



Julio André Panta Trelles<sup>(\*)</sup>

# **Análisis de la interpretación de los convenios para evitar la doble imposición internacional<sup>(\*\*)</sup>**

## ***Analysis of the interpretation of conventions to avoid double international taxation***

**Resumen:** La doble o múltiple imposición es un fenómeno tributario que se presenta cuando dos o más países consideran que les pertenece el derecho de gravar una determinada ganancia. Este fenómeno se da por satisfacer las necesidades públicas de los Estados pero muchas veces estos cobros pueden traer complicaciones a los inversionistas; que al momento de decidir ingresar a un nuevo mercado lo primero que analizan son sus leyes tributarias para ver si existen estas dobles imposiciones. Por ello el medio más eficaz que tienen los Estados es la celebración de Acuerdos o Convenios que regulen la colaboración entre las Administraciones. El presente artículo en base del Convenio Modelo de la OCDE analiza las herramientas que tienen los Estados para contrarrestar la doble imposición.

**Palabras clave:** Doble imposición - Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico - Convención de Viena - Estado contratante

**Abstract:** Double or multiple imposition is a tax phenomenon that occurs when two or more countries consider that they have the right to tax a given income. This phenomenon occurs to satisfy the public needs of States but often these charges can result in complications for investors, who, when deciding to enter a new market, first analyze tax laws to check if these double taxations exist. The most efficient solution for this problem is the signing of agreements or conventions which regulate collaboration among administrations. This article uses the OCDE Model Convention as a basis to analyze the tools that States have available to avoid double taxation.

**Keywords:** Double taxation - Organization for Economic Cooperation and Development - Vienna Convention - Contracting State

---

(\*) Estudiante de la Facultad de Derecho de la Universidad de Piura.

(\*\*) Artículo ganador del Concurso de Derecho Tributario coorganizado por Ernst & Young y la Asociación Civil IUS ET VERITAS en octubre de 2012.

## **Análisis de la interpretación de los convenios para evitar la doble imposición internacional** *Analysis of the interpretation of conventions to avoid double international taxation*

Hoy en día, el satisfacer las necesidades públicas es la finalidad fundamental de un Estado, y para poder hacerlo se requiere contar con ingresos económicos. La principal fuente de los Estados para obtener dichos ingresos es la cobranza de tributos a personas y empresas nacionales o extranjeras que realizan sus actividades dentro de su territorio o que residen en él. Estos impuestos se aplicarán a las personas y empresas en relación con los ingresos o utilidades que obtengan, el patrimonio o la propiedad que posean, o sobre los consumos que efectúen. Los impuestos por su naturaleza son de aplicación general por tanto afectan a nacionales como a extranjeros que vierten o realicen sus actividades en el país. El inversionista extranjero para dedicarse a invertir en un país, usualmente toma en consideración una serie de aspectos de diversa índole como políticos, sociales, laborales y económicos, siendo la tributación existente una materia de especial cuidado pues, está estrechamente vinculada con la rentabilidad del proyecto. Sin embargo, no basta el examen de la legislación tributaria del país en el que se va a invertir sino también la del país de procedencia del inversionista. En efecto, es frecuente que las utilidades, dividendos, intereses, regalías u otro tipo de renta o beneficio no sólo sean gravados por el país en el que se ha hecho la inversión, sino también, por el país en el que el inversionista radica o es nacional, con lo cual puede producirse una doble tributación y en muchos casos, hacer inviable el proyecto. Este fenómeno es conocido como “doble imposición internacional”.

El medio más eficaz que tienen los Estados para enfrentar y resolver los casos de doble imposición internacional, es la celebración de Acuerdos o Convenios que contemplen los mecanismos para que se dé la colaboración entre las Administraciones y las reglas que usarán para evitar la indeseada doble imposición. La celebración de estos Convenios genera la ventaja de tener una mayor inversión extranjera y consecuentemente, una mayor tributación.

Ahora bien, un punto relevante en el estudio de estos Convenios para evitar la Doble Imposición (en adelante, “CDI”) es lo relativo a su interpretación, pues no sólo supone determinar el sentido de una norma, sino, que entran en juego en su aplicación dos tipos de normas: las normas propias del Derecho Internacional tras la integración de éstas en los ordenamientos jurídicos de los Estados, y las normas internas, lo que plantea el problema de su articulación. Teniendo en cuenta la naturaleza de los convenios o tratados, negocio

jurídico bilateral o multilateral, lo referido a la interpretación ha de tener en cuenta la voluntad acorde de las partes contratantes, lo que en muchas ocasiones no resultará fácil al entrar en juego los intereses recaudatorios de cada uno de los Estados implicados. La doctrina tradicional ha considerado una especial necesidad de interpretar estos convenios empleando las reglas internacionales de interpretación de los tratados, esto es, las contenidas en los artículos 31, 32 y 33 de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados de 1969. Si bien estos criterios son susceptibles de aplicación a estos convenios, específicamente al modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), en base a que constituyen una especie del más amplio género de los tratados internacionales, su eficacia en algunos casos resulta insuficiente y limitada al objeto de resolver los conflictos relativos a la interpretación de aquéllos.

En este orden de ideas, la interpretación de los CDI en la práctica de los Estados contratantes revela, que los órganos de cada Estado aplican los principios internacionales de interpretación codificados en la Convención de Viena con distinta intensidad. Pues, mientras unos países prestan mayor importancia al texto, otros, por el contrario, se inclinan por una aproximación subjetiva o por un examen objetivo, valorando de una manera distinta los elementos a tener en cuenta en toda actividad hermenéutica.

Tomando como consideración los datos anteriormente expuestos, no es extraño que numerosos especialistas de la materia hayan reclamado la necesidad de establecer unos criterios uniformes y homogéneos de carácter específico a fin de interpretar los CDI de forma armónica. Con todo esto, lo cierto es que en la actualidad la Convención de Viena permanece como cuerpo técnicamente aplicable a los tratados en materia tributaria, constituyendo un exponente de ello el hecho de su efectiva



## Julio André Panta Trelles

utilización por parte de los tribunales para la interpretación de aquellos.

En el presente trabajo materia de estudio, abarcaré brevemente el tema referido a los CDI, basándome específicamente en el Convenio Modelo de la OCDE, como el medio más eficaz que tienen los Estados para enfrentar y resolver los casos de doble imposición internacional, dándole un mayor tratamiento a la cuestión interpretativa de los mismos tomando como referencia la antes citada Convención de Viena, tratando así de contribuir, en la medida de lo posible, a la constante evolución en el que se encuentra inmerso este tema.

### 1. La doble imposición internacional

#### 1.1. Definición

La doble o múltiple tributación es un fenómeno tributario que se presenta cuando dos o más países consideran que les pertenece el derecho de gravar una determinada ganancia, es decir, cuando una misma persona se halla obligada al pago del mismo impuesto por la legislación de dos Estados diferentes.

La doble o múltiple tributación se presenta cuando dos o más países consideran que tienen jurisdicción tributaria sobre determinada renta, lo cual implica que les correspondería gravarla. Esto ocasiona lo que se conoce como conflictos de jurisdicción, en efecto, una misma ganancia puede resultar alcanzada por el poder impositivo de más de un Estado<sup>(1)</sup>. La doble imposición se puede definir tanto de un punto de vista jurídico, entendida como el resultado de la aplicación de impuestos similares, en dos, o más, Estados, a un mismo contribuyente respecto de la misma materia imponible y por el mismo período de tiempo; como de un punto de vista económico, entendiéndola como la imposición de una misma renta en manos de personas diferentes.

Ahora bien, una vez definida la cuestión, para que sea posible hablar de una doble imposición internacional es necesario la concurrencia de tres elementos determinantes: (i) la identidad

o similitud del gravamen, es decir, cuando existan dos o más impuestos exigidos por dos o más Estados en que sean idénticos o similares los hechos imposables, por lo que se requiere coincidencia en el presupuesto de hecho que hace nacer la obligación tributaria; (ii) identidad de período o temporalidad del hecho imponible de los gravámenes impuestos por dos o más Estados; y la identidad de sujeto pasivo, contribuyente, sobre quien recae el tributo. Sobre este último punto, para que haya doble imposición internacional se debe estar en presencia de un mismo sistema jurídico, no obstante, puede ser que en virtud de los disímiles tratamientos tributarios recaiga el impuesto sobre sujetos diferentes pero que en definitiva sean los mismos destinatarios finales de las rentas o propietarios del patrimonio gravado por dos o más Estados. Tal es el caso de los diferentes regímenes con que tratan las soberanías fiscales a las sociedades de personas o las sociedades irregulares<sup>(2)</sup>.

Así pues, en virtud de una inversión internacional, el inversionista se hace contribuyente tanto del sistema fiscal de su país de origen, como del sistema impositivo del país en el que invierte. En este sentido, la figura de doble tributación a que es sometida una empresa, surge cuando su ingreso es gravado tanto en el país receptor de la inversión como en el de su domicilio, o cuando las actividades de un mismo negocio se consideran realizadas en territorios diferentes.

#### 1.2. Causas y efectos

Las causas que producen este fenómeno tributario se deben principalmente a los diferentes criterios de vinculación o conexión

(1) Cfr. VILLAGRA CAYAMANA, Renée. *Manual*. En: AUTORES VARIOS. *CDIs convenios para evitar doble imposición tributaria*. Lima: Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano, 2008; p. 21.

(2) Cfr. SOL GIL, Jesús. *Alcance general, impuestos cubiertos y definiciones en los convenios de doble imposición*. En: GODOY FAJARDO, Juan Pablo (coord.). *Estudios de derecho internacional tributario. Los convenios de doble imposición*. Bogotá: Legis Editores, 2006; p. 69.

