

Andrés Báez Moreno  
José Manuel Castro Arango  
Editores

# Problemas de tributación internacional en Iberoamérica

Una visión desde los diez años del OITI

**sDTI** Serie de  
Derecho Tributario  
Internacional



Universidad  
**Externado**  
de Colombia

PROBLEMAS DE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL EN IBEROAMÉRICA  
UNA VISIÓN DESDE LOS DIEZ AÑOS DEL OITI

SERIE DE DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL

ANDRÉS  
BÁEZ MORENO  
  
JOSÉ MANUEL  
CASTRO ARANGO  
(EDITORES)

PROBLEMAS DE TRIBUTACIÓN  
INTERNACIONAL EN IBEROAMÉRICA  
UNA VISIÓN DESDE LOS DIEZ AÑOS DEL OITI

UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA

*Problemas de tributación internacional en Iberoamérica : una visión desde los diez años del OITI /* María Paula Baptiste [y otros] ; Andrés Báez Moreno, José Manuel Castro Arango (editores). - Bogotá: Universidad Externado de Colombia. 2019.

731 páginas : ilustraciones ; 24 cm. (Derecho Tributario Internacional)

Incluye referencias bibliográficas.

ISBN: 9789587902273

1. Derecho fiscal 2. Hacienda Pública -- Aspectos jurídicos 3. Jurisprudencia tributaria 4. Doble tributación I. Báez Moreno, Andrés, editor II. Castro Arango, José Manuel, editor III. Universidad Externado de Colombia IV. Título V. Serie.

344.3 SCDD 15

Catalogación en la fuente -- Universidad Externado de Colombia. Biblioteca. EAP.

Octubre de 2019

ISBN 978-958-790-227-3

© 2019, ANDRÉS BÁEZ MORENO Y JOSÉ MANUEL CASTRO ARANGO (EDITORES)

© 2019, UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA

Calle 12 n.º 1-17 Este, Bogotá

Teléfono (57 1) 342 0288

publicaciones@uexternado.edu.co

www.uexternado.edu.co

Primera edición: octubre de 2019

Diseño de cubierta: Departamento de Publicaciones

Corrección de estilo: José Ignacio Curcio Penen

Composición: Marco Robayo

Impresión y encuadernación: Xpress Estudio Gráfico y Digital S.A.S. - Xpress Kimpres

Tiraje: de 1 a 1.000 ejemplares

Prohibida la reproducción o cita impresa o electrónica total o parcial de esta obra, sin autorización expresa y por escrito del Departamento de Publicaciones de la Universidad Externado de Colombia. Las opiniones expresadas en esta obra son responsabilidad de los autores.

**Diseño epub:**

Hipertexto - Netizen Digital Solutions

ANDRÉS BÁEZ MORENO      DOMINGO      JESÚS      JIMÉNEZ-  
VALLADOLID  
MARÍA PAULA BAPTISTE      HUGO LÓPEZ LÓPEZ  
JOÃO FRANCISCO BIANCO      ÓSCAR MUNÉVAR  
MARÍA HELENA BOCACHICA      GABRIEL MUÑOZ MARTÍNEZ  
MURCIA  
VICTOR BORGES POLIZELLI      AITOR NAVARRO IBARROLA  
YARIV BRAUNER      ANDRÉS FELIPE RAMÍREZ OCAMPO  
ANDRÉS BUSTOS BARAONA      CRISTIAN CAMILO RODRÍGUEZ  
PEÑA  
ALEJANDRO CALDERÓN      LUÍS EDUARDO SCHOUERI  
AGUILERA  
JOSÉ MANUEL CASTRO ARANGO      FERNANDO SOUZA DE MAN  
BRUNO DA SILVA      RAMON TOMAZELA SANTOS  
CHRISTINE A. DAVIS      PAULO VICTOR VIEIRA DA ROCHA  
JUAN IGNACIO FRASCHINI      ÁLVARO VILLEGAS ALDAZOSA  
GUILHERME GALDINO      FELIPE YÁÑEZ VILLANUEVA  
REBECA JUDITH IBÁÑEZ GARCÍA      CAMILO ZARAMA  
JUAN ZORNOZA PÉREZ

## CONTENIDO

Prólogo

### PARTE I

#### PERSPECTIVAS IBEROAMERICANAS SOBRE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

La interpretación de los CDI y el artículo 3.º de los Modelos  
de Convenio

*Juan Zornoza Pérez*

Las reservas a los artículos del modelo convenio para evitar  
la doble imposición y prevenir la evasión fiscal de la OCDE.  
Su valor en el proceso de interpretación de los CDI a partir  
de experiencias jurisdiccionales sucedidas en México y  
Portugal

*Alejandro Calderón Aguilera*

El establecimiento permanente en los ámbitos gasístico y  
petrolero

*Domingo Jesús Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois*

Lighting candles for the authorized OECD approach in Latin  
America. Is revisiting 2008 the way forward?

