contribuyente, porque no son auténticas normas jurídicas. En nuestra opinión, los Comentarios no son más que uno de los elementos, entre otros, a tener en cuenta en la interpretación de los CDI, lo cual tiene como consecuencia que ni la Administración ni los Tribunales ni los contribuyentes puedan tomarlos como interpretaciones auténticas de sus CDI.

Así pues, la verdadera virtualidad interpretativa de los Comentarios a los MC tiene lugar cuando el CDI haya adoptado el tenor literal del artículo del Convenio Modelo sin introducir modificación alguna. A su vez, en los casos en que el convenio no trasponga literalmente el precepto del MC OCDE, pero su formulación permita una interpretación acorde con éste, se entiende que surge una interpretación en favor de este Modelo y sus Comentarios. Pero incluso en este caso, los Comentarios serán una herramienta válida de interpretación siempre y cuando de la aplicación de las reglas de interpretación de la CVDT no surja un resultado distinto, opuesto a los Comentarios.

No obstante, dado que la red de Convenios aumenta cada día más ³⁷, la importancia de los Comentarios como guía generalmente aceptada de interpretación se acrecienta ³⁸. Tal y como pretende la OCDE, la fuerza interpretativa de los Comentarios alcanza más allá de los Estados miembros ya que éstos tienen efectos también sobre CDI celebrados entre Estados miembros y no miembros y entre Estados no miembros entre sí. No es necesario insistir, por tanto, en que los MC OCDE integran un cuerpo de reglas generales de tributación avaladas por el consenso mundial y que los Comentarios a éstos son en cierta medida un acuerdo internacional sobre la interpretación de los mismos.

4.3. Aplicación de los Comentarios posteriores a los CDI celebrados con anterioridad: interpretación dinámica.

Dado el gran número de CDI actualmente en vigor y la dificultad que entraña la renegociación de éstos, la OCDE ha preferido tradicionalmente la modificación de los CDI y del MC OCDE a través de los cambios en sus Comentarios, en vez de modificar el propio MC, que sería lo propio.

³⁶ ELLIS, M.: «The influence of the OECD Commentaries on Treaty interpretation-response to Prof. Dr. Klaus Vogel», en *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 54, núm. 12, 1999, pág. 618.

³⁷ Cfr. K. VAN RAAD: «Interpretation and Application of Tax Treaties by Tax Courts», *European Taxation*, núm. 1/1996, pág. 4.

³⁸ Entre otros: GONZÁLEZ POVEDA, V.: «Nuevo Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición en renta y patrimonio», en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núms. 225-226, 1993, págs. 741 y 742. VOGEL, K.: «Interpretation of tax law and treaties and transfer pricing in Japan and Germany», *Kluwer Law International*, The Netherlands, 1998, pág. 105.

El Comité de Asuntos Fiscales consideró como solución en aquel momento (1977) y como regla general para las venideras nuevas versiones del MC OCDE que, en la medida de lo posible, los CDI existentes deberían interpretarse conforme al espíritu de los nuevos Comentarios, aunque las disposiciones de tales Convenios no recogieran todavía los términos más precisos de las nuevas versiones del MC. Así, en ocasiones, el Comité de Asuntos Fiscales tiene la clara intención de modificar el tenor de los artículos del MC OCDE y de los CDI en vigor que siguen el MC OCDE, por la vía de los Comentarios³⁹. 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» (párrafo 35 de la Introducción al MC OCDE) e insta a los Estados miembros a respetar el MC interpretando los antiguos CDI a la luz de los Comentarios actualizados. Es decir, se viene postulando una interpretación dinámica de los CDI o retroactiva de los nuevos Comentarios que el Comité fiscal va introduciendo o enmendando cada cierto tiempo. Estamos, según AULT y VOGEL⁴⁰, ante una modificación encubierta del propio MC OCDE y del sentido de los CDI anteriores.

Ello se desprende de la difícil justificación que en base a la Convención de Viena presenta la aplicación de Comentarios posteriores en el tiempo o, lo que es igual, de modificaciones introducidas en éstos a fin de interpretar CDI concluidos con anterioridad⁴¹. Como más arriba expusimos, de ella no se puede extraer que los Comentarios son de aplicación obligatoria a CDI firmados con anterioridad: los nuevos Comentarios no pueden constituir ni el «contexto» ni el «significado especial» de los CDI más antiguos cuando introduzcan variaciones sustanciales con respecto a los Comentarios al MC OCDE de fecha anterior. Tampoco pueden considerarse los cambios sustantivos, en nuestra opinión, como medios de interpretación complementarios, concretamente, como trabajos preparatorios, del artículo 32 CVDT, puesto que éstos sólo pueden tener relevancia si aportan información acerca de la intención de las partes cuando el Tratado, el CDI, se celebró⁴². En definitiva, al no existir a nuestro juicio categoría susceptible de albergarlos, es coherente que insistamos en esta dirección. No deja de ser interesante señalar la propuesta alternativa de AVERY JONES⁴³, consistente en que fuera la propia OCDE la que atribuyera un valor superior a los Comentarios mediante la consideración de los mismos como parte integrante de los Convenios Modelo e, incluso, de los CDI entre los Estados miembros. Sin lugar a dudas, tal actuación resolvería numerosos e importantes interrogantes hoy todavía en respuesta.

En contra de la interpretación dinámica se pronunció el TEAC en sus Resoluciones de 26 de mayo de 2000, 6 de abril de 1996 y 20 de octubre de 1992, las cuales rechazaron la fuerza interpretativa de los nuevos Comentarios al MC OCDE sobre CDI firmados con anterioridad, considerando que los Comentarios posteriores (1992) no eran meras matizaciones del contenido del artículo 17 MC OCDE (1963 y 1977). Por tanto, de acuerdo con esta argumentación, las nuevas versiones del MC OCDE, en cuanto supongan un cambio de criterio, sólo son aplicables a los CDI firmados con posterioridad.

³⁹ Cfr. K.VOGEL: «Double Taxation Conventions», *Kluwer Law International*, The Netherlands, 1997, págs. 46 y 47. M. ROJIN, «Changes to the OECD Commentary May Affect its Credibility», *Intertax*, núm. 11/1994, págs. 470 y ss.

⁴⁰ Cfr. K.VOGEL: «Changes to the OECD Model Treaty and Commentary since 1992», *Bulletin for International Fiscal Documentation*, núm. 12/1997, págs. 532-538.

⁴¹ AVERY JONES, J.F.: «Treaty interpretation», ob. cit., pág. 285.

⁴² Cfr. K.VOGEL: «Double Taxation Conventions», *Kluwer Law International*, The Netherlands, 1997, pág. 46.

⁴³ AVERY JONES, J.F. y otros autores: «The interpretation of tax treaties with particular reference (...)\", Part I, ob. cit., pág. 21.

Un órgano como el Comité de Asuntos Fiscales, compuesto por representantes de la Administración tributaria de ciertos Estados, no puede cambiar el sentido de normas aprobadas por los legítimos representantes de la voluntad popular como son los parlamentos.