## **Análisis de la interpretación de los convenios para evitar la doble imposición internacional** *Analysis of the interpretation of conventions to avoid double international taxation*

que utilizan los Estados para someter a imposición a los sujetos pasivos, así como también influye el régimen legal por el que son regulados esos criterios de vinculación<sup>(3)</sup>. Se da también por la diferente interpretación sobre un mismo criterio, pues, si ambos Estados utilizan la sede de dirección efectiva como norma de conflicto y uno de ellos interpreta este término como el lugar donde se encuentra el director de más alto rango de la compañía, y el otro como el lugar donde se llevan a cabo las juntas de consejo. Uno de los efectos perjudiciales que trae consigo esta doble imposición, es el obstáculo que pone para el comercio internacional, pues encarece las inversiones extranjeras, de ahí que los Estados tiendan a la neutralidad fiscal e intenten eliminar la doble tributación internacional mediante la aprobación de convenios o tratados. Las empresas que realizan sus operaciones en diferentes países, llamadas también multinacionales, son aquéllas que están más expuestas a sufrir los efectos negativos de la doble imposición, es por eso que para desarrollar una buena operación de inversión en el exterior, es necesario que el inversionista conozca las alternativas que le permitan minimizar la carga tributaria, o al menos, diferir en el tiempo el pago de impuestos. Normalmente, es importante tener en cuenta si el país donde se va a realizar la inversión es políticamente estable, si tiene un buen sistema financiero y un buen número de convenios para evitar la doble imposición, en especial con el país donde el inversionista mantiene su residencia. De esta forma, el contribuyente puede planificarse la mejor forma de repatriar beneficios.

Los efectos de la doble imposición son muy conocidos para el desarrollo de los intercambios de bienes y servicios, y los movimientos de capitales, tecnologías y personas que apenas resulta necesario insistir en la importancia que tiene la eliminación del obstáculo que la doble imposición supone para la expansión de las relaciones económicas entre los distintos países<sup>(4)</sup>.

Ahora bien, ante este problema de nivel internacional, la mejor forma que han utilizado los Estados para enfrentar, resolver y eliminar los efectos nocivos que trae consigo el fenómeno de la doble imposición es la celebración de acuerdos o

convenios para regular tal situación. Estos convenios pueden ser celebrados entre dos o más países y respecto de diferentes tributos como por ejemplo, el impuesto a la renta o al patrimonio. Estos mecanismos internacionales contemplan no sólo las reglas que usarán para evitar la doble imposición sino también los mecanismos para que se dé la colaboración entre las Administraciones tributarias a fin de detectar casos de evasión fiscal.

## **2. Convenios para evitar la doble imposición**

### **2.1. Definición**

Los convenios para evitar la doble imposición, son aquellos acuerdos internacionales, que pueden ser celebrados de forma bilateral o multilateral, mediante los cuales se acuerdan mecanismos de compensación tributaria para evitar o contrarrestar el fenómeno de la doble tributación internacional. Estos convenios tienen como tarea o papel primordial, buscar y adoptar criterios uniformes de tributación de tal forma que se evite la interferencia de diversas facultades impositivas entre los países que celebran dicho convenio y por ende el fenómeno de la doble imposición internacional. Sol Gil considera que los CDI tienen como objeto instrumentar medidas bilaterales para delimitar la potestad tributaria de los Estados signatarios, lo cual se realiza a través de un reparto concertado de materias imponibles entre dos países, o más cuando se trata de un convenio multilateral, estableciéndose el derecho exclusivo a la tributación de determinadas rentas o patrimonio a uno de los Estados y en forma compartida en otros casos<sup>(5)</sup>. Los CDI constituyen un instrumento internacional por el cual los Estados firmantes, obligados acuerdan, renunciar a su jurisdicción

(3) *Íbidem*.

(4) Cfr. VILLAGRA CAYAMANA, Renée. *Óp. cit.*; p. 22.

(5) SOL GIL, Jesús. *Óp. cit.*; p. 80.



## Julio André Panta Trelles

tributaria sobre determinadas ganancias y deciden que sea sólo uno de los Estados el que cobre el impuesto o, realizar una imposición compartida, es decir, que sean ambos Estados los que graven a través del uso de tasas complementarias, otorgando por lo general, el derecho primigenio al gravamen al país de la fuente hasta un porcentaje determinado<sup>(6)</sup>.

### 2.2. Ventajas y desventajas de los convenios

Dentro del innumerable grupo de ventajas que trae consigo la celebración de un CDI, podemos considerar como las más importantes: el generar un ambiente favorable, seguro y atractivo para los inversionistas extranjeros; consolidan bilateral o multilateralmente un marco normativo predecible a los Estados firmantes del Convenio; son instrumentos que pueden usar las administraciones tributarias para enfrentar el fenómeno de la evasión fiscal internacional; mediante la celebración de estos Convenios, se establecen métodos para aliviar o neutralizar la doble imposición internacional, los cuales no pueden ser alterados para los Estados firmantes; incluyen también un procedimiento amistoso para la solución de controversias y el principio de la no discriminación, lo que otorga seguridad jurídica al inversionista respecto de la protección de sus legítimos intereses; y fortalecen la labor de fiscalización por parte de la Administración Tributaria<sup>(7)</sup>.

Una de las desventajas relevantes de la celebración de estos Convenios, es que necesariamente existe una renuncia parcial por parte de los Estados firmantes del dicho Convenio, a gravar en su totalidad determinado tipo de rentas. Sin embargo, el sacrificio fiscal dependerá sobre todo de la realidad tributaria por la que atraviesen dichos Estados.

### 2.3. Estructura de un Modelo de Convenio de Doble Imposición

En lo que respecta a la estructura de un CDI, específicamente el Modelo de Convenio de la OCDE, que en gran medida es seguido también por el Modelo de la ONU, comienza primero con una descripción general de su ámbito de aplicación y con la definición de algunos términos y expresiones; seguidamente establece la forma en la que se ha de distribuir

la potestad tributaria entre los Estados contratantes por todos los tipos de renta posibles, entre los cuales se encuentran los rendimientos inmobiliarios, beneficios empresariales, dividendos, intereses, ganancias de capital, rentas de artistas y deportistas, etc. Posteriormente se ofrecerán unos mecanismos de eliminación de la doble imposición, que serán específicamente los métodos de exención e imputación. Y por último se establecerán disposiciones finales donde se regularán, entre otras cuestiones, el principio de no discriminación, el intercambio de información, el procedimiento amistoso, la entrada en vigor y la denuncia de CDI.

### 2.4. Métodos para evitar la doble imposición

Los métodos que han adoptado la gran mayoría de CDI para la eliminación del efecto nocivo de la doble imposición internacional son fundamentalmente dos:

#### 2.4.1. Método de Exención

En aplicación de este método, el Estado de residencia permite que no se incluyan las rentas obtenidas en el extranjero para ser gravadas. Con este sistema, la inversión realizada tributa sólo en el Estado donde se hace la inversión, razón por la cual resulta ser más ventajoso para el contribuyente. Alberto Xavier considera que el método de exención consiste en exceptuar del impuesto debido en el país de la residencia las rentas de fuente extranjera<sup>(8)</sup>. En el mismo sentido, para Plazas Vega este método consiste en que el país exportador de la inversión exime del impuesto sobre la renta al contribuyente en lo que atañe a los ingresos que perciba en el exterior, de manera tal que el país receptor es el titular del derecho a recaudar los impuestos

(6) VILLAGRA CAYAMANA, Renée. *Op. cit.*; pp. 22 y 23.

(7) *Ídem.*; p. 25.

(8) XAVIER, Alberto. *Derecho tributario internacional. Conceptos fundamentales*. Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2005; p. 397.

## **Análisis de la interpretación de los convenios para evitar la doble imposición internacional** *Analysis of the interpretation of conventions to avoid double international taxation*

correspondientes de acuerdo con su legislación interna. Así mismo, considera que el régimen de este método puede ser: de exención completa o integral, sistema en el cual el Estado de residencia del inversionista se abstiene de someter a imposición los réditos que el mismo obtenga en el exterior y de considerarlos para los fines de determinación del tramo de alícuotas progresivas aplicable en su jurisdicción para las rentas de fuente nacional; o de exención con progresividad, sistema que si bien no grava las rentas de fuente extranjera si las considera como parte de la base de referencia para establecer la alícuota progresiva aplicable a las rentas de fuente nacional<sup>(9)</sup>.

### **2.4.2. Método de imputación**

Este método consiste en que el Estado de residencia somete a gravamen todas las rentas de la persona, incluidas las que obtiene en el extranjero, teniendo en cuenta los impuestos que el residente ha pagado en el país donde ha invertido, permitiéndole que se los deduzca o reste del impuesto a pagar en su país. Este método sólo elimina parcialmente la doble imposición, porque normalmente la deducción del impuesto pagado en el extranjero se permite sólo hasta el límite del impuesto que habría correspondido pagar de haberse realizado la inversión en el Estado de residencia. Alberto Xavier considera que en el método de la imputación, la renta de fuente extranjera no está exenta, de modo tal que en el Estado de la residencia tributa la renta global del contribuyente, sea cual fuere su origen. Es más, del monto del impuesto así obtenido se deduce (acredita) el impuesto pagado en el país de la fuente, desde que este impuesto sea de naturaleza equivalente al impuesto pagado en el país de la residencia<sup>(10)</sup>.

### **2.5. El procedimiento amistoso**

El Modelo de Convenio de la OCDE, establece un procedimiento amistoso para las implicancias que pueda traer consigo, el hecho que las medidas que han adoptado los Estados contratantes resulten contrarias a las disposiciones del Convenio. El procedimiento amistoso tiene carácter excepcional, está previsto para solucionar los conflictos

derivados de la aplicación, incorrecta, del Convenio, independientemente de los procedimientos de revisión previstos en los correspondientes órdenes internos de cada uno de los Estados contratantes<sup>(11)</sup>.