*Victor Borges Polizelli*

*Andrés Felipe Ramírez Ocampo*

La atribución de beneficios a establecimientos permanentes de seguros en la red iberoamericana de convenios para evitar la doble imposición

*Aitor Navarro Ibarrola*

The taxation of technical services: Brazil's treaty practice in comparison (and deviation) with the UN and the OECD's policies

*Paulo Victor Vieira da Rocha*

El tratamiento tributario de los servicios técnicos transfronterizos en los países miembros de la Comunidad Andina

*Gabriel Muñoz Martínez*

*María Paula Baptiste*

The past, present and future of the taxation of independent personal services in double tax conventions: is there still a place for article 14 on model tax conventions?

*Fernando Souza de Man*

## PARTE II

### NORMAS INTERNAS Y EL IMPACTO DE BEPS EN IBEROAMÉRICA

The Impact of the 2017 United States Tax Reform Post-BEPS on its Latin American Trade Partners

*Yariv Brauner*

*Christine A. Davis*

The Base Erosion and Antiabuse Tax and the tax treaties: non-discrimination, treaty dodging and the Brazilian CIDE

*João Francisco Bianco*

*Ramon Tomazela Santos*

Las normas de Entidades Controladas del Exterior en el contexto iberoamericano y de los Convenios de Doble Imposición

*José Manuel Castro Arango*

*Cristian Camilo Rodríguez Peña*

Normas sobre Sociedades Extranjeras Controladas (normas CFC) en Chile: diferencias y semejanzas con el proyecto BEPS y otros estándares internacionales

*Andrés Bustos Baraona*

*Felipe Yáñez Villanueva*

Análisis de las normas de transparencia fiscal internacional en los Estados miembros de la Alianza del Pacífico

*Camilo Zarama*

*Óscar Munévar*

Transparencia fiscal y grupos multinacionales en el contexto iberoamericano

*Rebeca Judith Ibáñez García*

Análisis comparado de los métodos para aliviar la doble imposición en América Latina

*Álvaro Villegas Aldazosa*

### PARTE III

#### PROBLEMAS DE ABUSO EN IBEROAMÉRICA

Aplicación de los beneficios del convenio en situaciones de no imposición. Una mirada desde la jurisprudencia en Latinoamérica

*María Helena Bocachica Murcia*

The beneficial ownership requirement in Tax Treaties:  
Evolution of its meaning and the experience in  
Iberoamerica (and beyond)

*Bruno da Silva*

Regímenes fiscales especiales para estructuras holding en  
la región iberoamericana y el posible impacto de la PPT tras  
el MLI

*Hugo López López*

O sexto método na américa latina

*Luís Eduardo Schoueri*

*Guilherme Galdino*

Transferencias indirectas de sociedades residentes y  
convenios de doble imposición en Iberoamérica

*Andrés Báez Moreno*

La tributación directa de la relación contractual atípica  
entre los usuarios y las plataformas digitales

*Juan Ignacio Fraschini*

Notas al pie

Los autores

## PRÓLOGO

Hace unos años, con motivo de la elaboración del plan estratégico que pretendía implementar el Departamento de Derecho Fiscal de la Universidad Externado de Colombia, a la vista de las capacidades y preferencias de su plantilla de profesorado, pareció conveniente iniciar un proceso de internacionalización que necesariamente pasaba por establecer contactos académicos adecuados y, de manera simultánea, por iniciar proyectos de investigación relacionados con los problemas de la tributación internacional.

