

El estatus legal de los comentarios al modelo de convenio OCDE y su aplicación en el caso peruano

GIORGIO L. MASSARI FIGARI^(*)

I. INTRODUCCIÓN

El Perú es un país que recién se inicia en lo que se refiere a los CD. Hasta la fecha, sólo dos CDI se encuentran en vigor; los suscritos con Canadá y con Chile (en adelante, los CDI vigentes). Por otro lado, está también la Decisión No. 578 de la CAN, la que regula el régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal entre los países de dicha organización internacional. Contando con tan poca experiencia en estas arenas, no es extraño que la doctrina nacional poco haya producido sobre la aplicación de los CDI suscritos por el Perú y la interpretación de los mismos, y que contemos con pocos pronunciamientos sobre el particular por la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal. En suma, los aplicadores peruanos de estos instrumentos de Derecho Internacional Tributario tienen que recurrir a la doctrina extranjera y a documentos emitidos por organismos extranjeros para poder llevar a cabo una precisa interpretación y aplicación de los CDI.

Entre estos documentos, una referencia obligada son siempre el MCOCDE y sus respectivos comentarios (en adelante, los Comentarios). Como señala la propia OCDE el uso de los Comentarios por Estados miembros y no miembros de la OCDE (en adelante, los Estados miembros y los Estados no miembros) ha convertido a dichos Comentarios “en una guía ampliamente aceptada para la interpretación y aplicación de las disposiciones de los convenios bilaterales existentes”.¹ Así pues, el uso de éstos se ha convertido en una práctica usual por parte de las Administraciones Tributarias, Tribunales Fiscales o similares, así como Cortes y aplicadores del Derecho Internacional Tributario alrededor del mundo.

^(*) Asociado del Estudio Olaechea. Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú.

¹ Comité de Asuntos Fiscales de La OCDE. “Modelo Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio - Versión Abreviada del 15 de julio de 2005”. Instituto de Asuntos Fiscales, Madrid 2006, Introducción, párrafo 15.

II. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Sin embargo, a pesar de ser una herramienta de uso generalizado, el estatus legal de los Comentarios es, hasta el día de hoy, una materia arduamente discutida por los más eminentes tratadistas, sin que se haya llegado a una posición unánime sobre el tema. Como bien señalan Heinrich y Moritz:

*“El fundamento legal de su rol [el de los Comentarios] es discutido a pesar de que la CVDT establezca una serie de posibles bases jurídicas (p.ej. Artículo 31(2) “contexto”, Artículo 31(3a) “acuerdo”, Artículo 31(3b) “práctica subsiguiente”, Artículo 32 “medios complementarios”). Una respuesta aún no ha sido encontrada por los estudiosos del Derecho”.*²

Es, pues, el estatus legal de los Comentarios una materia discutida. No ha sido posible aún acordar cuál es su posición como medio de interpretación de acuerdo con la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969 (en adelante, CVDT). Se ha tratado de catalogar a los Comentarios como: el sentido corriente de los CDI, el contexto, acuerdo ulterior entre las partes con respecto a la interpretación, práctica ulterior de las partes con respecto a la aplicación, sentido especial y medios suplementarios de interpretación; todo al amparo de los artículos 31^o y 32^o de la CVDT. Asimismo, no faltan posturas que le dan a los Comentarios el estatus de no sólo medios de interpretación, sino de disposiciones vinculantes para los países que los siguen.^{3,4}

Consecuentemente, el objetivo de la presente ponencia es tratar de dilucidar y aportar una posición, esperamos clara, sobre el estatus legal de los

² Heinrich, Johannes y Moritz, Helmut. “Interpretation of Tax Treaties”. en: “European Taxation”. International Bureau of Fiscal Documentation, abril de 2000, página 148. La cita en idioma original es la siguiente: *“The legal foundation for this role [el de los Comentarios] is disputed although the VCLT [Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969] provides for a variety of possible legal foundations (e.g. Article 31(2) “context”, Article 31(3a) “agreement”, Article 31(3b) “subsequent practice”, Article 31(4) “special meaning”, Article 32 “supplementary means”). An answer has not really been found by legal scholars as yet”.*

³ Ward, David A. et al. “The Interpretation of Income Tax Treaties with Particular reference to the Commentaries on the OECD Model”. International Fiscal Association (Canadian Branch) y International Bureau of Fiscal Documentation - Publications BV, Canada 2005, páginas 38 a 53.