Las disposiciones contenidas en el Modelo de Convenio de la OCDE, en lo que respecta al procedimiento amistoso, establecen reglas para la eliminación en supuestos específicos de la imposición no conforme con un CDI. Si la imposición contraria al CDI es una consecuencia de una incorrecta aplicación del Convenio en los dos Estados, los contribuyentes afectados deberán acudir en un primer momento a un litigio en cada uno de los Estados. Si las autoridades competentes no han podido encontrar una solución satisfactoria a la reclamación hecha por el contribuyente, corresponde a aquéllas en un segundo momento llegar a un acuerdo amistoso que evite que la imposición se oponga al Convenio. Se faculta también a las autoridades competentes a resolver todas las vicisitudes resultantes de la interpretación o aplicación del convenio, y así como también les faculta para ponerse de acuerdo y dar solución a supuestos que no están previstos en el Convenio. Por último las autoridades competentes están autorizadas para comunicarse directamente entre ellas, es decir, para reunirse personalmente para darle solución a los problemas que han surgido respecto del Convenio.

### **2.6. El intercambio de información**

El intercambio de información es una forma esencialmente importante para la correcta aplicación de las disposiciones contenidas en

(9) PLAZAS VEGA, Mauricio. *Métodos para evitar la doble tributación internacional*. En: GODOY FAJARDO, Juan Pablo (coord.). *Óp. cit.*; p. 421.

(10) XAVIER, Alberto. *Óp. cit.*; p. 401.

(11) VILLAVARDE GÓMEZ, María Begoña. *Empresas asociadas (Principio at arm's length y precios de transferencia)*. En: GODOY FAJARDO, Juan Pablo (coord.). *Óp. cit.*; p. 283.



## Julio André Panta Trelles

el CDI o en el derecho interno de los Estados contratantes. Esta cláusula es aplicable a los impuestos de toda naturaleza o denominación exigibles por los Estados contratantes, subdivisiones políticas o entidades locales, siempre y cuando la imposición que es exigida no sea contraria al convenio. Se hace importante referencia al secreto de la información tributaria de los Estados contratantes, de modo que toda la información recibida o facilitada por el otro Estado se mantendrá en secreto y solamente podrá ser brindada a las autoridades competentes encargadas de la liquidación o recaudación de impuestos. Esta regla se extiende también a los tribunales y órganos administrativos.

Se establece también una serie de limitaciones a este intercambio de información, pues de ninguna manera se podrá interpretar esta cláusula como una obligación impuesta a los Estados contratantes a adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación interna, así como tampoco estarán obligadas a brindar información que no se puede obtener sobre la base de su propia legislación o con su práctica administrativa normal. Con esto, queda claro que un Estado nunca estará obligado a brindar información que revelen secretos comerciales, industriales o profesionales propias de cada Estado y en general todo tipo de información que sea contraria al orden público.

### 3. Interpretación de los convenios para evitar la doble imposición

#### 3.1. La interpretación de los Tratados Internacionales

El marco conceptual de la interpretación de los tratados internacionales, resulta mejor entendida si comenzamos primero por enumerar sus características. En este sentido, estamos ante una operación intelectual que tiene como finalidad comprender el tratado, precisar su sentido y determinar sus alcances. La interpretación posee una naturaleza declarativa, en la medida en que lo que pretende es enunciar lo que es y no lo que debería ser, sin estar llamada a revisar reglas o a cubrir lagunas. Se trata, en suma, de una operación compleja, en la que intervienen muchos factores, debiéndose recalcar sobre todo su carácter combinado, que tiende a la ponderación de diversos elementos interpretativos a tener en cuenta. Es importante precisar que la interpretación en general, constituye una tarea esencialmente jurídica y no política como han pretendido algunos Estados.

En este orden de ideas, la función interpretativa a la que nos venimos refiriendo, corresponde esencialmente a los Estados firmantes del CDI, constituyendo así una ardua labor de los Ministerios de Relaciones Exteriores. En principio, es preciso suponer que si el tratado es la expresión de la voluntad común de las partes que lo suscriben, éstos llegarán a un resultado similar en sus respectivas interpretaciones, sin embargo, la práctica internacional nos muestra que son extraordinariamente numerosas las controversias internacionales a causa de las divergencias interpretativas. Es por eso que el buen funcionamiento de las relaciones internacionales en todos los sentidos requiere que tales conflictos sean solucionados puesto que, de otra manera, esto repercutiría negativamente en la aplicación de las normas internacionales.

Ahora bien, es necesario determinar si existen o no métodos concretos al respecto, cuestión que ha dividido a la doctrina en dos grandes sectores, en función de la admisión o no de aquellos métodos con los tratados internacionales. Hay quienes mantienen no solo que la interpretación puede conducir a resultados diferentes, sino también que los resultados hermenéuticos cuyo empleo se pretende, adolecen de carácter contradictorio entre sí, por ejemplo, el método gramatical y el principio del efecto útil, añadiendo que se trata de simples procedimientos de orden lógico o de oportunidad, carácter éste que les resta cualquier virtualidad y valor jurídico. Frente a esta posición, los autores partidarios de la tesis contraria defienden que tales criterios son inherentes a todo sistema jurídico, máxime si se tiene en cuenta que el intérprete no puede proceder con absoluta libertad por la vía arbitraria de sustituir con su voluntad a la de los autores del acto, haciendo notar, además, que en la órbita internacional se contemplan ya expresamente un conjunto de reglas y principios diseñados de forma específica y

## **Análisis de la interpretación de los convenios para evitar la doble imposición internacional** *Analysis of the interpretation of conventions to avoid double international taxation*

cuya utilización de hecho en la vida cotidiana es cada vez más frecuente ( Cfr. artículos 31 a 33 de la Convención de Viena)<sup>(12)</sup>.

El objetivo principal que persigue todo acuerdo de carácter internacional, sobre todo, los CDI, nunca podrá ser alcanzado mediante interpretaciones unilaterales del tratado por parte de uno de los Estados contratantes, pues los efectos negativos que traería consigo una interpretación de tal carácter invalidarían por completo cualquiera de las pretensiones de las partes negociadoras del Convenio, privando a éste de toda posible virtualidad. En consecuencia, se hace evidente la necesidad de una interpretación bilateral y uniforme de las cláusulas convencionales de aquéllos. Sin embargo, esto no impide que puedan existir interpretaciones de carácter unilateral realizadas por cada uno de los Estados que suscriben el acuerdo. La interpretación unilateral, podría definirse como aquélla que es efectuada por un solo sujeto, generalmente por vía diplomática, con ocasión del planteamiento de cada problema<sup>(13)</sup>. Esto produciría de alguna manera una controversia internacional, originada por la existencia de interpretaciones concurrentes, en principio válidas, pero distintas que le impiden al tratado desplegar los efectos que le son propios. Este conflicto de interpretaciones deberá pues resolverse mediante el recurso a una tercera instancia, ya sea de naturaleza jurisdiccional o arbitral, cuya interpretación se impondrá sustituyendo a las emanadas de las partes contratantes. Resulta ineludible admitir la gran importancia práctica que puede tener este tipo de interpretación, puesto que aquí se establecerá el reconocimiento por uno de los Estados de sus obligaciones, que de ser aceptada implícita o expresamente por el otro u otros Estados contratantes, se convierte de manera automática en interpretación auténtica del mismo susceptible de surtir efectos *inter partes*, a no ser que alguno de los Estados pruebe que existió mala fe o demuestre que dicha interpretación no se ajusta a las normas de Derecho Internacional<sup>(14)</sup>.

En conclusión, la interpretación unilateral de los tratados, podrá ser utilizada única y exclusivamente cuando concuerde

con la interpretación realizada con el otro Estado que forma parte del acuerdo, puesto que sólo de esta forma queda garantizada la ausencia de conflictos hermenéuticos y en consecuencia, la aplicación uniforme del convenio internacional.

### **3.2. La interpretación de un CDI en cuanto tratado internacional**

Teniendo en cuenta la naturaleza dual de los CDI, que son tratados internacionales y, al mismo tiempo, forman parte del ordenamiento interno, la doctrina tradicional ha venido defendiendo la necesidad de interpretar estos convenios empleando las reglas internacionales de interpretación de los tratados, esto es, la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados. La gran pregunta es si, en la labor interpretativa de estos convenios, debe prevalecer su carácter de tratado internacional y si le son aplicables los criterios contenidos en la citada Convención, que incluye un conjunto de reglas generales (art. 31), una regla complementaria (art. 32) y una regla específica (art. 33)<sup>(15)</sup>.

La aplicabilidad de la Convención, como lo señala Díez de Velasco, está avalada por la mayoría de los países y por la Comisión de Derecho Internacional, órgano subsidiario de Naciones Unidas<sup>(16)</sup>. En contra de la aplicación de los criterios contenidos en los artículos 31, 32 y 33 de la Convención de Viena en la interpretación de los Convenios, se sitúan aquellos autores como Calderón Carrero, que entienden que las características específicas de los CDI requieren reglas especiales de interpretación que no coinciden propiamente

(12) Cfr. FERNÁNDEZ DE CASADEVANTE ROMANÍ, Carlos. *La interpretación de las normas internacionales*. Pamplona: Aranzadi Editorial, 1996; pp. 67 y siguientes.

(13) *Ídem.*; p. 57.

(14) *Ídem.*; pp. 57 y 58.

(15) GARCÍA NOVOA, César. *Interpretación de los convenios de doble imposición internacional*. En: GODOY FAJARDO, Juan Pablo (coord.). *Óp. cit.*; pp. 15 y 16.

(16) DÍEZ DE VELASCO, Manuel. *Instituciones de derecho internacional público*. 10ma. edición. Madrid: Tecnos, 1994; p. 189.



Julio André Panta Trelles

con las reglas habituales de interpretación de Derecho Internacional Público<sup>(17)</sup>.