Sin embargo, compartimos el razonamiento de que el carácter dinámico o estático de la interpretación depende, en buena medida, de la índole que revista el contenido de los nuevos Comentarios ⁴⁴. En otros términos, una nueva versión de los Comentarios puede comportar simples aclaraciones o explicaciones más detalladas en torno a alguna cuestión puntual, o bien ampliaciones, adiciones e incluso modificaciones sustanciales en relación con lo dispuesto en los Comentarios cronológicamente previos. Solamente si los Comentarios pudieran ser considerados como «aclaraciones», sin efecto sustantivo alguno, sería posible mantener válidamente que los nuevos Comentarios se aplican sobre los anteriores CDI ⁴⁵. Y es que muchos cambios pretenden simplemente aclarar, no modificar, el sentido de los artículos o los Comentarios, o mejorar el texto de los mismos, o incluso acercar más las versiones inglesa y francesa de aquéllos. La letra del párrafo 35 de la Introducción al Convenio Modelo de la OCDE, tras la puesta al día de 1995, parece acoger esta tesis, que resulta asimismo conforme con la interpretación de las versiones de 2000 y 2003. Lógicamente, el Comité de Asuntos Fiscales anima a los Estados miembros a tener en cuenta las innovaciones logradas y reflejadas en el nuevo MC y Comentarios, pero de ningún modo puede imponer nada al respecto ⁴⁶.

Sin embargo, *de facto*, los nuevos Comentarios pueden trasladar sus efectos sobre los CDI anteriores ya que las Administraciones, los Tribunales ⁴⁷ y los contribuyentes tienden a acudir, por propia inercia, a las nuevas versiones de los Comentarios en detrimento de las más antiguas, cuyo texto es más difícil de localizar. Esta situación se ha visto agravada a raíz de la adopción desde 1992 por la OCDE del formato de páginas intercambiables, lo cual favorece la mayor frecuencia de las modificaciones.

5. ALCANCE Y EFECTOS DE LOS CONVENIOS INTERNACIONALES SOBRE LA LEY FISCAL INTERNA

Inicialmente, pueden plantearse dos posturas a este respecto:

- Por un lado, la que defendería un alcance «pleno» de lo dispuesto por el CDI. Las normas del CDI reemplazarían a las normas de la Ley en las materias reguladas por éste. Así, por

⁴⁴ De JUAN PEÑALOSA, J.L.: «La doble imposición internacional: convenios de doble imposición», en *Relaciones fiscales internacionales*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1987, pág. 82.

⁴⁵ VOGEL, K.: «The influence of the OECD Commentaries on treaty interpretation», ob. cit., pág. 612. ELLIS, por el contrario, ha mostrado su escepticismo en relación con este punto, pues, en su opinión, todo cambio formal (una coma, el orden de las palabras, etc.) en esta clase de tratados comporta necesariamente una alteración sustancial de los mismos.

⁴⁶ También en la Introducción al Convenio Modelo de 1992, párrafo 33, el Comité de Asuntos Fiscales se refería a la conveniencia de interpretar los tratados previamente suscritos, en la medida de lo posible, en el sentido de los Comentarios más recientes, a menos que lo excluyan modificaciones drásticas del Modelo. En la misma dirección, el párrafo 35 del Convenio Modelo de la OCDE de 1982, sobre sucesiones y donaciones.

⁴⁷ En esta línea, por ejemplo, la contestación de la DGT de 20 de octubre de 1994.

ejemplo, en lo que se refiere a rentas obtenidas en el territorio español por un residente del otro Estado, «dividendo» es lo que el CDI califica como dividendo ni más ni menos. Si una Ley interna establece una exención para los dividendos obtenidos en territorio español por los no residentes, los residentes del Estado contraparte en el CDI deben considerar que esta exención se ha concedido, en su caso, solamente a las rentas calificadas como dividendos en el CDI entre España y su Estado de residencia.

- La segunda postura sería la que consideraría un alcance «mínimo» de las disposiciones del CDI. En este caso, las disposiciones del CDI no reemplazarían en ningún caso a las de la Ley; las normas del CDI limitarían su alcance a los efectos de determinar los límites que un Estado tiene en cuanto a la posibilidad de hacer tributar un tipo de renta. Así pues, siguiendo con el ejemplo anterior, la calificación de una renta como «dividendo» en el CDI supone exclusivamente que la Ley española podrá hacerla tributar hasta los límites que establece el Convenio (ej., hasta el 10% de su importe bruto) pero no supone, por ejemplo, que todas las rentas calificadas en el CDI como dividendos tengan derecho automáticamente a ser consideradas como tales a los efectos de beneficiarse de una exención que la Ley establezca para los dividendos obtenidos por no residentes en el territorio español; se beneficiarán de ésta solamente si tienen la consideración de dividendos en la definición que realice la Ley española.

En ausencia de un criterio legal expreso, la primera de las posturas anteriores sería la adecuada si existiese un *Derecho fiscal internacional* al que los Estados firmantes de un CDI se adhieren por medio de éste y desean que gobierne en sus relaciones bilaterales. En el ejemplo que proponemos, esto equivale a afirmar que el legislador español era consciente, cuando establecía la exención sobre dividendos obtenidos por no residentes en territorio español, de que la definición de esta renta en cada uno de los CDI firmados por España podría ampliar o restringir el ámbito efectivo de la exención. Creemos que, en la actualidad, la ausencia generalizada de Convenios multilaterales en materia fiscal y el planteamiento del MC nos impide concluir de forma afirmativa en relación con la existencia de un Derecho fiscal internacional, por no citar los problemas de la armonización de la fiscalidad directa en el seno de la UE. Por tanto, creemos que el primero de los dos planteamientos anteriores no prosperaría como principio general que gobierne las relaciones entre la Ley y los CDI. Así pues, el principio desde el que se debe partir es que la soberanía fiscal del Estado español debe prevalecer en todo aquello en lo que no se haya limitado de forma expresa. Lo que no excluye, por supuesto, que en casos concretos se pueda apreciar que la voluntad del legislador o del Estado, en el texto del CDI, ha sido otra, alineada en el sentido que antes hemos apuntado. La validez general de este principio se ve confirmada por el hecho de que la gran mayoría de las normas que los CDI contienen carecen de eficacia ejecutiva propia y que su propio tenor literal restringe sus efectos a la aplicación del propio Convenio.

La finalidad general de los CDI es la eliminación de la doble imposición jurídica mediante la asignación de potestades tributarias entre los Estados contratantes. Con este fin, su mecánica primordial consiste en asegurarse de que:

- Un Estado está de acuerdo con el otro en cuanto a la residencia de una persona.

- En la tributación aplicable en el Estado de la fuente; y, por último,
- En que la doble imposición sobre la renta tributada en el Estado fuente ha de ser eliminada en el Estado de residencia.

Éste es, podríamos decir, el ámbito obligatorio mínimo de los CDI. Sin embargo, los CDI no se agotan aquí en ocasiones; cuando esto ocurre, se ha de estar a las circunstancias del caso concreto para determinar la solución que procede. Para ello será necesario referir el análisis que hemos realizado aquí con carácter general, tratando de determinar la voluntad de los Estados, tal y como se refleja en el texto del CDI, y la del legislador español, materializada en el texto de la Ley. Ahora bien, consideramos que éstas serán situaciones excepcionales en las que será necesario, precisamente, demostrar que los principios generales se encuentran excepcionados.