Algo después, en el ya lejano 2009, con motivo del *International Tax Meeting* que organizó el Departamento de Derecho Fiscal de la Universidad Externado de Colombia, los profesores Julio Roberto Piza, Luis Eduardo Schoueri y Juan Zornoza, tuvimos ocasión de compartir nuestra preocupación por el escaso grado de desarrollo de los estudios académicos en el campo de la tributación internacional. De aquellas conversaciones surgió la idea de constituir el Observatorio Iberoamericano de Tributación Internacional (OITI), un cuerpo inarticulado, en que lo único cierto es que la secretaría se sitúa en la Universidad Externado y que cuantos participamos en él lo hacemos por nuestro interés en fomentar el desarrollo de los estudios de tributación internacional en Iberoamérica. Una idea que acogieron con entusiasmo algunos esforzados colegas, reclutados en función de su asistencia a los foros de fiscalidad internacional entonces existentes y que, como es

habitual en muchos países de la región, desarrollaban al mismo tiempo actividades profesionales y académicas, sin mantener en ocasiones un vínculo estable con unas u otras universidades. De ahí que a las Universidades Carlos III de Madrid, Externado de Colombia y al Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), que participaron en su fundación en el año 2010, se sumaran también profesionales sin adscripción estable a un centro universitario, pero en todo caso con preocupaciones académicas y, en un proceso progresivo, que ni siquiera es seguro se haya formalizado de manera adecuada, otras universidades, como la Universidad de Florida en Gainesville, la Universidad Autónoma de México, la Universidad de los Andes de Chile, la Universidad de São Paulo o la Universidad Pública de Navarra.

Desde su nacimiento, el OITI es una organización proteica en el sentido literal del término, pues cambia de formas o ideas, aunque no de esencia y propósito, pues sigue siendo un lugar de encuentro de algunos profesionales y académicos amantes del debate riguroso sobre los problemas de la tributación internacional. Un foro al que se pretende atraer a nuevos interesados en dichos asuntos, para constituir una comunidad profesional y académica lo más amplia posible, lo que explica que un par de años después de su constitución comenzara a organizar el Iberoamerican Tax Moot Court, una competición de estudiantes de grado y postgrado que resuelven por escrito un caso de fiscalidad internacional, desde las dos posiciones posibles, defendiendo luego sus posiciones frente a los equipos de otras universidades ante unos jurados particularmente inquisitivos. En esa competición, además de las instituciones que forman parte del OITI, han

participado las universidades del Rosario (Colombia), Torcuato di Tella (Argentina), de Maastricht (Países Bajos), Instituto Tecnológico Autónomo de México, Universidad de Ámsterdam (Holanda), de los Andes (Colombia) y de Bahía (Brasil), con más de cien estudiantes entusiastas y dispuestos a aprender, que serán los futuros profesionales y académicos interesados por los problemas que hoy nos ocupan.

Ese carácter proteico y nada formal del OITI, en cuyas actividades han participado ocasionalmente otras instituciones a las que no quisieramos olvidar -como la Universidad Andina Simón Bolívar, la Universidad de Paraná, la Universidad Panamericana de México y la Universidad Anáhuac- ha dificultado que se desarrollaran de manera adecuada los trabajos de investigación proyectados. De ahí que nos haya parecido conveniente - casi diría necesario- que el décimo aniversario de su fundación fuera la ocasión para una primera publicación colectiva de quienes hemos participado en este proyecto que emprendimos hace diez años con ilusión y, para sorpresa de algunos, aún sigue teniendo aliento.

Una publicación que, como corresponde al carácter del OITI, tampoco tiene una estructura bien definida y precisa, pues es más que otra cosa la suma de algunos trabajos en curso que, en un nuevo ejercicio de voluntarismo, algunos de los que estuvimos desde el inicio del proyecto, nos hemos empeñado en editar, quizás para creer que todavía sigue siendo posible. En esa confianza, presentamos hoy los veintiún trabajos que integran este libro, que al menos tienen en común una perspectiva iberoamericana que parece particularmente necesaria en el ámbito de la tributación internacional, en el que con demasiada

frecuencia predomina un punto de vista que podríamos llamar “OCDE céntrico”, que difícilmente permite atender a las necesidades de jurisdicciones que, pese a su pertenencia al denominado marco inclusivo, ni tienen los mismos problemas, ni comparten las soluciones de quienes tienen un mayor protagonismo en los trabajos de la OCDE.

El libro que presentamos, editado por la Universidad Externado de Colombia, a la que hemos de agradecer su colaboración con el OITI, ha sido posible gracias a la constancia de sus editores, que han conseguido que los siempre ocupados miembros de este singular foro se hayan comprometido en el que esperamos sea el primero de otros trabajos de investigación elaborados con esta misma perspectiva.