Las afirmaciones de este autor se traducen en considerar prioritarias las reglas de interpretación contenidas en el Modelo de Convenio de la OCDE; en adelante, Modelo OCDE, frente a las disposiciones internas, e incluso frente a lo que se denomina “regla general de interpretación” contenida en la Convención de Viena. En concreto, estos autores niegan que las disposiciones de la Convención de Viena sean adecuadas para la interpretación de los CDI, haciendo énfasis en la improcedencia de la idea de contexto que se deduce del artículo 31 de la citada Convención. Lo anterior, por considerar que el contexto manejado por la Convención resulta demasiado amplio para ser adecuado a la interpretación de los convenios bilaterales contra la doble imposición. Sin embargo, una visión abierta del papel de las reglas generales de interpretación haría más fácil encontrar interpretaciones más adecuadas, ya que, el contexto dentro del propio Modelo OCDE no es suficiente para dar claridad a dicho concepto.

A nuestro parecer, coincidiendo con García Novoa, no existe una razón jurídica para excluir totalmente la utilidad de los preceptos de la Convención de Viena para interpretar un CDI, pues finalmente, son tratados internacionales, y como tales, los criterios generales de interpretación de los tratados internacionales deben serle aplicables. La Convención de Viena es un tratado sobre los tratados al que hay que atribuirle por lo menos la misma obligatoriedad que se reconoce a un CDI. Obligatoriedad que difícilmente puede dársele al Modelo OCDE como *soft law*, representativo de un número muy reducido de Estados. Prestarle mucha importancia al artículo 3 del Modelo OCDE como supuesto avalista de una interpretación uniforme de los CDI sería darle al *soft law* una relevancia inadecuada que desnaturaliza el carácter y la jerarquía de las fuentes del Derecho Internacional y el Derecho tributario, como lo es la Convención de Viena<sup>(18)</sup>. Por todo lo dicho hasta aquí, consideramos que no se es viable defender al Modelo OCDE como único instrumento de interpretación, sino que deben considerarse también todas aquellas herramientas contenidas en la Convención de Viena.

### 3.3. Reglas generales de interpretación de los tratados internacionales

Como se dijo anteriormente, al ser un CDI, un tratado internacional, le resulta aplicable la Parte III de la Convención de Viena, titulada “Observancia, aplicación e interpretación de los tratados” y, concretamente la Sección III, bajo la rúbrica “Interpretación de los tratados” que dedica los artículos 31, 32 y 33 al desarrollo de la actividad hermenéutica en el plano convencional internacional. La codificación de estos criterios aplicables, constituye sin duda, un intento de delimitar jurídicamente un proceso ampliamente dependiente de la autonomía de la voluntad del Estado.

Es interesante el carácter de sistema integrado que presentan los artículos anteriormente citados, pues la correcta interpretación de un tratado será la que se efectúe mediante la valoración conjunta de todos y cada uno de los elementos concurrentes a los que las reglas de los preceptos mencionados atribuyan un peso interpretativo específico. Es así que se habla de la interpretación de los artículos 31 a 33 de la Convención como una operación combinada de distintos elementos interpretativos en el seno de un proceso unitario. Por otro lado, es necesario hacer notar que, estos criterios interpretativos no suponen una lista cerrada de reglas hermenéuticas existentes en materia de tratados internacionales, pues existen principios y técnicas interpretativas no contempladas en la Convención de Viena, pero de efectiva y real aplicación en la práctica internacional.

Situados ya en este punto, desarrollaremos lo dispuesto en los artículos 31, 32 y 33 de la Convención de Viena. En términos generales, el artículo 31 de la Convención establece lo

(17) CALDERÓN CARRERO, José Manuel. *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*. Coruña: Fundación Pedro Barrié de la Maza, 2004; p. 171.

(18) GARCÍA NOVOA, César. *Op. cit.*; pp. 16 y 17.

## **Análisis de la interpretación de los convenios para evitar la doble imposición internacional** *Analysis of the interpretation of conventions to avoid double international taxation*

que se podría denominar la regla general o punto de partida de la actuación hermenéutica, y lo que dispone, el artículo 32, por su parte, prevé expresamente medios complementarios de interpretación, y finalmente el artículo 33 aborda una cuestión puntual, y no por ello menos importante, relativa a la interpretación de los tratados autenticados en varias lenguas, señalando los cauces idóneos a seguir en tan específico supuesto.

### **3.4. Artículo 31 de la Convención de Viena: La regla general de interpretación**

3.4.1. El artículo 31.1: Principio de buena fe y primacía del texto. Bajo el nombre de “Regla general de interpretación”, el primer apartado del artículo 31, establece 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”. De la redacción de este precepto se infiere claramente que se le atribuye un carácter preponderante al texto del tratado por constituir uno de los más importantes criterios que sirve en la práctica de las exigencias interpretativas de los Estados. Resulta ser el más importante puesto que es el mismo texto del tratado el que contiene la manifestación auténtica de la interpretación de las partes, pues desde el momento en que las partes están de acuerdo sobre su alcance, tiene una existencia independiente de la voluntad de aquellas.

La exigencia de interpretar los tratados de acuerdo con la buena fe supone otorgar preferencia a la interpretación que mejor se adecúe al cumplimiento de las obligaciones objeto del tratado y cumplir el contenido de los tratados de acuerdo con una exigencia de equilibrio de intereses entre los firmantes. El principio de buena fe aparece como un parámetro cuya presencia resulta imprescindible a lo largo de todo el tratado, pero de una manera especial en la interpretación del mismo e incluso en la etapa de ejecución de lo convenido.

Esta exigencia de respeto del principio de buena fe en la interpretación de los tratados, aparece también en el artículo 26 de la Convención, cuando se dice que “todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe”.

Con esta afirmación, se aprecia que la buena fe constituye el fundamento mismo de las obligaciones de Derecho Internacional. En su vertiente objetiva, este principio se concreta en un modelo de conducta con el que se trata de regular un determinado supuesto de hecho, y cuando este supuesto es una relación bilateral como un tratado internacional, la buena fe se traduce en una determinada forma de entender la regla general *pacta sunt servanda*<sup>(19)</sup>. La esencia del método hermenéutico a partir del texto radica en concebir los términos empleados en la redacción del tratado en su sentido ordinario y normal, precisando que ese sentido ha de buscarse no en abstracto, sino en el contexto en el que aquellos se emplean y, aun más, en el contexto del tratado como un todo, es decir, a la luz de su objeto y fin.

Gran importancia tiene sin duda, la referencia que hace el artículo 31.1, según el cual todos los preceptos contenidos en cualquier tratado internacional se deberán interpretar “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”. García Novoa señala que el artículo 31.1 de la Convención de Viena al mencionar el “sentido corriente que haya de atribuirse a los términos”, es la regla del sentido claro, que viene a significar que no está permitido interpretar aquello que no necesita interpretación, aunque la expresión encierra una petición de principio, pues es evidente que la claridad de la interpretación no es el punto de partida sino el resultado de la interpretación. A ello hay que unir la exclusión de aquellas interpretaciones que deriven en resultados irrazonables y absurdas, en cuyo caso se abre la posibilidad de aplicar el artículo 32 de la propia Convención de Viena<sup>(20)</sup>.

(19) GARCÍA NOVOA, César. *Óp. cit.*; p. 19.

(20) *Idem.*; p. 21.



## Julio André Panta Trelles

Es claro que la intención de la Convención, en materia de interpretación de los tratados, es optar por una interpretación que tenga en cuenta necesariamente el objeto y fin del acuerdo, es decir, trata de priorizar una interpretación finalista y teleológica que excluya una visión literal. Específicamente, la interpretación de un CDI ha de realizarse siempre atendiendo su finalidad, que es esencialmente evitar los conflictos jurídicos impositivos y los efectos nocivos de la doble imposición internacional que afectan el intercambio comercial, la internalización de la economía, y la libre competencia<sup>(21)</sup>.

### 3.4.2. El artículo 31.2: La delimitación del “contexto”.

Con la finalidad de guiar al intérprete en la labor de vislumbrar el significado del texto del tratado, la Convención de Viena establece dos grupos de elementos distintos, intrínsecos y extrínsecos al tratado. Este apartado aloja un primer grupo de factores, en el que se reúnen el propio texto del tratado, incluido su preámbulo y anexos, y el resto de elementos que conforman el contexto del mismo, de un lado los acuerdos que se refieran al tratado y que hayan sido adoptados por los Estados partes con motivo de la celebración de aquél, y de otro lado, todo instrumento formulado por una o más partes con ocasión de la suscripción del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado<sup>(22)</sup>. Resulta llamativa la preocupación por precisar los términos en que debe entenderse en contexto de un tratado a afectos hermenéuticos.

La inclusión del preámbulo y sus anexos de un tratado en su contexto, constituye hoy en día una práctica generalmente admitida en el Derecho internacional, pues el preámbulo es parte integrante del tratado y a menudo enuncia cual es el fin y el objeto de aquél, y contiene también en ocasiones, reglas esenciales que determinan la posición del convenio en el marco del ordenamiento internacional. Mayores problemas suscitan los otros documentos relacionados con el tratado y que se integran en su contexto, pues tanto los acuerdos a los que se han llegado con razón del mismo como las

manifestaciones unilaterales aceptadas por los demás Estados contratantes pueden acogerse como parte del mismo, bien por encontrarnos, en el primer caso, ante uno de los elementos en que la voluntad común de los negociadores quedo plasmada o, en el segundo supuesto, porque el requisito de la admisión por las otras partes le imprime el carácter contractual y auténtico requerido. Para García Novoa, el artículo 31.2 de la Convención de Viena se refiere a “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”. Se trataría de declaraciones que uno o más Estados hacen oficialmente en el momento de la conclusión del tratado y que los Estados contratantes declaran, a su vez, aceptar, como instrumentos diplomáticos conexos. Ello incluiría, por ejemplo, las diversas notas explicativas emitidas por los órganos de los respectivos Estados contratantes<sup>(23)</sup>.