Conforme a los argumentos anteriores, en nuestra opinión, los CDI no pueden crear hechos imposables porque carecen de ejecutividad propia y sus calificaciones no pueden desplegar efectos fuera del ámbito que les es propio, el de la asignación de potestades tributarias y eliminación de la doble imposición en el Estado de residencia.

Por tanto, las normas de la LIRNR no son reemplazadas por las del CDI. El CDI se limita a alterar, total o parcialmente, la eficacia de las normas de la LIRNR en el ámbito de las relaciones tributarias creadas bajo la LIRNR a las que sea aplicable. Esta tarea delimitadora es generalmente «pasiva», pero existen dos casos en el MC OCDE en los que no es así:

- La determinación de los beneficios del establecimiento permanente que se encuentren sometidos a imposición.
- La determinación del método según el cual se elimina la doble imposición sobre la renta en el Estado de residencia.

En estos dos casos, el CDI «legisla de forma activa» estableciendo de forma positiva los gastos que el establecimiento permanente puede deducir y el mecanismo específico para eliminar la doble imposición. La existencia de estas normas no invalida ni excepciona el planteamiento anterior. Sin embargo, en ambos casos no existe derogación de la norma legal, sino una «convivencia» en los términos ya expuestos. Por esta razón los CDI no crean hechos imposables aun en el caso en el que tomen una posición «activa» en el establecimiento de normas. Los CDI limitan o modulan hechos imposables definidos previamente por la LIRNR; el CDI no puede generar tributos en situaciones para las que la LIRNR no ha establecido la procedencia de tributación.

5.1. Una cuestión debatida: el carácter irrenunciable de las disposiciones de los CDI.

La exposición anterior se ha de completar con el abordaje de una cuestión tradicionalmente controvertida: si las disposiciones de los CDI son renunciabiles en caso de que las normas domésticas sean más favorables al contribuyente. ¿Puede el contribuyente optar por aplicar el régimen fiscal

general de los Estados contratantes como si el Tratado no existiera cuando el CDI no elimine totalmente la doble imposición internacional o bien cuando la carga fiscal global establecida por éste sea superior a la derivada de aplicar la normativa interna? La American Law Institute (en adelante, ALI) ha elaborado el catálogo de reglas más completo en relación con la aplicación del principio de no agravación recogido en el artículo 1.2 MC EE.UU. Establece como regla que el contribuyente puede aplicar el régimen previsto en el CDI o bien el previsto en el Derecho interno. Ahora bien, la opción por uno de los dos regímenes debe tener carácter global y excluyente. La elección por el CDI o el régimen fiscal interno debe tener carácter irrenunciable y anual, salvo en los supuestos en los que el tratamiento tributario de las rentas en cuestión en un concreto período afecte de forma relevante a la determinación de los impuestos correspondiente a los ejercicios posteriores.

Coincidimos con PIRES y BORRÁS RODRÍGUEZ en la indisponibilidad del Derecho fiscal aplicable por parte del contribuyente: la aplicación del Convenio no puede quedar al arbitrio de ninguna de las partes. Sin embargo, observamos una tendencia a considerar este principio como de necesaria aplicación, toda vez que no sólo se encuentra positivizado en Italia, Francia, Alemania y EE.UU., sino también en numerosos CDI merced a la difusión de la cláusula 2.^a del artículo 1 del *US Treasury Model*. Por lo que se refiere a los CDI ratificados por nuestro país, tan sólo hemos encontrado la positivación de la citada cláusula, en el artículo 1.3 del Tratado con EE.UU. de 22 de febrero de 1990 y en el artículo 23.1 a) del CDI de 23 de noviembre de 1976 con Canadá. En este último CDI se ha estipulado expresamente la posibilidad de que el contribuyente residente de Canadá pueda combinar las disposiciones del CDI con la normativa interna sobre eliminación de la doble imposición internacional cuando de ello se derivasen consecuencias más favorables para el mismo. Pero no se permite combinar a su albedrío los dos regímenes fiscales, sino tan sólo acudir a determinados aspectos del Derecho fiscal interno que pudieran serle más beneficiosos. En ningún caso entendemos que pueden alterarse los principios sustantivos del CDI; esto es, la distribución del poder tributario establecido en el Convenio no puede resultar alterada por estas disposiciones.

En España existe una total desregulación de la cuestión, lo cual hace pensar que el legislador español, más que impedir la aplicación del mismo, no se planteó esta posibilidad en el entendimiento de que cuando existiera un CDI éste sería más ventajoso. Únicamente pueden encontrarse atisbos de la vigencia de este principio en el artículo 342 del antiguo Reglamento (RD 2631/1982) del Impuesto sobre Sociedades, que se refería a esta cuestión cuando permitía el ingreso de «*la menor de las dos cuotas siguientes*»:

- a) *La que resulte de la aplicación de la norma del Convenio.*
- b) *La obtenida de la aplicación de las normas contenidas en esta sección».*

La Circular 2/1972 de la Dirección General de Impuestos dictaba, entre otros, los siguientes criterios:

«*Cuestión Primera. La obligatoriedad o renunciabilidad en relación con la aplicación de los convenios. Los convenios sólo deben aplicarse a instancia de parte, por entenderse que son renunciables en general los derechos que conceden, de acuerdo con los principios de nuestro ordenamiento jurídico (art. 9 de la Ley General Tributaria y art. 4 del CC).*»

Cuestión Segunda. Superación por las normas del convenio de la legislación interna española. Se plantea con especial sentido esta cuestión cuando del convenio se desprende un régimen fiscal más gravoso que el aplicable con carácter general. A diferencia de otras legislaciones, no existe en la nuestra un precepto constitucional que dé prevalencia a la norma convencional para este caso. Pero sería absurdo que resultase de peor condición el residente de un país convenido que el de un país no convenido. Por consiguiente, cuando se dé el caso indicado, deberá resolverse en el sentido de que prevalece la ley interna».

Se dice en esta Circular que los Convenios sólo deben aplicarse a instancia de parte, entendiéndose que son renunciables los derechos que conceden. Tal posición es compartida por una parte de la doctrina entendiéndose que si bien el Convenio vale como una ley interna, sin embargo debe considerarse que es renunciable, igual que los derechos. Al respecto señala COLMENAR VALDÉS que no es preciso acudir a la doctrina de la renuncia de los derechos para defender aquella posibilidad. En la doctrina comparada, prosigue el autor, se sostiene el principio de integración de las disposiciones convencionales en materia de doble imposición, en aquellos casos en que los Convenios no eliminan la doble imposición o sólo la acentúan parcialmente, a través de las normas más amplias de la legislación interna de los países contratantes que resuelvan en mayor medida este problema, por cuanto que en definitiva éste es el objetivo perseguido por las normas convencionales. En nuestra opinión, en ningún caso es necesario valorar la necesidad de renuncia al CDI porque la cuestión tiene por objeto la determinación del contenido de la obligación tributaria; la posible renuncia a derechos es extraña a este entorno. Se trata de un problema de cuál sea la norma aplicable, si el Tratado o la disposición interna. La conclusión de un Convenio significa la voluntad de los Estados parte de que sus relaciones mutuas se rijan por las disposiciones contenidas en el mismo y no en las normas internas de los Estados respectivos, y es, por tanto, transgredir la voluntad convencional el hecho de permitir la aplicación de una norma interna en lugar de la norma convencional.