Julio Roberto Piza Rodríguez  
Luis Eduardo Schoueri  
Juan José Zornoza Pérez

PARTE I  
PERSPECTIVAS IBEROAMERICANAS SOBRE LOS  
CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

JUAN ZORNOZA PÉREZ\*

*La interpretación de los CDI y el artículo 3.º de los  
modelos de Convenio\*\**

Sumario: Introducción: los CDI como tratados internacionales. I. La aplicación de las reglas de interpretación del CVDT. II. Los comentarios a los modelos de CDI: naturaleza y valor interpretativo. III. Las definiciones generales del artículo 3.º de los modelos. A. El alcance de las definiciones del artículo 3.1 de los modelos. B. El significado de los conceptos no definidos convencionalmente en el artículo 3.2 de los modelos. Bibliografía.

## INTRODUCCIÓN: LOS CDI COMO TRATADOS INTERNACIONALES

El presente trabajo realiza algunas reflexiones respecto de la interpretación de los convenios para evitar la doble imposición (CDI) y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, haciendo particular referencia al artículo 3.º de los Modelos de Convenio. Se trata de un precepto que, bien es sabido, tanto en los correspondientes a la OCDE como en los de las Naciones Unidas, tiene como título “definiciones generales”, y agrupa un número de previsiones generales necesarias para la interpretación de los términos utilizados en los modelos<sup>1</sup>.

Se trata de un precepto común a los dos modelos de Convenio, como reconocen los Comentarios al de Naciones Unidas<sup>2</sup>, aunque el MCOCDE contiene la definición de los términos *enterprise* y *business*, en los apartados 1.c y h, que no se incorporan al MCUN debido a que el primero de

dichos modelos no contiene el artículo 14, relativo a los servicios personales independientes que el segundo todavía mantiene. Por su parte, continúan existiendo diferencias lingüísticas en el texto del artículo 3.2, pese a lo cual los CMCUN interpretan este apartado en línea con los CMCOUDE, como una regla general relativa al significado de los términos utilizados, pero no definidos en los CDI, cuyo significado, sin embargo, está lejos de resultar suficientemente claro.

No obstante, antes de entrar en el análisis del precepto que los CDI dedican a las definiciones generales, conviene realizar algunas consideraciones relativas a la interpretación de los CDI como tratados internacionales, que creemos siguen siendo necesarias, pese a estar ya presentes en los primeros trabajos a este respecto<sup>3</sup>. De acuerdo con ello, en este artículo nos referiremos a: i) a la naturaleza de los CDI como tratados internacionales cuya interpretación se rige por el Convenio de Viena sobre el Derecho de los Tratados (CVDT), adoptado en Viena el 23 de mayo de 1969<sup>[4]</sup>; ii) a las consecuencias que de ello se derivan respecto del valor de los Comentarios a los Modelos de CDI y, en particular, al MCOUDE<sup>5</sup>; iii) a las definiciones incluidas en el artículo 3.1 de ambos modelos, y iv) al problemático significado de la cláusula incorporada al artículo 3.2 de los repetidos modelos.

## I. LA APLICACIÓN DE LAS REGLAS DE INTERPRETACIÓN DEL CVDT

Pese a que nadie discute que los CDI son tratados internacionales a los que resulta de aplicación el CVDT, es habitual destacar su singularidad respecto de los tratados

clásicos, políticos o económicos, debido a que ponen en conexión dos sistemas tributarios de los que necesariamente toman su vocabulario técnico, por lo que tienen una conexión con los ordenamientos internos mucho más intensa que otros tratados internacionales<sup>6</sup>. En este mismo sentido se ha destacado que los CDI establecen relaciones triangulares de contenido complejo, pues además de a los Estados signatarios afectan a los contribuyentes amparados por ellos<sup>7</sup>, al limitar a través de las reglas de distribución la potestad tributaria derivada de los ordenamientos internos y obligar a corregir la eventual doble imposición.

Por ello, al entender que la correcta aplicación del sistema normativo resultante de la interacción entre los CDI y el derecho interno de los Estados signatarios requiere de una interpretación común que evite posibles asimetrías, se justifica la existencia de reglas autónomas de interpretación, del estilo de las contenidas en el artículo 3.<sup>o</sup> de los modelos, dirigidas a garantizar la interpretación y aplicación uniforme de los CDI. Y, como un corolario lógico, en lugar de proceder a la aplicación directa de los artículos 31 y siguientes del CVDT, se considera que constituyen solo un punto de partida útil<sup>8</sup> o, incluso, se afirma que las reglas y principios que en ellos se contienen resultan de escasa utilidad cuando se trata de interpretar las disposiciones de los CDI, como lo ratificarían tanto la práctica administrativa como la jurisdiccional<sup>9</sup>.