Resulta de gran utilidad para los que realizan la labor hermenéutica, el hecho de que el tratado contenga definiciones, terminología, expresiones utilizadas, etc., que modelen el lenguaje empleado, dando la posibilidad con ello de reflejar mejor la intención común de las partes. No hay duda que tales formulas hacen más preciso el tratado y contribuyen así a la seguridad de las relaciones convencionales, evitando así probables problemas de interpretación. La diferencia fundamental entre los dos preceptos recogidos en el artículo 31.2, estriba en que mientras los primeros presentan un alcance más general, donde se encuentran toda clase de acuerdos relativos al tratado

(21) SOL GIL, Jesús. *Óp. cit.*; p. 80.

(22) El tenor literal del artículo 31.2 señala que: “Para los efectos de interpretación, 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 de 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”.

(23) GARCÍA NOVOA, César. *Óp. cit.*; p. 24.

## **Análisis de la interpretación de los convenios para evitar la doble imposición internacional** *Analysis of the interpretation of conventions to avoid double international taxation*

y celebrados entre todas las partes, los segundos, por el contrario, aluden a aquellos actos jurídicos internacionales de carácter unilateral cuya eficacia se condiciona a que obtengan la aceptación de los demás Estados partes en el tratado.

Ahora bien, es preciso indicar que esa afirmación de que ambas clases de documentos forman parte del contexto no significa que, indefectiblemente, se integren en el tratado mismo, pues tal incorporación sólo se dará cuando puede establecerse que ésa es la intención de los Estados contratantes. La finalidad de la regulación de este precepto es la de que estas categorías de documentos no se consideren una simple prueba a la cual se debe recurrir para resolver una ambigüedad u oscuridad, sino más bien que se consideren como parte del contexto al que se puede recurrir en orden a interpretar el sentido corriente de los términos del tratado.

### 3.4.3. El artículo 31.3: Elementos a tener en cuenta junto al contexto.

El presente artículo señala que, conjuntamente con el contexto, habrá de tomarse en consideración todo acuerdo posterior entre las partes que verse sobre la interpretación 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<sup>(24)</sup>. Son también conocidos como elementos extrínsecos de interpretación convencional, y pueden ser divididos, por una parte, los acuerdos y prácticas estatales subsiguientes al tratado, y de otra parte, las normas relevantes de Derecho Internacional que les sean aplicables a las relaciones entre los Estados contratantes.

Los acuerdos interpretativos posteriores a la celebración del tratado, provenientes de los Estados, no son sino manifestaciones de interpretación auténtica del mismo, constituyendo en la práctica una prueba objetiva e irrefutable de la voluntad de las partes en cuanto al sentido del tratado. Algunos doctrinarios la conocen como interpretación auténtica, como dice Mels, citado por García Novoa, no se trata de instrumentos contextuales a los que se atribuye

valor interpretativo de tratado, sino elementos situados fuera del contexto, que tienden a recuperar la voluntad de los Estados contratantes a través de la interpretación auténtica. Agrega que precisamente, los acuerdos ulteriores entre las partes en torno a la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones, se diferencian de los instrumentos formulados por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptados por las demás (a los que se refiere el artículo 31.2 de la Convención) por no ser “contextuales al tratado”<sup>(25)</sup>. Cuando se habla de una interpretación auténtica, se hace referencia a la interpretación que proviene al propio autor del precepto o de la declaración preceptiva que se trata de entender, es decir, a la interpretación realizada por los Estados firmantes del CDI. La Convención de Viena se refiere a la interpretación auténtica, cuando tiene en cuenta la interpretación que hacen las partes en el tratado, bien por medio de un acuerdo posterior a su celebración o bien por su comportamiento ulterior al mismo acto. Respecto de la práctica ulteriormente seguida, la Convención hace referencia al hecho de recurrir al comportamiento y a la práctica posterior de las partes en relación con el tratado, por cuanto ofrece la mejor prueba y la más segura, derivada de la manera como se ha interpretado el tratado en la práctica, acerca de cuál es su interpretación exacta. Esta práctica posterior cuando es uniforme y la siguen todas las partes firmantes del CDI, puede llegar a ser un elemento decisivo para determinar el sentido que se debe atribuir al tratado, al menos cuando indica que las partes están obligadas por la interpretación, pues en estos casos, la práctica posterior como elemento de la formación del tratado y como elemento de la formación de un acuerdo tácito

(24) El tenor literal del artículo 31.2 señala que: “Juntamente con el contexto, habrá de tenerse en cuenta: a) todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado, 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 norma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes”.



## Julio André Panta Trelles

se superponen y en el sentido que se deriva de esa práctica se convierte en una interpretación auténtica establecida por el acuerdo<sup>(26)</sup>.

Por último, en cuanto a la referencia a “toda norma de derecho internacional aplicable entre las partes”, podemos apreciar que este precepto no es claro, ya que si bien es cierto que en el plano del Derecho Internacional deben tenerse en cuenta todas las normas relevantes en el ámbito, este artículo no precisa cuáles son estas normas. En principio podría ser otro tratado o una regla consuetudinaria, o materializarse en una sentencia que vincule a ambas partes, y siempre que el contenido de estas normas influya directamente en el tratado en cuestión. Este precepto se adoptó dejando de lado toda referencia temporal, porque ella es una cuestión que debe permanecer abierta, pues dependerá exclusivamente de la intención de las partes.

### 3.4.4. El artículo 31.4: El sentido especial de los términos convencionales.

Este artículo indica que se dará a un término un sentido especial si consta que tal fue la intención de las partes. Se cierra así la regla general de interpretación y se contrapone el sentido ordinario frente al sentido especial o técnico de los términos utilizados en el tratado. Pese a la preeminencia otorgada al sentido corriente de las palabras como regla general establecida en el apartado 1 del artículo 31, 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. Del tratamiento de la presente dicotomía, cabe apreciar la existencia de dos posturas. Según la primera, el significado especial ha de ser considerado diferente al ordinario, entendiendo este último en la forma en que se emplean normalmente tales términos en el lenguaje ordinario, mientras que en la segunda, el sentido corriente se convertiría en un sentido especial al seleccionarlo para un fin determinado, es decir, para ser utilizado en el lenguaje de un determinado tratado. A nuestro modo de ver, resultaría mejor concebir el significado especial como un significado específico conscientemente acordado por ambas partes, que debe señalarse expresamente con la finalidad de informar al intérprete de la no aplicación del sentido natural de la expresión de que se trate.

(25) GARCÍA NOVOA, César. *Óp. cit.*; p. 25.

(26) XAVIER, Alberto. *Óp. cit.*; pp. 138 y 139.

### 3.5. Artículo 32 de la Convención de Viena: Medios de interpretación complementarios

Según el artículo 32 de la Convención, se podrá acudir a medios de interpretación complementarios, en particular a los trabajos preparatorios del tratado y a las circunstancias de la 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; b) conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable.

Al establecer estos medios complementarios en un precepto diferente a aquél en el que se recoge la regla general de interpretación, se quiere mostrar que aquellos son medios subsidiarios a la actividad hermenéutica. Este carácter auxiliar, no residual, deducido del propio título del artículo no afecta la unidad del proceso interpretativo, es decir, si bien es cierto nos encontramos ante dos procesos exegéticos autónomos, se impone una acción única y conjunta de interpretación del tratado.

De la lectura del artículo se aprecia que se tienen en consideración los trabajos preparatorios y las circunstancias de celebración del tratado, pero esta enumeración de medios complementarios no es un *numerus clausus*, cuestión que se deja entrever en la expresión “en particular”, por lo que será posible acudir a otros medios de interpretación que atendiendo a las circunstancias del caso concreto sean convenientes para ello. Siguiendo con lo establecido en este artículo, se aprecia que la utilización de tales medios complementarios está sujeta a una condición, la cual es corroborar el sentido resultante de la aplicación del artículo 31 o determinar el sentido cuando la interpretación conforme a este último precepto sea ambigua u oscura o

## **Análisis de la interpretación de los convenios para evitar la doble imposición internacional** *Analysis of the interpretation of conventions to avoid double international taxation*

conduzca a un resultado absurdo e irrazonable. Si las palabras pertinentes de un tratado, cuando se les atribuya un significado natural y ordinario, tienen sentido en su contexto no hay nada más que agregar, es decir, que no se debe acudir a ninguna otra regla o principio de interpretación, sino sólo cuando las palabras del tratado sean oscuras ambiguas.

Respecto a los “trabajos preparatorios” es otra concesión al subjetivismo, pues estos trabajos incluyen, entre otras cosas, las propuestas o declaraciones de voto. Entre ellos destacan, con relación a los tratados bilaterales, las notas diplomáticas intercambiadas por los Estados contratantes y que versen sobre el contenido y el alcance de las cláusulas de los mismos, en tanto tales notas sirven para determinar la verdadera voluntad de los concertantes. La toma en consideración de los trabajos preparatorios no planteará excesivos problemas si confirman los resultados interpretativos derivados de la aplicación del artículo 31 de la Convención de Viena, es decir, el sentido ordinario de los términos empleados en los tratados, pero de los trabajos preparatorios se deduce un significado especial del mismo. En estos casos se podrá admitir la preferencia de ese significado especial si aceptamos que debe prevalecer la verdadera voluntad de las partes contratantes, y si entendemos que el sentido que se desprende de los trabajos preparatorios encarna esa verdadera voluntad. Por el contrario, no es tan pacífico admitir ese significado especial. Y no lo es, en tanto los medios complementarios de interpretación del artículo 32 de la Convención de Viena, entre los que se encuentran los trabajos preparatorios, sólo son admisibles en los casos en que la regla general de interpretación no conduzca a resultados útiles o cuando derive en resultados “irrazonables o absurdos”, lo que no parece ocurrir en los supuestos en que exista un claro sentido ordinario derivado del tratado<sup>(27)</sup>.