Así pues, la Administración aceptaba el principio de aplicación de la norma más beneficiosa, permitiendo al contribuyente para que optara por la elección que más le conviniera. Así se pronunció la Consulta de la DGT de 18 de marzo de 1982⁴⁸ en un supuesto donde se ventilaba la cuestión del tratamiento fiscal de los intereses en el marco del CDI estableciendo que «se aplicará bien lo dispuesto en la legislación interna, bien las normas del Convenio en relación con los intereses, a elección del contribuyente». No obstante, hemos de indicar que en estos casos la vigencia del *principio de no agravación* no tenía carácter omnicompreensivo sino que únicamente parece ser aplicable a la hora de optar por los tipos de gravamen internos o por las normas del Convenio que delimiten la cuantía máxima de tributación en la fuente.

Sin embargo, las Resoluciones del TEAC de 23 de marzo y 28 de noviembre de 1988⁴⁹ contradicen la interpretación anterior al declarar el carácter irrenunciable de los CDI y su debida aplicación de oficio por nuestras autoridades. En particular, la Resolución de 28 de noviembre de 1988 indica: «se aplicará de oficio por la Administración, no cabiendo renuncia al Convenio». En esta línea, creemos que las normas de los CDI son «normas de máximos» que cumplen su función

⁴⁸ En el mismo sentido véase, por ejemplo, Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 16 de febrero de 1996 y Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 24 de octubre de 1994.

⁴⁹ En la misma línea la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 22 de abril de 1996.

siempre que la tributación resultante de lo dispuesto por la LIRNR exceda de los límites marcados por el CDI. Las disposiciones del CDI no llevan a cabo su función de privar de eficacia a las normas de la LIRNR cuando estas últimas no excedan los límites marcados por el Convenio. Así pues, en nuestra opinión, en estos supuestos no hay nada a lo que renunciar porque el CDI, por esencia, se «inhibe» en sus efectos porque no tiene lugar el supuesto de hecho que los desencadena (que es la eliminación de la doble imposición).

Desde la perspectiva del Estado de residencia, la cuestión tiene algún matiz más a nuestro juicio. En efecto, el método para la eliminación de la doble imposición se configura en el CDI como un mandato específico a este Estado, que adquiere una obligación de resultado consistente en eliminar la citada doble imposición. En este caso, la norma del CDI es «de mínimos»: no es, pues, contrario al CDI el establecimiento de condiciones más amplias a este respecto.

6. REFERENCIA DE LOS CDI AL DERECHO INTERNO: CONFLICTOS DE CALIFICACIÓN

Como hemos ido viendo a lo largo de este estudio monográfico, otra de las circunstancias que influyen significativamente en el buen funcionamiento de las reglas de distribución del poder tributario y de los métodos de eliminación de la doble imposición internacional de los CDI viene dada por el hecho de que los Estados que lo aplican converjan en la interpretación de las normas de éste. Los problemas de doble imposición internacional o de doble exención que pueden tener lugar cuando el Estado de la fuente y el de la residencia califican de forma heterogénea las rentas obtenidas por un contribuyente suscitan una cuestión de interpretación de los CDI.

Especialmente ilustrativo resulta el famoso caso del compositor, director y pianista francés P. BOULEZ, en el cual la calificación asimétrica de las rentas obtenidas por éste como cánones del artículo 12 del CDI con Alemania y como remuneraciones del trabajo personal del artículo 18 del CDI con EE.UU. motivó una disfunción del Convenio que abocó en la no eliminación plena de la doble imposición internacional. No obstante, excepcionalmente también podría suceder que dicha heterogeneidad calificadora conduzca a un supuesto de desimposición.

Los MC solucionan en muchas ocasiones los problemas de interpretación que plantea la aplicación de las normas de distribución del poder tributario, introduciendo definiciones de determinadas categorías de rentas de forma cerrada y autónoma (véanse arts. 11 y 12 MC OCDE respecto a la definición de intereses y cánones). Lo mismo puede decirse cuando se realiza una definición abierta en la que el MC aporta una noción que puede ser completada con la legislación fiscal de uno de los Estados contratantes (por ejemplo, art. 6 MC OCDE respecto a rentas inmobiliarias).

El Estado contratante que calificó una renta de conformidad con la definición convencional y la sometió a imposición de forma correcta con el CDI actúa conforme a derecho, de forma que el otro Estado debe aceptar dicha calificación.

No obstante, son escasas las veces en que los Convenios recogen definiciones expresas, ya sean abiertas o cerradas, con lo cual se abre un basto campo a la calificación fiscal unilateral por cada Estado contratante.

6.1. El recurso al Derecho interno: artículo 3.2 MC OCDE.

Los CDI se refieren a menudo expresa o indirectamente al Derecho nacional de un Estado contratante. En la práctica moderna de los Tratados, se intentan evitar cada vez más las remisiones al Derecho nacional por medio de definiciones explícitas o reglas de interpretación en los propios Convenios. A través de la solución que incorpora el artículo 3.2⁵⁰, se pretende una correspondencia entre los términos del Convenio y los de la normativa a la que afecta, en la medida en que el contexto del término en el Tratado tolere dicho significado. Por lo que se refiere a los términos no definidos en el Tratado, el artículo 3.2 MC (el recurso al Derecho interno del Estado contratante que aplique el CDI) establece que:

«Para la aplicación del convenio por un Estado contratante cualquier expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que en ese momento se le atribuya por la legislación de este Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, prevaleciendo cualquier significado que se le atribuya por las leyes fiscales sobre el que le confieran otras leyes de ese Estado.»

Según VOGEL⁵¹, por «aplicación» de un Convenio debe entenderse toda decisión de una autoridad financiera o de un Tribunal referente a una cuestión tributaria en relación con la cual el Convenio es tomado en consideración. Por consiguiente, la exención de rentas de acuerdo con lo estipulado en el Tratado constituye una aplicación del mismo.

Esta cláusula, presente en todos los CDI ratificados por España, excepto el firmado con Argentina, viene a establecer que el significado de los términos no definidos debe extraerse de forma prioritaria del propio contexto del CDI. El artículo parte manifiestamente del principio de que debe recurrirse al Derecho nacional⁵² cuando el Convenio en cuestión no contenga definición de la expresión a aclarar, a no ser que el contexto del Convenio exija una interpretación diferente. El Convenio declara «a no ser que el contexto exija una interpretación distinta», de lo cual se infiere que sólo un motivo de suficiente peso y no cualquier interpretación convincente deducida del contexto deben llevar a derogar la regla del artículo 3.2⁵³. Aunque sea ello lo que se pretendía, no se ha conseguido plasmar mediante la citada cláusula una preferencia de la interpretación resultante del contexto sobre la derivada del Derecho interno, sino que a la inversa, lo que se infiere del tenor literal expuesto parece ser una remisión automática y general a la legislación doméstica, únicamente exceptuada en aquellos casos en los que el contexto requiera una interpretación diferente.