Sin embargo, aun reconociendo que esa interpretación uniforme de los CDI puede resultar deseable, no creemos que se pueda alcanzar mediante una interpretación de su contenido que de forma voluntarista se oriente a la creación de un “lenguaje fiscal internacional”, más allá de

lo que los propios CDI establecen. En particular, como veremos luego con mayor detalle, teniendo en cuenta las reglas interpretativas del CVDT no parece posible, en términos técnicos, establecer una interpretación común sobre la base de que ese habría sido el propósito de los Estados al concluir cada concreto CDI, utilizando al efecto determinados materiales que se consideran de especial relevancia, como serían los Comentarios MCOCDE y los CMCUN.

Al respecto, conviene comenzar recordando que la interpretación de los CDI no se puede llevar a cabo conforme a las reglas presentes en los distintos ordenamientos domésticos, pues los criterios de interpretación correspondientes a las diversas tradiciones jurídicas podrían dar lugar a resultados asimétricos que generasen doble imposición. De ahí la necesidad de acudir a las reglas internacionales del CVDT<sup>10</sup> para que la interpretación de los CDI se efectúe reconciliando las exigencias derivadas de los distintos métodos domésticos de interpretación<sup>11</sup>; unas reglas que resultan aplicables a la interpretación de los CDI incluso si uno de los Estados parte no lo ha ratificado, porque reflejan la metodología generalmente compartida para la interpretación de los tratados<sup>12</sup>.

Si bien es cierto que el CVDT contiene principios y reglas que se pueden considerar excesivamente vagas<sup>13</sup>, no lo es menos que de sus artículos 31 y 32 resultan indicaciones útiles para la interpretación de los CDI y, en particular, a efectos de la interpretación del mismo artículo 3.2 de los MCOCDE y MCUN, y la determinación del valor de sus respectivos comentarios. Al respecto interesa destacar que el artículo 31.1 del CVDT comienza apelando a una

interpretación de buena fe, que obliga a los Estados a intentar el cumplimiento de las obligaciones derivadas del tratado de la forma más leal posible, prefiriendo las interpretaciones que satisfacen el mutuo interés de las partes<sup>14</sup> que, en el caso de los CDI, es evitar la doble imposición y prevenir la elusión y la evasión fiscal. Importa destacarlo, porque esa interpretación de buena fe debe realizarse tanto por la Administración como por los tribunales de justicia, que a la hora de aplicar los CDI deben tener presente su naturaleza de tratados internacionales y los compromisos que mediante su firma se han asumido frente al otro Estado firmante para cumplir unos objetivos comunes<sup>15</sup>. Precisamente por ello, aunque los CDI formen parte del ordenamiento interno, su interpretación y aplicación no puede realizarse como si se tratara de normas puramente domésticas, ya que las exigencias de la buena fe a que se refiere el artículo 31.1 del CVDT obligan a atender a su origen y finalidad, que no puede confundirse con la intención subjetiva de las partes, sino que se identifica con los objetivos del CDI como un todo.

En definitiva, la función central de la buena fe como principio interpretativo, también aplicable a los CDI, es prevenir interpretaciones puramente domésticas, atentas en exclusiva a la finalidad de las normas tributarias internas con las que se integran, de modo que se tome en consideración que se está ante tratados internacionales que deberían ser objeto de una interpretación que evite divergencias entre las partes signatarias. De ahí que convenga hacer énfasis en la importancia de una interpretación de buena fe, en especial por los tribunales de justicia<sup>16</sup> que, en ocasiones, al extraer las consecuencias en el orden doméstico de la aplicación de los CDI, no tienen

en consideración que un estos implican compromisos frente al otro Estado firmante cuyo cumplimiento tienen que garantizar<sup>17</sup>.