Los trabajos preparatorios son considerados como verdaderos elementos de prueba, cuya fuerza depende de la medida en que puedan llegar a demostrar el común acuerdo de las partes sobre el sentido atribuido a los términos del tratado. De ahí que las declaraciones unilaterales de las partes durante las negociaciones sean de escaso valor si no se prueba que han dado su consentimiento a ellas las demás partes. Es preciso indicar también que estos trabajos tendrán un valor discutible si las partes han formulado declaraciones contradictorias o

si se ha utilizado un término que puede ser interpretado de distintas formas y es imposible determinar cuál de dichas interpretaciones debe prevalecer. El término “trabajos preparatorios”, es una expresión global que se utiliza en un sentido general para indicar todos los documentos como memorandos, minutas de conferencias y proyectos en vías de negociación. En algunos casos también incluye las declaraciones hechas antes de comenzar las negociaciones, otras veces se suscriben puntos de acuerdo que pueden servir para esclarecer las ambigüedades del texto.

En cuanto a las circunstancias en las que tuvo lugar la conclusión del tratado, hace referencia al contexto histórico o temporal en el que fue firmado el tratado, donde se incluirán también los acontecimientos que llevaron a las partes a la adopción del acuerdo. Adicionalmente a estas, están también aquellas circunstancias de carácter individual de las partes, las condiciones ideológicas, políticas, económicas y otras que puedan de alguna manera influir sobre la actitud de los Estados en los diferentes ámbitos de las relaciones internacionales. Díez de Velasco, nos dice que la mención a las circunstancias de celebración contiene una invocación a la interpretación histórica, incluyendo los motivos que han inspirado la acción de los Estados y sus condicionantes histórico-políticos<sup>(28)</sup>. Tal parece que la Convención, al introducir estos medios complementarios, quiso subrayar su importancia, aunque no está de más reiterar que no se puede acudir a él sino en las condiciones y términos que la propia Convención ha dispuesto. Del mismo modo, se debe tener en cuenta siempre que las circunstancias en las que se concluyó el tratado, no son fuente formal del Derecho internacional, sino que servirán para aclarar

(27) GARCÍA NOVOA, César. *Óp. cit.*; p. 26.

(28) DÍEZ DE VELASCO, Manuel. *Óp. cit.*; p. 35.



Julio André Panta Trelles

su texto e interpretarlo, pero en ningún caso para buscar en ellas una solución que el texto no brinda.

### 3.6. Artículo 33 de la Convención de Viena: Tratados autenticados por dos o más idiomas

La práctica internacional, nos demuestra que en muchas ocasiones la interpretación de tratados que han sido autenticados en dos o más idiomas pueden originar grandes problemas particulares en esta materia, pues al poseer cada lengua unas características propias, resulta fácilmente comprensible que estos Estados negociadores encuentren dificultades a la hora de establecer una concordancia entre las palabras pertenecientes a idiomas distintos, lo que sin lugar a dudas da origen a grandes problemas de interpretación. Cuando un tratado es plurilingüe, puede haber o no una diferencia en el carácter de las versiones en los diferentes idiomas a efectos de la interpretación. Puede ser que cada una de las versiones tenga el carácter de texto auténtico del tratado, o puede ser que una o varias de ellas sean simplemente un texto oficial, es decir, un texto que han firmado los Estados que han participado en la negociación pero al que éstos no consideran como documento que da fe, o puede ocurrir que una o varias versiones sean simplemente una traducción oficial, es decir una traducción preparada por las partes o por un gobierno determinado o por un órgano de una organización internacional.

Hoy en día, la mayoría de tratados recoge esta cláusula expresa en la que se determina el carácter de las versiones en los diferentes idiomas. En el caso de no existir dicha disposición, se acepta que cada una de las versiones en que se ha redactado el texto es auténtica y que, por lo tanto, será muy útil a efectos de su interpretación.

El artículo 33 de la Convención de Viena se dirige justamente a evitar que surjan conflictos hermenéuticos en el seno particular de este tipo de acuerdos internacionales, al disponer en su primer apartado que “cuando un tratado haya sido autenticado en dos o más idiomas, el texto servirá igualmente en cada idioma, a menos que el tratado disponga o las partes

convengan que en caso de discrepancia prevalecerá uno de los dos textos”. Se trata, en suma, del principio de “paridad de textos”, que se resume en la presunción de que las palabras tienen el mismo sentido en todos los textos auténticos. Ello conduce irremediablemente a la necesidad de un examen de tratado teniendo en cuenta todas las versiones auténticas, al menos que las partes contratantes hagan uso de la facultad reconocida en este artículo 33.1 de derogar este principio de paridad, acordando la preferencia de una versión lingüística sobre otra. Es por ello que sólo será posible en los términos del párrafo 4 del artículo 33, según el cual cuando exista una divergencia en el significado de los textos de los tratados que no pueda ser eliminada, acudiendo a los artículos 31 y 32 de la Convención de Viena, y a salvo lo que las partes hayan acordado, se adoptará el significado que, teniendo en cuenta el objeto y fin del tratado, concilie mejor el significado de los dos textos. Por tanto, las partes podrían acordar esta preferencia, pues de no hacerlo y en caso de duda terminológica, prevalecerá el significado que mejor se acomode al objeto y al fin<sup>(29)</sup>.

El párrafo 2 del artículo 33 de la Convención<sup>(30)</sup>, prevé la hipótesis de que las partes hayan resuelto considerar como un texto auténtico del tratado una versión en un idioma distinto de aquél o de aquéllos en que haya sido autenticado el tratado. La práctica internacional muestra numerosos ejemplos en los que las partes acuerdan la elección de un idioma neutral<sup>(31)</sup>, distinto al de sus respectivas lenguas, cuestión que soslayará cualquier eventual litigio hermenéutico al convertirse éste en único texto auténtico del tratado. Pese

(29) GARCÍA NOVOA, César. *Óp. cit.*; p. 27.

(30) El artículo 33.2 establece lo siguiente: “una versión del tratado en idioma distinto de aquel en que haya sido autenticado el texto será considerado como texto auténtico únicamente si el tratado así lo dispone o las partes así lo convienen”.

(31) En este sentido, por ejemplo, el Convenio de doble imposición Hispano - Sueco, de 16 de junio de 1976, autenticado al español, sueco e inglés.

## **Análisis de la interpretación de los convenios para evitar la doble imposición internacional** *Analysis of the interpretation of conventions to avoid double international taxation*

a que ésta parece ser una buena solución, en el caso de los tratados multilaterales de ámbito *quasi* universal constituirá una ardua labor para poder determinar una lengua distinta a la de los Estados partes en la que el texto del tratado hiciera fe. El tercer apartado del artículo 33<sup>(32)</sup>, recoge el principio de igualdad, o también denominado principio de autoridad equivalente de los textos auténticos. Según este principio, cada lengua articula de igual manera las estipulaciones del acuerdo entre las partes. Por tanto, no cabe admitir en ningún caso, respecto a los CDI, que debe darse preferencia a la lengua en la que el tratado fue negociado. Finalmente, el último apartado de este artículo<sup>(33)</sup>, si al comparar dos o más textos auténticos surge una diferencia de sentido, ésta se podrá resolver de tres maneras. Primero se deberá recurrir al propio tratado, para determinar si allí se dispuso que en tal evento prevaleciera uno de los dos textos; de no ser así, se deberá precisar si las partes han convenido una solución similar. En segundo lugar, y siempre ante la posibilidad de llegar a una solución a través de las dos alternativas anteriormente mencionadas, se deberá intentar buscar la solución en su orden, mediante la regla general de interpretación y los medios de interpretación complementarios. En tercer y último lugar, solamente si las soluciones anteriores hubiesen resultado infructuosas, se deberá adoptar el sentido que mejor concilie esos textos, teniendo en cuenta del objeto y fin del tratado, que son, como ya se dijo anteriormente, evitar los conflictos jurídicos impositivos y suprimir los efectos nocivos de la doble imposición internacional<sup>(34)</sup>.

Pese al carácter especial de estas reglas ya que se refieren específicamente a los tratados plurilingües; cabe resaltar la importancia que han ido tomando debido a la mayor frecuencia con que se celebran este tipo de Convenios. Es por ello que, desde el punto de vista estrictamente jurídico, debemos tener presente que no existe más que un tratado con un único objetivo, aunque los textos parezcan discrepar.

## **4. El modelo de la OCDE y sus comentarios**

### **4.1. El Modelo de la OCDE y su configuración como contexto**

Considerando la importancia de una aleación entre el Modelo OCDE y la Convención de Viena como instrumento internacional más importante para la interpretación de los tratados internacionales, dentro de ellos el CDI, resulta interesante averiguar si la Convención de Viena engloba como instrumentos de interpretación al Modelo OCDE y sus Comentarios según el concepto de "contexto" que nos da la Convención de Viena en el artículo 31.2.

#### **4.1.1. El Modelo de la OCDE**

A pesar de que estos modelos tipo han servido de directrices orientadoras para muchos países en sus negociaciones e interpretación de los convenios, y han sido pieza clave para formular un lenguaje fiscal internacional importante en la aplicación uniforme de los CDI entre los dos Estados firmantes, es importante hacer notar también que son normas que plantean ciertos problemas. De una parte, su elaboración depende sólo de representantes de los estados miembros ante una organización internacional, por lo que los no miembros no tienen posibilidad de participar en un debate abierto y transparente. De otra parte, no existen medios para otorgarles coercibilidad, ya que hay pocos mecanismos para controlar su legalidad internacional; y se trata de normas que pueden significar una amenaza al principio de seguridad jurídica, por

---

(32) El artículo 33.3 recoge expresamente que: "Se presumirá que los términos del tratado tiene en cada texto auténtico igual sentido".

(33) El artículo 33.4 recoge que: "Salvo en el caso en que prevalezca un texto determinado conforme a lo previsto en el párrafo 1, cuando la comparación de los textos auténticos revele una diferencia de sentido que no pueda resolverse con la aplicación de los artículos 31 y 32, se adoptará el sentido que mejor concilie esos textos, habida cuenta del objeto y fin del tratado.