Por otro lado, la precisión del exacto significado del término «contexto» constituye un problema añadido carente asimismo de solución pacífica en la doctrina. El único punto que aún el

⁵⁰ La disposición enunciada no encuentra su origen realmente en el MC, sino que su primera aparición se sitúa en el antiguo tratado entre EE.UU. y Gran Bretaña relativo al impuesto sobre la renta y a los impuestos sucesorios de 16 de abril de 1945.

⁵¹ VOGEL, K.: «Double tax treaties and their interpretation», ob. cit., págs. 70 y 71.

⁵² En este sentido, la mayoría de la doctrina, entre otros: GEST, G., TIXIER, G. y KEROGUES, J.: *Droit Fiscal International*, Presses Universitaires de France, París, 1986, pág. 172.

⁵³ VOGEL, K.: «Double tax treaties and their interpretation», ob. cit., pág. 73.

parecer de los estudiosos se traduce en la mayor amplitud ⁵⁴ que la expresión «contexto» reviste en el artículo 3.2 MC, en comparación con la misma expresión en el CVDT. En el artículo 31.2 CVDT este término abarca simplemente el denominado contexto interno cuya descripción se revela demasiado restringida en la materia a la que nos referimos; las funciones de este término son completamente diferentes en las dos disposiciones. Sin embargo, los autores discrepan en cuanto al contenido predicable de este término. Evidentemente, cuanto mayor sea la extensión del término contexto en el artículo 3.2, menores serán las remisiones a la legislación interna del Estado que aplica el Convenio. Convenimos con VOGEL ⁵⁵, que el citado término debería abarcar junto a la intención de las partes al suscribir el Tratado, el propio MC y sus Comentarios, habida cuenta de la naturaleza e idoneidad que a efectos hermenéuticos ambos instrumentos presentan. El contexto en su acepción lata designaría el conjunto de elementos externos en relación con el texto mismo, susceptibles de clarificar su significación.

En palabras del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, el contexto «*viene constituido en particular por la intención de los Estados contratantes cuando firmaban el Convenio, así como el significado dado al término en cuestión en la legislación del otro Estado contratante en el momento en que se firmó el CDI*». Pensamos que el concepto de contexto del artículo 3.2 MC OCDE permite traer a colación no sólo materiales intrínsecos relacionados con la celebración del Tratado sino también materiales extrínsecos como los Comentarios al MC OCDE.

En lo que se refiere a los principios de interpretación del CVDT, el artículo 3.2 se relaciona con la especialidad; sin embargo, debe interpretarse en concordancia con el mismo, es decir, para interpretar la propia regla especial de interpretación los principios del CVDT también desplegarán sus efectos. En suma, si bien es cierto que el artículo 3.2 supone una regla general de interpretación del MC, no lo es menos que, al mismo tiempo, esta disposición se presenta como una regla hermenéutica especial respecto a las normas generales que presiden la interpretación de los CDI y, en consecuencia, se aplican con preferencia a éstas.

La referencia del artículo 3.2 MC al Derecho interno se subordina a tres condiciones limitativas:

- En primer lugar, la disposición sólo rige la interpretación de los términos empleados por el Convenio, autorizándose su empleo, por ejemplo, para traer a colación principios del Derecho tributario interno o para cubrir otra clase de lagunas por referencia al Derecho doméstico ⁵⁶.
- En segundo lugar, la cláusula sólo se refiere al Derecho de los impuestos a los que es aplicable el Convenio. Así, si una expresión sólo está definida en el Derecho civil o en las disposiciones que rigen un Derecho fiscal al que no son aplicables los Convenios, no cabe recurrir al

⁵⁴ En el artículo 31.2 CVDT este término abarca simplemente el denominado contexto interno. En nuestra opinión, la definición que recoge el artículo 31 de la CVDT se establece a los solos fines de este precepto, sin pretensión alguna de imponerse con carácter general. Véase: AVERY JONES, J.F. y otros autores: «The interpretation of tax treaties with particular reference...», ob. cit., págs. 90 a 95; XAVIER, A.: ob. cit., pág. 667.

⁵⁵ VOGEL, K.: «Double Taxation Conventions», ob. cit., pág. 215.

⁵⁶ VOGEL, K.: «Double Taxation Conventions», ob. cit., pág. 209.

Derecho nacional. Es decir, como indica VOGEL, si un término carece de un significado legal específico en esta sede o si sólo es empleado en el Derecho privado o en normas tributarias distintas de las leyes de los impuestos sobre la renta o el patrimonio, entonces el artículo 3.2 no resultará aplicable. Sin embargo, tras la puesta al día de 1995, el Comité rectifica al subrayar que si bien deberá atenderse principalmente al significado otorgado al término no definido por las leyes que disciplinan la imposición de la renta y sobre el patrimonio, ello no prohíbe en absoluto el recurso a la restante normativa tributaria ⁵⁷.

- Debemos atender al Derecho vigente en el momento de aplicar el Tratado, cuando la omisión de toda definición de un término convencional en el seno del mismo comporte situarnos ante la legislación doméstica del Estado que aplica el Tratado, a efectos de dilucidar el significado corriente a dicho término.

La principal objeción al artículo 3.2 reside en la distinta aplicación del Tratado por los Estados contratantes a que el citado precepto conduce cuando las definiciones previstas en sus respectivos Derechos internos difieren ⁵⁸. En estos supuestos, el efecto susceptible de producirse puede ser, precisamente, aquel que se trata de eludir: la doble imposición internacional o en algunos casos la desimposición ⁵⁹. Asimismo se ha venido a criticar el refuerzo de la propensión a la interpretación unilateral ⁶⁰ de los términos que el artículo 3.2 significa, llegándose a la contradicción de un Derecho internacional sujeto al Derecho de los Estados parte. Igualmente, si bien parte de la doctrina ha justificado la existencia del artículo 3.2 en la necesidad de los Estados de preservar su soberanía tributaria cuanto sea posible en el marco de los CDI, VOGEL llega a la conclusión de que tal objetivo no se alcanza sin embargo a través de semejante cláusula, pues, al dejar la puerta abierta a una posible modificación de sus respectivas legislaciones domésticas con el único fin de cambiar la legislación existente, difícilmente se garantiza la soberanía de ambos Estados contratantes ⁶¹.

Por otro lado, nulo es el equilibrio que, en nuestra opinión, puede alcanzarse cuando nos hallamos ante una norma que precisa evitar a quién corresponde la primacía de determinar la significación de un término no definido en el Tratado. Escudándose en la ambigua expresión del «Estado que aplica el Convenio», el artículo 3.2 evita abordar de nuevo la principal cuestión en este ámbito, dato este que demuestra la extrema dificultad que reviste la opción por el Estado de residencia o el Estado de la fuente en calidad de interlocutor cuya interpretación prevalezca, cuestión esta última que trataremos más adelante, limitándonos a adelantar que ninguna de las dos opciones asegura una interpretación común, meta primera y principal al objeto de que el Convenio se revele de alguna utilidad ⁶².