Tras invocar la buena fe como principio interpretativo de todos los tratados internacionales, el artículo 31.1 del CVDT consagra los criterios habituales de interpretación jurídica, al hacer referencia al “sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de estos y teniendo en cuenta su objeto y fin”. Se trata de unos términos cuyo empleo, pese a las apariencias, no autoriza una interpretación puramente literal de los tratados, pues el sentido usual o corriente de las palabras (criterio gramatical) solo puede determinarse a partir del contexto en que cada término es empleado (criterio sistemático) y teniendo en cuenta su objeto y fin (criterio teleológico). De este modo, el CVDT se limita a recoger los criterios habituales de interpretación jurídica, sin establecer entre ellos prelación alguna, pese a lo cual debe destacarse que el lenguaje de los CDI es de importancia primaria<sup>18</sup>, al menos en el sentido de que los concretos términos de una norma son el inicio y también el límite de la interpretación, que no puede ir más allá del sentido posible de las palabras<sup>19</sup>. Conviene resaltarlo frente a ciertas actuaciones de la Administración tributaria, inexplicablemente convalidadas por los tribunales de justicia que, en un manifiesto exceso, haciendo un empleo abusivo de lo que entienden por interpretación dinámica o ambulatoria, han admitido en ocasiones la aplicación de preceptos no incluidos en un concreto CDI, yendo mucho más allá del sentido posible de las palabras o, si se prefiere, en los términos del artículo 31.1 del CVDT, desbordando claramente el sentido de los términos del tratado<sup>20</sup>. Porque,

como puso de manifiesto la *International Law Commission*, las reglas interpretativas del CVDT se basan en la idea de que debe presumirse que el texto constituye la expresión auténtica de la voluntad de las partes y que, en consecuencia, el punto de partida de la interpretación es la aclaración del significado del texto, no una investigación *ab initio* de la voluntad de las partes<sup>21</sup>.

Con todo, mayor importancia tiene el contenido del artículo 31.2 del CVDT cuando establece el significado del “contexto” a efectos de la interpretación de los tratados, indicando que

... 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.

Porque de ese modo se establece cuáles son los materiales relevantes a efectos de la interpretación a que se refiere el artículo 31 del CVDT, por diferencia respecto de los medios complementarios o adicionales de interpretación que contempla su artículo 32, que no pueden entenderse como medios alternativos y autónomos a esos efectos, sino sólo como medios para ayudar a una interpretación regida por los principios contenidos en el primero de dichos preceptos<sup>22</sup>. De ahí que el citado artículo 31.2 del CVDT tenga cierta trascendencia a nuestros efectos, sobre todo a la hora de analizar la polémica cuestión del valor que haya de concederse a los CMCOCE y CMCUN a efectos de la interpretación de los CDI que se hayan negociado siguiendo los respectivos modelos, dado que el CVDT no se refiere de

manera expresa al valor de los comentarios o a explicaciones técnicas a los tratados.

Sin embargo, no podemos detenernos en un análisis en profundidad del repetido artículo 31.2 del CVDT<sup>23</sup>, del que resultan algunas indicaciones que conviene sintetizar respecto al significado de este llamado contexto interno:

i) La totalidad de los elementos que se consideran contexto tienen el mismo carácter bilateral o multilateral del tratado, pues tanto este, incluidos su preámbulo y anexos, como los acuerdos concertados con motivo de su celebración y los instrumentos formulados con motivo de dicha celebración, siempre que las partes los acepten como referidos al mismo, tienen ese carácter de pacto entre ellas.

ii) En consecuencia, los materiales de carácter unilateral no puedan ser parte del contexto interno, salvo que sean incluidos en el texto del tratado, incluso por remisión, o sean aceptados por las partes conforme a lo previsto en el artículo 31.2.b del CVDT.

iii) Los materiales que constituyen el contexto interno son siempre coetáneos con el tratado, pues deben acordarse o formularse con motivo de su celebración.

iv) El CVDT no establece el peso que los materiales que constituyen el contexto interno deben tener en la tarea interpretativa, lo que dependerá de la naturaleza de los existentes en cada caso concreto.

Ello establecido, a nuestro juicio es claro que puede considerarse contexto del Convenio Multilateral<sup>24</sup> la *Explanatory Statment* que lo acompaña, en cuanto fue preparada por los miembros del grupo *ad hoc* para proporcionar aclaraciones respecto del enfoque adoptado en el MLI, y como se entiende que cada uno de sus

preceptos afectará a los CDI cubiertos<sup>25</sup>, reflejando el entendimiento acordado de los negociadores que representaban a los 99 miembros del citado grupo y fue adoptado al tiempo que se adoptaba el texto del MLI<sup>26</sup>. Por el contrario, como luego ampliaremos, no parece posible considerar que los CMCOUDE y CMCUN constituyan contexto para la interpretación de los CDI negociados conforme a los respectivos modelos, al menos en el sentido del artículo 31.2 del CVDT, pues no son acordados por las partes de dichos CDI, ni tampoco son coetáneos o se aprueban con motivo de su celebración.

Sea como fuere, el artículo 31.3 del CVDT se refiere a una segunda categoría de contexto, al denominado contexto extrínseco o externo, integrado por:

... 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.