(34) SOL GIL, Jesús. *Óp. cit.*; p. 80.



## Julio André Panta Trelles

la cantidad de enmiendas instauradas a través de la alteración de Comentarios al Modelo OCDE. Además, es importante aclarar hasta qué punto los miembros de la OCDE, están obligados a aceptar o rechazar las opiniones que se emitan durante su participación como miembros de la Organización.

Considerando que el Modelo OCDE fue creado por decisión de los miembros después de varios estudios y consultas entre ellos, a fin de contribuir al desarrollo económico y promover el comercio en todos los países del mundo, se podría concluir que su tarea en la elaboración de los CDI, a pesar que ha sido visto como una mera recomendación, no se puede dejar de tomar en cuenta en la elaboración de dichos Convenios. Habiendo establecido los diferentes problemas que podría suscitar el Modelo OCDE y hasta dónde las autoridades fiscales de los países miembros están obligadas a aplicarlo, debemos ver cómo podría encajar dicho modelo y sus comentarios dentro de la Convención de Viena. Para ello es importante establecer diferentes supuestos en los que las mencionadas normativas puedan formar parte de las herramientas de interpretación contenidas en los artículos 31 y 32 de la Convención de Viena.

En el supuesto en que un CDI sea firmado entre dos Estados miembros de la OCDE, en donde se recoja lo dispuesto en el Modelo OCDE, la necesidad de acudir a instrumentos que garanticen una interpretación uniforme de la palabra o término en un CDI quedaría satisfecha acudiendo este último y a sus respectivos comentarios. En este caso, las partes contratantes dan a las palabras incluidas en el CDI el mismo significado que la OCDE les atribuye en el Modelo o en sus Comentarios. Por lo tanto, este significado atendería al objeto y fin dentro de su contexto. En este primer supuesto, el Modelo OCDE constituye entonces un “instrumento formulado por las partes con motivo de la celebración del tratado”, según lo dispuesto por el artículo 31.2. b), es decir es el instrumento previo sobre el cual se basaron las partes para celebrar el tratado. En este sentido el Modelo OCDE es el contexto inmediato del CDI, debido a que, como ya se mencionó, comúnmente estos países reproducen exactamente el contenido del Modelo<sup>(35)</sup>.

El problema surge por ejemplo, cuando el CDI es celebrado por miembros de la OCDE, pero que no reproducen el contenido del Modelo OCDE. En este caso, el hecho de haber escogido

un término en el CDI que se aparta del término del Modelo OCDE, demuestra la intención de las partes de dar un significado diferente a aquel que establece el Modelo. Pero eso no significa que no se pueda utilizar el Modelo OCDE y sus Comentarios en la aclaración de un término establecido en el CDI, pues no hay que olvidar que se debe tener en cuenta el objeto y fin del tratado, y el objeto y fin de los CDI es el de evitar la doble tributación, que constituye el mismo objeto y fin del Modelo OCDE. Por lo tanto, es pertinente acudir al Modelo OCDE a fin de interpretar un término si el propio tratado es insuficiente para hacerlo. En este supuesto, al presente Modelo lo debemos encajar en el artículo 31.3. c) de la Convención de Viena, es decir como “una norma pertinente de derecho internacional aplicable entre las relaciones entre las partes, en cuyo caso se deberá tenerle en cuenta juntamente con el contexto”.

En el caso en el que un CDI sea celebrado entre Estados que no son miembros de la OCDE, pero que reproducen el contenido del Modelo, consideramos que la solución es la misma que en el primer supuesto en que los CDI son celebrados por Estados miembros y que reproducen el contenido del Modelo, pero la única diferencia sería que en este caso el contexto no podría ser éste, sino el propio CDI, debido a que, como ya vimos, para que se pueda considerar como contexto bajo el artículo 31.2 de la Convención, el Modelo tendría que haber sido formulado o concertado por las partes. De esta manera, cabría considerar al Modelo OCDE como algo que se debe de tomar en cuenta junto con el propio contexto que es representado por el CDI. Se considerará entonces, como una “norma aplicable en las relaciones entre las partes”, bajo el artículo 31.3 c). Finalmente, en caso que el CDI sea celebrado por un Estado

(35) GARCÍA NOVOA, César. *Óp. cit.*; p. 31.

## **Análisis de la interpretación de los convenios para evitar la doble imposición internacional** *Analysis of the interpretation of conventions to avoid double international taxation*

miembro de la OCDE y otro que no lo es, pero que reproducen el contenido del Modelo OCDE<sup>(36)</sup>, como ya dijimos líneas arriba, no se puede considerar a éste como un acuerdo, por lo que en este caso el Modelo podría considerarse como un “instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás partes como instrumento referente al tratado”, según lo dispuesto por el artículo 31.2. b), aunque el Modelo OCDE pudo no ser directamente formulado por el país miembro de la OCDE, dicho país sí aceptó el uso de dicho Modelo en la formación de sus CDI tras reconocer las recomendaciones emitidas por el Consejo de la OCDE. Asimismo, el país no miembro tuvo que haber aceptado el uso del Modelo como instrumento referente al tratado al haber reproducido su contenido. De esta manera, las condiciones dispuestas en dicho supuesto son cumplidas.

### 4.1.2. La interpretación dinámica de los Comentarios del MOCDE.

Resulta interesante analizar el problema que puede surgir cuando nos enfrentamos con comentarios posteriores a la celebración del CDI, que de alguna manera afectan a los convenios celebrados por los Estados miembros de la OCDE.

Muchos cambios en el MOCDE se dan principalmente por las modificaciones sufridas por los comentarios. Podemos preguntarnos si estas modificaciones de los comentarios significarán también un cambio en la interpretación de los convenios pasados o sólo futuros, ya que es posible llegar a pensar que dichos comentarios se aplican de manera retroactiva a los CDI concluidos con anterioridad.

Si bien se puede decir que las normas interpretativas son retroactivas por naturaleza, no se da una verdadera violación al principio de irretroactividad de la norma, ya que su contenido es meramente declarativo, por tanto no renovaría el ordenamiento jurídico. De tal forma, su único fin es poner de manifiesto el contenido real de la antigua ley, sin llegar a representar alteraciones de fondo en lo regulado originalmente por el tratado<sup>(37)</sup>. Las disposiciones aclaratorias sobre algún comentario del Modelo OCDE pueden llegar a ser verdaderas

alteraciones sustantivas, de manera que la seguridad jurídica de los contribuyentes de los Estados firmantes puede verse afectada por esa “retroactividad no benéfica o agravante”<sup>(38)</sup>. De hecho el Comité de Asuntos Fiscales ha sostenido la utilidad de los Comentarios al Modelo de 1992 para interpretar convenios bilaterales anteriores, “salvo que el artículo convencional que se deba interpretar sea sustancialmente diferente al Modelo OCDE”.

Precisamente por esta vulneración a los principios de seguridad jurídica, se propone como solución alternativa que cada CDI se interprete de acuerdo a los comentarios del Modelo OCDE utilizados al momento de su conclusión, siempre que las nuevas aclaraciones causen un cambio sustancial al sentido inicial. Pues resulta un poco difícil pensar que los Estados contratantes considerarían aceptable acordar desde la celebración del CDI la aceptación de las futuras modificaciones a los comentarios luego de celebrar el Tratado, sin saber plenamente si resultará ser beneficioso o perjudicial para uno de ellos.

### 4.1.3. El artículo 3 del MOCDE como contexto de los CDI.

La gran parte de los CDI celebrados suelen incluir las disposiciones contenidas en el artículo 3 del MOCDE, el cual señala en el primer párrafo que “a los efectos del presente Convenio, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente”, estableciendo una serie de términos según los cuales se deberá interpretar el convenio y que constituyen lo que Taveira Torres, citado por García Novoa, denomina como “interpretación textual”<sup>(39)</sup>. En el segundo párrafo dispone que “cualquier expresión no

(36) *Ídem.*; p. 29.

(37) *Ídem.*; p. 39.

(38) *Ídem.*; p. 40.

(39) *Ídem.*; p. 45.



## Julio André Panta Trelles

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 la legislación de ese Estado relativo a los impuestos que son objeto de Convenio”. De esto se puede llegar a concluir que en este precepto se van dar dos clases de definiciones, por un lado aquéllas en las que ha de atenderse lo prescrito en el propio instrumento convencional como única conceptualización válida, y por otra parte, aquéllas cuya procedencia se halla en el derecho interno de alguno de los Estados contratantes.

### 4.1.3.1 El artículo 3.1: Definiciones generales

En concreto, este precepto no hace más que establecer un significado propio para ciertos términos, que de alguna manera tienen una relación directa con la resolución de los conflictos normativos que pueden surgir en el trasfondo de un CDI. Comienza definiendo el término “persona”, comprende las personas físicas, las sociedades y cualquier otra agrupación de personas; el término “sociedad” significa cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona jurídica a efectos impositivos; las expresiones “empresa de un Estado contratante” y “empresa de otro Estado contratante” significan, respectivamente, una empresa explotada por un residente de un Estado contratante y una empresa explotada por un residente del otro Estado contratante. La expresión “tráfico internacional” vendrá a significar todo transporte efectuado por un buque o aeronave explotado por una empresa cuya sede de dirección efectiva esté situada en un Estado contratante, salvo cuando el buque o aeronave se exploten únicamente entre puntos situados en el otro Estado contratante. Por último, el término “nacional”, significará una persona física que posea la nacionalidad de un Estado contratante o una persona jurídica, sociedad de personas o asociación constituida conforme a la legislación vigente en un Estado contratante.