⁵⁷ E incluso con carácter ya más excepcional, al Derecho en general del Estado en cuestión. AVERY JONES, J.F. y otros autores: «The interpretation of tax treaties (...)». Part I, ob. cit., pág. 668.

⁵⁸ Entre otros: CASERO BARRÓN, R.: «Modificaciones del Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición y de sus Comentarios», en *Carta Tributaria*, núm. 242, 1996, pág. 3.

⁵⁹ A ello se añade que, mientras los problemas de doble imposición pueden tratar de solucionarse a través del procedimiento amistoso contemplado en el artículo 25.3 MC, los supuestos de desimposición nunca podrán resolverse. VOGEL, K.: «Double Taxation Conventions», ob. cit., pág. 42.

⁶⁰ SOPENA GIL, J.: ob. cit., pág. 790.

⁶¹ VOGEL, K.: «La clause de renvoi de l'article 3.2 Modèle de Convention de l'OCDE», Brussels, 1981, pág. 963.

⁶² RIBES RIBES, A.: «Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje», Madrid, 2003, pág. 189.

6.2. Soluciones alternativas.

Ante los problemas de interpretación (casi tantos como los que pretende solucionar) que derivan de la ambigüedad de esta cláusula se han propuesto soluciones alternativas llamadas a definir los términos convencionales cuya concreción está ausente en el Tratado. La dificultad de hallar una solución alternativa a extramuros del Derecho interno de las partes se evidencia al examinar las propuestas de signo doctrinal ofrecidas hasta el momento.

En primer lugar, se ha optado por acudir al expediente del procedimiento amistoso para remediar estas cuestiones, incorporado al MC OCDE en 1995 a través de los Comentarios al artículo 25 párrafo 3⁶³. Pero se han suscitado múltiples objeciones a la interpretación a través del procedimiento amistoso. Entre otras, en relación con los supuestos donde el significado acordado difiere del resultante del Derecho interno de uno o ambos Estados contratantes. Se ha indicado que de esta forma se estaría alterando el CDI a través de una vía incorrecta, al modificarse el Convenio sin acudir al procedimiento de reforma y ratificación de un Protocolo o Canje de Notas que recogiera dichos cambios. No obstante, hasta la fecha no se han articulado técnicas dotadas de esta bilateralidad que al tiempo respondan eficazmente a las exigencias temporales requeridas por la dinámica de las relaciones económicas internacionales. ¿Estarían las autoridades competentes precisando en una fecha posterior y con carácter vinculante el significado de los términos usados en un Tratado internacional? Creemos que no; los Tribunales de Justicia, en ningún caso, están obligados por el acuerdo alcanzado por las autoridades competentes. Los acuerdos interpretativos alcanzados en el curso de una negociación no suponen modificación de un Convenio, por cuanto no se satisfacen las condiciones establecidas constitucionalmente para la modificación de Tratados.

De entre las soluciones apuntadas en sede doctrinal cobra hoy especial fuerza la que aboga por la remisión al Derecho interno del Estado de la fuente⁶⁴ que algunos consideran preferible a la de la interpretación de los términos conforme a la legislación doméstica del Estado de residencia en la medida en que una eventual situación de doble residencia (imposible de eliminar en todos los casos pese a la aplicación del art. 4 MC), obligaría a acudir necesariamente al procedimiento amistoso del artículo 25.3 MC. Calificación conforme al Derecho del Estado de la fuente que hace prevalecer la interpretación realizada por el Estado de la fuente conforme a su legislación atendiendo al derecho prioritario de gravamen que tradicionalmente viene ostentando sobre las rentas que tienen origen en su territorio. En contra de esta tesis consideramos con VOGEL que la consagración de esta regla conllevaría resultados injustos y discriminatorios con el riesgo añadido del abuso, por parte del Estado de la fuente, de la modificación deliberada de ciertas definiciones internas a su conveniencia ampliando la atribución de poder tributario originariamente establecido en el Convenio. La improbabilidad de que tal criterio fuera admitido por parte de las autoridades administrativas y judiciales del Estado cuya posición queda en desventaja, viene a sumarse a los motivos por los cuales no puede aceptarse, desde nuestra perspectiva, el citado mecanismo.

Sin embargo, existe una progresiva tendencia a aceptar en estos casos la calificación conforme a la legislación fiscal del Estado de la fuente, como la menos mala de las soluciones actualmente posible. La propia ALI postula esta solución recomendando que en circunstancias en las cuales un

⁶³ ARESPOCHAGA DE, J.: ob. cit., pág. 116.

⁶⁴ Entre los defensores de esta tesis destacan AVERY JONES, J.F.: «Interpretation of tax treaties», ob. cit., pág. 71.

acuerdo en el procedimiento amistoso no sea posible en relación con la calificación de una renta, los Estados contratantes deberán generalmente acordar que el Estado de residencia seguirá la calificación del país de la fuente. Aunque la eficacia de la misma pasa por la correcta aplicación del CDI por parte del Estado de la fuente, lo cual incluye la no ampliación de sus competencias fiscales reformando su Derecho interno y, de otra parte, el compromiso de aceptación de esta interpretación por el Estado de residencia cuando ésta se hubiera realizado de forma razonable o coherente con el Tratado.

Fuera de la órbita del Derecho interno estatal y superando la unilateralidad de las propuestas anteriores, VOGEL⁶⁵ y PROKISCH proponen introducir en los CDI una cláusula en virtud de la cual el Estado de residencia tendría derecho a gravar las rentas, pero estaría obligado a imputar los impuestos pagados en el Estado de la fuente. Esta propuesta, que ha sido recogida en CDI recientes, constituye a nuestro juicio un remedio, pero no evita el surgimiento de la calificación asimétrica. Sin embargo, consideramos, junto con AVERY JONES, entre otros, que los MC y los CDI deberían definir expresamente y con mayor rigor la mayor parte de los conceptos que emplean, contribuyendo así a la elaboración de una terminología fiscal internacional⁶⁶, tal y como mencionábamos al inicio de esta monografía. Conscientes de la dificultad que reviste tal propuesta, no somos capaces, sin embargo, de vislumbrar una alternativa mejor al sistema actualmente vigente.