Se trata de elementos diferentes de los que menciona el artículo 31.2 CVDT dado que son externos al tratado, pero que son igualmente acordados por las partes del mismo, aunque sea con posterioridad a su celebración, lo que no disminuye en absoluto su valor, como resulta del tenor del apartado 3 del mismo precepto, cuando señala que habrán de tenerse en cuenta "(J)untamente con el contexto". En este contexto externo podrían incluirse los acuerdos alcanzados conforme a lo previsto en la nueva redacción del artículo 3.2 del MCOUDE, cuando prevé que los Estados firmantes de un CDI pueden acordar el significado que debe atribuirse a un término no definido en él, de conformidad

con las disposiciones del artículo 25, máxime en aquellos Estados en que dichos acuerdos se publican, y a pesar de que los acuerdos resultantes del procedimiento amistoso no tengan la aprobación parlamentaria que los tratados requieren.

Por fin, tras hacer referencia en su apartado 1 al “sentido corriente de los términos”, el artículo 31 del CVDT finaliza admitiendo en su apartado 4 que se podrá dar a un término “... un sentido especial si consta que tal fue la intención de las partes”. Se trata de una expresión oscura, en especial cuando se trata de la interpretación de los CDI, que emplean un lenguaje técnico altamente especializado y que, con frecuencia, tiene un sentido especial, ajeno al corriente o usual<sup>27</sup>. De ahí que el artículo 3.1 de los CDI contenga una serie de definiciones a emplear a efectos de su interpretación, salvo que el contexto requiera otra cosa, que son el mejor ejemplo -aunque no el único, como luego veremos- del empleo en los tratados tributarios de términos con un sentido especial, atribuido de forma nítida por las partes como exige el CVDT.

Por último, prescindiendo de los problemas de interpretación de los tratados que son auténticos en dos o más idiomas<sup>28</sup>, como ocurre con el MLI y con muchos CDI, conviene hacer una breve referencia a los denominados “medios de interpretación complementarios”, entre los que se encuentran los trabajos preparatorios del tratado y las circunstancias de su celebración, a los que permite acudir el artículo 32 del CVDT aunque sólo sea “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 trata de un precepto nada claro y un tanto contradictorio, pues el empleo de los medios complementarios requiere establecer el sentido del tratado conforme a los criterios del artículo 31 del CVDT, para luego confirmarlo o desecharlo si su sentido es "ambiguo u oscuro", o el resultado a que conduce es "manifiestamente absurdo o irrazonable"; de modo que el empleo de estos medios complementarios puede dar lugar al desconocimiento del sentido corriente de los términos de un tratado, establecido conforme al citado artículo 31 del CVDT. Es cierto que el comentario al repetido CVDT enfatiza que el carácter complementario de los medios a que se refiere su artículo 32 significa que no son medios de interpretación autónomos o alternativos, sino solo auxiliares de la interpretación conforme a los principios del artículo 31; pero no lo es menos que si los trabajos preparatorios o las circunstancias de la celebración del tratado llevan al intérprete a entender que el resultado de la aplicación de dicho precepto es ambiguo, oscuro, absurdo o irracional, se podrá ignorar aquél resultado para proceder a una nueva interpretación acorde a lo que los medios complementarios indican.

De este modo, en definitiva, dichos medios complementarios pueden tener relevancia en la interpretación de los CDI, por mucho que ello sólo será así en sistemas en que dichos trabajos preparatorios sean accesibles y las negociaciones se realicen de forma transparente, de modo que puedan conocerse sus circunstancias, lo que desde luego no es el caso en España, ni tampoco en otros muchos Estados iberoamericanos. No obstante, en casi todos los casos es posible conocer un elemento de dichos trabajos preparatorios y circunstancias,

como es si se ha empleado, o no, como base para la negociación del CDI de que se trate el MCOCDE o el MCUN, lo que permitiría utilizar el modelo en cuestión y sus comentarios como medio complementario de interpretación, con el papel secundario que les corresponde de acuerdo con el artículo 32 del CVDT<sup>29</sup>.