Estas definiciones recogidas en este artículo, no constituyen las únicas definiciones contenidas en el Modelo, pues existen otros preceptos que albergan de igual manera otros términos como los de “dividendos”, “intereses”, etcétera, que a diferencia de los anteriormente citados, circunscriben sus efectos al ámbito de la concreta disposición en la que encuentran acomodo. De igual manera, adquieren especial relevancia los términos

“residente” y “establecimiento permanente” que aparecen definidos de modo exclusivo en los artículos 4 y 5 respectivamente. La finalidad de estas definiciones es garantizar el objeto del CDI, asegurando un equilibrio en las definiciones que no privilegie el sentido que le podía dar a un determinado vocablo el ordenamiento interno de uno de los Estados firmantes. Y, en tal sentido, el objetivo último de estas definiciones expresas y de esta preponderancia por la interpretación intratextual, no es otra que evitar la aplicación de una interpretación unilateral basada en el Derecho interno, admitir esto último sería tanto como sustituir las reglas técnicas comunes pactadas en el convenios por a aplicación de normas internas, y por tanto, vulnerar el sentido último del propio CDI<sup>(40)</sup>.

### 4.1.3.2. El artículo 3.2: El reenvío al derecho interno

Este artículo es conocido como “cláusula de reenvío” por la remisión que hace al derecho interno del Estado que aplica el convenio. A que derecho se refiere y a que Estado se aplica, son algunos de los problemas que se han planteado. En cuanto al derecho interno surgen algunas cuestiones, como por ejemplo si esa remisión que hace el artículo también abarca el Derecho Internacional y comunitario de ese Estado, así como también que rama del derecho interno tendrá prioridad y por último, si el derecho aplicable al CDI es el derecho vigente en el momento de la celebración o el vigente al momento de aplicar el tratado. La remisión al derecho interno, debe considerarse realizada a todo el ordenamiento jurídico de ese Estado incluyendo también la normativa internacional y comunitaria que haya sido previa y válidamente integrada en el ordenamiento jurídico en cuestión<sup>(41)</sup>. La primacía del Derecho Internacional sobre la ley

(40) *Ídem.*; p. 46.

(41) En muchos Estados un tratado internacional, desde el momento en que pasa a formar parte del ordenamiento de un Estado, es tan interno como cualquier otra norma jurídica de ese Estado.

## **Análisis de la interpretación de los convenios para evitar la doble imposición internacional** *Analysis of the interpretation of conventions to avoid double international taxation*

interna debe ser tenida en cuenta a los efectos de la remisión hasta el punto de que el conflicto deberá solucionarse sobre la base de los tratados que haya suscrito dicho Estado antes que con base a su ley interna<sup>(42)</sup>.

Respecto a la rama del derecho a la que se efectúa la remisión, de acuerdo al artículo 3.2 del Modelo OCDE, es en primer término, el Derecho fiscal relativo a los impuestos objeto del CDI, y en segundo lugar, el resto del Derecho fiscal de ese Estado, y por último lo que ordenan las otras ramas del ordenamiento. En cuanto a si la remisión es al derecho vigente o al que ya está derogado, este artículo contiene una interpretación dinámica, es decir, se aplicarán las leyes en el momento de la aplicación del convenio y no el que existía al momento de su celebración (interpretación estática)<sup>(43)</sup>. Si bien es cierto, la llamada interpretación estática ha sido la que mejor se ha acomodado a las exigencias tradicionales de la técnica de la remisión de una norma a otra o de un ordenamiento a otro, también es la que se ha venido aceptando desde la óptica del Derecho Internacional clásico, debido a la genérica invocación de la regla del *pacta sunt servanda* de los tratados internacionales. La interpretación dinámica, en cambio, caracterizada por su vocación por recoger las modificaciones que el Derecho Tributario interno vaya experimentando en el curso del tiempo<sup>(44)</sup>, es la más apropiada pues, según las singularidades de los CDI sobre la renta y el patrimonio al tratarse de normas tributarias que operan sobre manifestaciones de riqueza y sobre realidades económicas son también, por esencia, mutables y dinámicas<sup>(45)</sup>.

En cuanto a determinar cuál es el Estado al que se le aplica el convenio, se han suscitado numerosas discusiones sobre si tal remisión es al Estado de la fuente, al Estado de la residencia o a ambos. Gran parte de la doctrina considera que se debe aplicar la ley del Estado de la fuente por ser tal Estado al que se le aplica el CDI, puesto que este será el Estado que aplique primero el convenio para decidir si va a gravar o no las rentas derivadas de su territorio, y que el Estado de la residencia

sólo aplicaría el convenio para verificar si el Estado de la fuente ha aplicado correctamente y, si ha sido así, proceder a eliminar la doble imposición. El inconveniente de aplicar la ley del Estado de la fuente, es que el Estado de residencia debe renunciar a calificar una determinada renta a favor del Estado de la fuente. Por tanto el Estado de la residencia quedará obligado a aceptar la calificación que haya efectuado el Estado de la fuente, siempre que esta sea conforme a la ley interna de dicho Estado. Además de acuerdo a lo recogido en el artículo 3.2 no está claro que sea el Estado de la fuente quien aplica el convenio, sino que más bien se desprende que pueden ser ambos Estados.

Ante este problema, consideramos al igual que García Heredia, que la solución más adecuada, aunque no sea la más perfecta, es la aplicación de la ley del Estado de la fuente. En el plano teórico se puede decir que si el Modelo OCDE establece como regla predominante la sujeción en la residencia parece equitativo que sea el Estado de la fuente quien aplique el convenio y, por tanto, califique la renta. La calificación que efectúe el Estado de la fuente no debe ser arbitraria, sino conforme con su propio derecho interno, con independencia de que en función de la calificación otorgada aumente o reduzca la soberanía tributaria del Estado de la fuente para gravar tales rentas. En consecuencia, el Estado de la residencia no está obligado a aceptar incondicionalmente la calificación del Estado de la fuente, sino sólo en la medida en que la misma sea conforme a derecho<sup>(46)</sup>.

(42) GARCÍA HEREDIA, Alejandro. *Fiscalidad Internacional de los Cánones: Derechos de autor, propiedad industrial y know – how*. Valladolid: Lex Nova, 2007; pp. 95 y 96.

(43) *Ídem.*; p. 96.

(44) GIULIANI F, M. *La interpretación de los Convenios Internacionales*. En: *Curso de derecho tributario internacional*. Bogotá: Temis, 2003; p. 129.

(45) GARCÍA NOVOA, César. *Óp. cit.*; pp. 60 y 61.

(46) GARCÍA HEREDIA, Alejandro. *Óp. cit.*; p. 99.



Julio André Panta Trelles

## 5. Conclusiones

La doble imposición internacional, es una situación que se presenta frecuentemente en nuestros días, pues los Estados tienden a considerar que tienen el derecho de gravar un determinado flujo de renta, atendiendo a los diferentes criterios de vinculación. Este problema es resuelto, en cierta medida, a través de la celebración de Convenios de Doble Imposición, por los cuales los Estados firmantes acuerdan renunciar a su jurisdicción fiscal sobre determinadas ganancias y deciden que sea sólo uno de los Estados el que cobre el impuesto o, realizan una imposición compartida, es decir, que ambos Estados graven las rentas (usando tasas complementarias y otorgando, por lo general, el derecho primigenio al gravamen al país de la fuente hasta un porcentaje determinado).

Al ser el CDI un acuerdo de voluntades entre los Estados, se convierte en norma entre las partes, y toda aplicación normativa conlleva a una operación interpretativa de sus propios términos, alcance, contenido y finalidad, motivo por el cual la interpretación jurídica constituye un lugar común en el seno de la Teoría General del Derecho. Centrándonos en el plano internacional, se debe dar una interpretación bilateral y uniforme de los tratados internacionales, en particular de los CDI, en la medida en que sólo ésta va a ayudar a la consecución de sus objetivos y garantiza la virtualidad práctica de tales convenios. Al ser el CDI una especie del más alto género que integran los Tratados internacionales, la interpretación de éstos no deberá hacerse sin

prescindir de lo dispuesto en la Convención de Viena, sobre el Derecho de los tratados. Esta Convención articula un sistema compuesto de tres normas, en virtud de las cuales la correcta interpretación de un convenio exige la valoración conjunta de todos y cada uno de los elementos concurrentes a los que las reglas de los artículos 31 a 33 atribuyen un peso interpretativo específico, motivo por el que cabe predicar su naturaleza de operación combinada de distintos elementos interpretativos en el seno de un proceso unitario.

En este orden de ideas, se ha determinado también que dicha Convención engloba como instrumentos de interpretación al Modelo OCDE y sus Comentarios según el concepto de “contexto”. El Modelo OCDE pese a no ser vinculante, el consenso internacional, dada su extraordinaria importancia práctica sírvale como un verdadero instrumento de interpretación que podría incluirse en el artículo 31 de la Convención y en varios de sus apartados. Respecto a los comentarios, se ha determinado también que encajan en el artículo 32 de la citada Convención, es decir, como un medio complementario para la interpretación de los tratados. Tiene especial relevancia el artículo 3 del Modelo OCDE, pues gran parte de los CDI celebrados suelen incluirlo entre sus disposiciones, en donde se darán dos clases de definiciones. Por un lado aquéllas en las que ha de atenderse a lo prescrito en el propio convenio como única conceptualización válida, y por otro lado, aquéllas cuya procedencia se halla en el derecho interno de alguno de los Estados contratantes.

Por todo lo dicho hasta aquí y atendiendo a los artículos 31.1 de la Convención de Viena y el 3.2 del Modelo OCDE los conflictos de calificación de las rentas, han de resolverse, en base al contexto del tratado, lo que supone una interpretación teleológica o finalista de la norma, los comentarios de la OCDE y el principio de buena fe en las relaciones internacionales. De no poder a llegar a dar solución con los medios anteriormente expuestos, se deberá acudir entonces al derecho interno del Estado que aplica el convenio, que sería el Estado de la fuente como solución más adecuada.