7. CONCLUSIONES

A tenor de lo expuesto en los apartados anteriores, se pueden extraer las siguientes conclusiones:

1. En España, los Tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente, forman parte del ordenamiento interno a tenor del artículo 96 CE. A pesar del carácter de norma interna, una vez que el CDI ha sido incorporado a nuestra legislación, en él permanece su condición de norma de Derecho internacional, de obligado cumplimiento para ambos Estados contratantes.
2. Por ser normas de Derecho internacional, los CDI deben ser interpretados de acuerdo con una norma, dentro del ordenamiento español, que regula específicamente la interpretación de los Tratados internacionales: la CVDT.
3. Las calificaciones de los CDI no pueden desplegar efectos fuera del ámbito que les es propio: el de la asignación de potestades tributarias y eliminación de la doble imposición en el Estado de residencia. Por tanto, las normas de la LIRNR no son reemplazadas por las del CDI. El CDI se limita a alterar, total o parcialmente, la eficacia de las normas de la LIRNR en el ámbito de las relaciones tributarias creadas bajo la LIRNR a las que sea aplicable.
4. Las normas de los CDI son «normas de máximos» que cumplen su función siempre que la tributación resultante de lo dispuesto por la LIRNR exceda de los límites marcados por el

⁶⁵ VOGEL, K.: «Double Taxation Conventions», ob. cit., págs. 58 y 59.

⁶⁶ Pese a su evidente carácter ideal y a su indiscutible naturaleza internacional, la escasa viabilidad de esta propuesta ante la imposibilidad de interpretar siempre de manera uniforme sin recurrir a lo dispuesto en los Derechos internos respectivos.

CDI. Las disposiciones del CDI no privan de eficacia a las normas de la LIRNR cuando estas últimas no excedan los límites marcados por el Convenio. El contribuyente puede optar por la aplicación del régimen que le es más ventajoso, siempre y cuando dicha opción no contradiga el CDI o ampare maniobras fraudulentas. Ello obedece a que ninguna disposición establezca la obligación de aplicar el CDI en todo caso. Más bien al contrario, el régimen del convenio debe ser invocado por el contribuyente acreditando para ello una serie de circunstancias.

5. Los Comentarios constituyen la manifestación expresa de la voluntad de los Estados contratantes que, tanto en calidad de Estados miembros de la OCDE como de países terceros, pueden hacer constar sus reservas y opiniones respecto a cada norma convencional. Por ello, pese a no encontrar específica cobertura en la CVDT, la trascendencia interpretativa de los Comentarios ha sido reconocida unánimemente y de modo reiterado a nivel universal, lo que legitima, sin duda, el predicamento de su valor contextual en el ámbito del artículo 3.2 MC OCDE. Los Comentarios no poseen fuerza vinculante, sin embargo, pueden tener auténtica virtualidad jurídica si penetran en el ordenamiento nacional por la vía de las decisiones administrativas y jurisprudenciales.
6. Si bien la doctrina internacional trata de distinguir sobre los efectos de los Comentarios al MC OCDE en relación con CDI celebrados entre Estados miembros y los celebrados entre estos y terceros Estados, nos parece que la fuerza interpretativa de los Comentarios, según pretende la OCDE, alcanza más allá de los Estados miembros y que éstos tienen efectos –aunque menores– también sobre CDI celebrados entre Estados miembros y no miembros y entre Estados no miembros entre sí. Ello ocurrirá cuando el CDI haya adoptado el tenor literal del artículo del MC sin introducir modificación alguna o cuando su formulación permita una interpretación acorde con éste.
7. La interpretación de los CDI que siguen el MC OCDE debe hacerse conforme al MC y sus Comentarios vigentes en el momento en que se negoció. Es decir, debe rechazarse la aplicación dinámica o retroactiva de los Comentarios. Debe acudirse a la versión de los Comentarios en vigor en el momento de celebración del CDI y no a los cambios posteriores, ya que hay que rechazar cualquier forma de interpretación a contrario conforme a la cual un cambio en un artículo del CM o en los Comentarios implica necesariamente consecuencias diferentes de las que resultan de la redacción anterior aceptada por los Estados contratantes en un CDI. A no ser que la modificación pudiera considerarse, indubitadamente, como aclaratoria, sin efectos sustantivo alguno, en cuyo caso la nueva versión de los Comentarios podrá utilizarse en la interpretación de los CDI anteriores.

La situación de nuestro ordenamiento tributario, tradicionalmente deficitario en cuestiones de tributación internacional, produce un resultado no deseado. La solución a los problemas anteriores requiere un mayor cuidado de la Administración, pero sobre todo de los jueces y Tribunales en la interpretación y aplicación de los CDI. Doctrinas como la del Tribunal Supremo sobre el valor de los Comentarios como interpretación auténtica y su fuerza vinculante sobre la Administración ayudan poco. Con ello, el Tribunal Supremo español está ayudando a dotar de efectos jurídicos vinculantes al *soft law* de la OCDE, es decir, está transformando el mismo en *hard law*.

Por último, en este proceso de mejora, proponemos que los CDI previeran que los Estados contratantes se comuniquen mutuamente no sólo las modificaciones de su Derecho Fiscal sino tam-

bién «*todas las publicaciones oficiales relativas a la aplicación del Convenio, comprendidos los decretos, las órdenes ejecutorias, ordenanzas o resoluciones judiciales*» (conforme al art. 2 MC de EE.UU.). El otro Estado contratante debería estar obligado a permitir el acceso de esos documentos a sus Tribunales y a las personas interesadas, procediendo a su traducción en caso necesario. Para facilitar la solución de los problemas, la OCDE debería encargarse de publicar en cada ocasión, y llevar al día, las resoluciones de los Tribunales sobre los CDI de todos los Estados, en su lengua original y en una o varias lenguas en uso en el mundo. Adicionalmente, algunos autores proponen, para aumentar la seguridad jurídica, la publicación de un Memorando sobre cada CDI que ayude al intérprete a conocer en cada momento qué MC OCDE utilizaron los negociadores del CDI, la elaboración de un MC español actualizado periódicamente que ayude a conocer el punto de partida de la Administración y los negociadores de un CDI y la inclusión en cada concreto CDI de una explícita cláusula en la que se puntualizara el importante valor hermenéutico de los Comentarios, hoy innegable, dotando, al mismo tiempo, de mayor seguridad jurídica a la actividad del intérprete.

BIBLIOGRAFÍA

- AMATUCCI, A. [1984]: «La aplicación analógica de la norma de Derecho Financiero», en *Hacienda Pública Española*, núm. 86, págs. 299-234.
- ARESPACOHAGA, J. DE [1998]: *Planificación Fiscal Internacional*; segunda edición, Editorial Marcial Pons.
- AULT, H. [1993]: «The role of the OCDE commentaries in the interpretation of tax treaties», en *Essays on International Taxation*, de la serie: On International Taxation, núm.15, dirigida por: Kluwer Law and Taxation Publishers.
- AVERY JONES, J.F. [1984]: «The interpretation of Tax Treaties with particular reference to article 3(2) of the OCDE Model», en *British Tax Review*.
- [1986]: «Interpretation of tax treaties», en *Bulletin for International Fiscal Documentation*, núm.2.
- BAENA AGUILAR, A. [1996]: «Editorial», en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 242, págs. 895-911.
- [1997]: «Editorial», en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 245.
- BARNADAS MOLINS, F. [1997]: *Tributación de no Residentes y Fiscalidad Internacional*, segunda edición, Ediciones Gestión 2000, Barcelona.
- BORRÁS RODRÍGUEZ, A. [1974]: *La doble imposición: problemas jurídico internacionales*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- [1980]: «Los Convenios para evitar la doble imposición desde el punto de vista de la teoría general de los tratados internacionales», en *Estudios de doble imposición internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- BÜHLER, O. [1960]: «El Derecho Internacional Tributario en el sistema de Derecho Internacional», en *RDF y HP*, núm. 38.
- [1968]: *Principios de Derecho Internacional Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid.