## II. LOS COMENTARIOS A LOS MODELOS DE CDI: NATURALEZA Y VALOR INTERPRETATIVO

Como es sabido, el valor de los CMOCDE y CMCUN es un aspecto tan polémico<sup>30</sup> como importante para la interpretación de los CDI, desde que el Consejo de la OCDE recomendara a los Estados miembros que continuaran sus esfuerzos para celebrar CDI, tomando como base de las negociaciones su modelo, “como es interpretado en los Comentarios a él relativos”<sup>31</sup>. Tras una larga evolución, en la que no procede detenerse ahora, lo cierto es que los tribunales de la mayor parte de los Estados -con la excepción de Brasil y Singapore- se refieren a los CMOCDE<sup>32</sup> como un elemento útil para la interpretación de los CDI, aunque sea en distintos términos y con distintos fundamentos, lo que obliga a referirse brevemente a esta cuestión<sup>33</sup>, en términos que son básicamente aplicables a los CMCUN y a otros instrumentos de *soft law* semejantes, como las *Transfer Price Guidelines*<sup>34</sup>.

El empleo de estos instrumentos fue inicialmente típico de organizaciones internacionales carentes de poderes normativos y que, precisamente por ello, debían actuar a través de instrumentos no obligatorios, cuya eficacia exigía el empleo de mecanismos de coerción indirectos o no jurídicos. En ese sentido, el empleo del *soft law* es

constante en las múltiples áreas de actuación de la OCDE, que a través de sus diversos comités elabora recomendaciones, directrices, principios e informes en materia de finanzas, gobierno corporativo, medio ambiente, fiscalidad, etc., a los que reconoce los atributos del *soft law*. Es más, el empleo de este tipo de instrumentos no vinculantes hizo posible la transformación de la Organización Europea de Cooperación Económica en la actual OCDE, pues la renuncia al empleo de disposiciones vinculantes fue una de las claves para la incorporación de nuevos Estados a una organización que, desde su ampliación, prescindiendo del empleo de dichas disposiciones jurídicamente obligatorias, ha pasado a orientarse al asesoramiento experto en el diseño de políticas en sus distintas áreas de actuación<sup>35</sup> y, en particular, en materia tributaria.

El protagonismo de la OCDE en el desarrollo del sistema de tributación internacional se ha incrementado a raíz del desarrollo del Plan de Acción BEPS, del que son resultados directos los CMCOE de 2017<sup>[36]</sup>, que continúan recogiendo la recomendación del Consejo para que cuando los países miembros celebren o revisen un CDI, actúen conforme al modelo, tal y como lo interpretan los comentarios, a los que se han incorporado los resultados de las distintas acciones del Plan BEPS. Y no solo eso, sino que los CMCOE de 2017 mantienen la tradicional recomendación para que las autoridades tributarias sigan los comentarios, con sus modificaciones periódicas y sus observaciones al respecto, “cuando interpreten y apliquen los preceptos de su convenio tributario bilateral que están basados en el Modelo de Convenio”<sup>37</sup>. Que nos encontramos ante meras recomendaciones es claro por el lenguaje empleado<sup>38</sup>, al

margen de que la OCDE ha aprobado los sucesivos MC bajo la forma de recomendaciones, al amparo del artículo 5(b) de su tratado constitutivo del 14 de diciembre de 1960, en lugar de bajo la forma de decisiones que, conforme al apartado (a) de ese mismo artículo 5.º, son legalmente vinculantes en todos los países miembros, salvo que se establezca otra cosa. En efecto, el hecho de que se eligiera la recomendación indica que estamos ante disposiciones que no son legalmente vinculantes, pese a que no carezcan de relevancia práctica<sup>39</sup>; esto es, ante disposiciones que reúnen las características propias del *soft law* y que cumplen tanto funciones pre-normativas, anticipando en el MCOCDE o en sus comentarios soluciones que luego se incorporan de manera progresiva a la red de CDI como funciones interpretativas de los CDI para las administraciones tributarias.

Siendo ello claro, como reconocen los propios CMOCDE 2017<sup>[40]</sup>, otras declaraciones incluidas en ellos respecto de su valor jurídico práctico<sup>41</sup>, las declaraciones relativas a su gran utilidad en la interpretación<sup>42</sup> y aplicación de los CDI, y su cita en las decisiones de los tribunales de la mayor parte de los países miembros de la OCDE<sup>43</sup>, pueden generar dudas acerca de su valor jurídico. Dudas que se incrementan cuando se observa que al tiempo que se afirma que los CMOCDE deben ser empleados como parte del proceso interpretativo regido por el artículo 31 del CVDT, se mantiene -de forma un tanto contradictoria- que el hecho de que sean vinculantes, o no, es algo que tiene relativamente poco significado<sup>44</sup>.

Por ello, conviene insistir en que los CMOCDE carecen de valor vinculante y, en consecuencia, su aplicación no debería producirse en ningún caso contraviniendo lo