- CALDERÓN CARRERO y CAAMAÑO ANIDO [1997]: *La doble imposición internacional en los Convenios de doble imposición y en la Unión Europea*, Aranzadi.
- CALDERÓN CARRERO, J.M. [1994]: «Algunas reflexiones en torno a los problemas de interpretación y calificación que plantea la aplicación de los Convenios de doble imposición internacional: análisis a la luz del nuevo Modelo de Convenio OCDE 1992», en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* núm. 229.
- [1997]: *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*, Mc Graw Hill, Madrid.
- CASERO BARRÓN, R. [1996]: «Modificaciones del Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición y de sus Comentarios», en *Carta Tributaria*, núm. 242.
- [1998]: «La interpretación en Derecho español de los Tratados internacionales para evitar la doble imposición. El papel del Consejo de Estado. Propuesta revitalizante o regeneracionista». *Carta Tributaria*, núms. 288 y 289.
- DOMÍNGUEZ GARCÍA, J.L., DUTILH CARVAJAL, J.M., JUAN PEÑALOSA J.L. De, PÉREZ LUQUE, M.L., RAVENTÓS CALVO, S., RECHA DABÁN, C., SÁNCHEZ AYUSO, I. [1998-1999-2000]: *Fiscalidad Internacional. Convenios de Doble Imposición. Doctrina y Jurisprudencia de los Tribunales Españoles*; Aranzadi.
- EDUARDES-KER, M.: [1995]: «Tax Treaty Interpretation», *The International Tax Treaties Services*, Alfa Print, Dublín.
- FARRE ESPAÑOL, J.M. [1994]: «La doble imposición. Modelo OCDE 1992», Ed. Einia, Barcelona.
- FUSTER GÓMEZ, M. [2001]: *La doble imposición internacional en las inversiones directas en el exterior de empresas española*, Marcial Pons.
- GONZÁLEZ POVEDA, V. [1994]: «Tratados y Convenios Internacionales en materia tributaria», *CISS*, Valencia.
- LANG, M. [1997]: «Later Commentaries of the OECD Committee on Fiscal Affairs, not to affect the interpretation of previously concluded tax treaties», en *Intertax*, núm.1.
- [2002]: «How significant are the amendments of the OCDE Commentary adopted after de conclusion of a Tax Treaty?» en *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, vol. 1.
- MARTÍN JIMÉNEZ ADOLFO, J. [2003]: «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, noviembre.
- [2004]: «The 2003 Revision of the OECD Commentaries on the Improper Use of Tax Treaties: A case for the declining effect of the OECD Commentaries?», junio, en *Bulletin for international Fiscal Documentation*, vol. 58, núm. 1
- MEDINA CEPERO [2001]: *Los Convenios para evitar la doble imposición. Anotados y comentados conforme a la legislación y la jurisprudencia más reciente*, Trivium.
- Model Tax Convention Attribution: of Income To Permanent Establishment. Informe OCDE, 1994.
- Model Tax Convention on income and on capital; OCDE, 1992.
- Model Tax Convention: four related studies; OCDE, 1992.
- REMIRO BROTONS, A. [1987]: *Derecho Internacional Público. Derecho de los Tratados*, Tecnos, Madrid.
- ROSEMBUJ TULLIO [1998]: *Fiscalidad internacional*, Marcial Pons.
- RIBES RIBES, A. [2003]: «Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpetación, procedimiento amistoso y arbitraje», Tomo 5, Edersa, Madrid.

- RAVENTÓS, S.; BAENA AGUILAR, Á.; PÉREZ-LUQUE, M.^a L.; DE JUAN, J.L.; RODRÍGUEZ, J.F.; DOMÍNGUEZ GARCÍA, J. L.; CALDERÓN CARRERO, J.M. [2000]: *Fiscalidad Internacional. Convenios de Doble Imposición. Doctrina y Jurisprudencia de los Tribunales Españoles (Año 1996-1997)*, Aranzadi.
- SAINZ DE BUJANDA, F. [1960]: «La interpretación en Derecho español de los Tratados internacionales para evitar la doble imposición», núm. 38, en *RDF y HP*.
- SOPENA GIL, J. [1994]: «La Interpretación de los Convenios de doble Imposición Internacional: el Congreso de la IFA de 1993», Civitas, en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 84.
- SOLER ROCH, M.T. (Dir.); SERRANO ANTÓN, F. (Dir.); ALMUDÍ CID, J.M.; CALDERÓN CARRERO, M.; CHICO DE LA CÁMARA, P.; GARCÍA PRATS, F.A.; HERRERA MOLINA, P.M.; MARTÍN FERNÁNDEZ, J.; MARTÍN JIMÉNEZ, A.J. y RUIBAL PEREIRA, L.M. [2002]: *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los Convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el derecho comunitario*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- SERRANO ANTÓN, F. [2001]: «Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional: historia, tipos, fines, estructura y aplicación», en *Fiscalidad internacional*, CEF, Madrid.
- [2003]: «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 sobre la tributación de los servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las partnerships», *Crónica Tributaria*, núm. 106, agosto.
- TOVILLAS MORÁN, J.M. [1996]: *Estudio del Modelo de Convenio sobre renta y patrimonio de la OCDE de 1992*, Marcial Pons.
- UCKMAR, V. [1994]: «I trattati internazionali in materia tributaria», en *Il diritto tributario e le sue fonti, de la serie: Trattato de Diritto Tributario*, vol. I, Tomo II, dirigida por: A. AMATUCCI, E. GONZÁLEZ GARCÍA y W. SCHICK, CEDAM, Padova.
- [1996]: «Le convenzione contro le doppie imposizioni con riguardo all' America Latina», en *Diritto e pratica tributaria*, vol. LXVII, 1 II , parte I-2.
- VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A. [2003]: «Cánones del software: interpretación de los Convenios de doble imposición», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. LIII/267.
- VAN RAAD, K. [1996]: «Interpretation and Application of tax treaties by Tax Courts», en *European Taxation*, núm.1.
- VOGEL, K. y PROKISCH, R.: «Interpretation of double tax conventions», *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. LXXVIII, kluwer: Deventer.
- VOGEL, K. [1993]: «Commentary to the article 3», en *On double Taxation Conventions*.
- [1996]: *United States Income Tax Treaties*, Kluwer Law International.
 - [1997]: *Double taxation Conventions*, Kluwer Law International, The Netherlands.
 - [1999]: «The influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation», en *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 54, núm.12.
 - [2000]: «Tax Treaty News», en *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 54, núm. 3.
- WATTEL y MARRES [2003]: «The legal status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties», en *European Taxation*, vol. 43.
- XAVIER, A. [1993]: «El problema de las calificaciones en derecho tributario internacional», en *RDF y HP*, núms. 225-226.