⁴ Engelen, Franciscus Antonius. “Interpretation of Tax Treaties under International Law. A study of Articles 31, 32 and 33 of the Vienna Convention on the Law of Treaties and their application to tax treaties”. Volume 7, Doctoral Series. International Bureau of Fiscal Documentation - Publications BV, Ámsterdam 2004, páginas 439 a 473.

Comentarios en general y, en particular, acerca de cuál es su función como medio interpretativo de los CDI vigentes; así como determinar si los Comentarios se han convertido en disposiciones vinculantes en el Perú.⁵ Sin duda, no pretendemos poner punto final a una discusión de larga data ni contradecir las opiniones de los más reputados tratadistas sobre la materia, sino, simplemente, abordar un tema que nos parece fundamental en el desarrollo del Derecho Internacional Tributario en el Perú.

III. ANÁLISIS DEL PROBLEMA

1. ¿Qué son y cuál es el fin de los Comentarios?

Antes de pasar a examinar cuál es el estatus legal de los Comentarios, es necesario definir qué son en sí los Comentarios y cuál es el fin de los mismos.

Como su nombre lo indica, los Comentarios son, valga la redundancia, comentarios a cada uno de los artículos del MCOCDE “*redactados y acordados por expertos que representan, en el seno del Comité de Asuntos Fiscales [de la OCDE], a los Gobiernos de los países miembros*”.⁶ Es decir, son la exégesis del MCOCDE como la han acordado los Estados miembros; empero, si unos de éstos no se encuentra plenamente de acuerdo con una de las interpretaciones del Comité de Asuntos Fiscales (en adelante, el Comité), puede no adherirse a la misma e incorporar una observación a la interpretación realizada.⁷ En tal sentido, los Comentarios no pasan de ser lo que un grupo de expertos opina e interpreta sobre las disposiciones contenidas en el MCOCDE.

Sin embargo, con el discurrir del tiempo, los Comentarios han tomado una posición de importancia como medios de interpretación de los CDI, no sólo por los Estados miembros, sino también por Estados no miembros que toman el MCOCDE como base para negociar sus propios CDI. En consecuencia, el uso de los Comentarios se ha extendido fuera de los límites de los Estados miembros y llega a ser una herramienta útil al momento de

⁵ A pesar de que la Decisión No. 578 de la CAN es una norma internacional vinculante para el Perú en lo que respecta a evitar la doble imposición internacional, en el presente trabajo nos limitaremos a examinar únicamente los efectos de los Comentarios en los CDI Vigentes, pues el MCOCDE no es la base de la Decisión antes mencionada.

⁶ Comité de Asuntos Fiscales de La OCDE. Obra citada, Introducción, párrafo 29.

⁷ El Comité de Asuntos Fiscales, a partir de 1996, también recoge las posiciones discrepantes con la interpretación realizada de los artículos del MCOCDE que tengan los países no miembros que hayan sido invitados a participar de las discusiones realizadas en su seno.

interpretar las disposiciones contenidas en un CDI. Incluso, la Propuesta de Modelo Peruano de Convenio para evitar la doble tributación internacional y prevenir la evasión fiscal (en adelante, el Modelo Peruano) ha sido elaborada en base al MCOCDE, por lo que los Comentarios son referencia obligada al interpretar el Modelo Peruano.⁸

Ahora bien, aunque el fin de los Comentarios no es *“figurar como anexos a los convenios que se firmen por países miembros, que son los únicos que constituyen instrumentos jurídicos vinculantes”*,⁹ no obstante pueden ser *“de gran ayuda en la aplicación e interpretación de los convenios y, en particular, en la resolución de controversias”*,¹⁰ y ayudar al desarrollo del Derecho Internacional Tributario. A pesar de lo señalado por el Comité, el estatus legal de los Comentarios, solamente como instrumentos interpretativos, ya no es unánimemente aceptado por toda la doctrina. Por ende, cabe examinar cuál es la posición de los Comentarios exactamente dentro del esquema legal.

2. Aplicación de la CVDT

Los CDI son, que duda cabe, tratados de Derecho Internacional suscritos y ratificados por dos Estados contratantes con el fin de resolver los problemas resultantes de la doble imposición internacional. En tal sentido, estos son instrumentos internacionales que se rigen por la CVDT, norma internacional que regula lo relacionado con los tratados suscritos entre Estados.¹¹ Conforme a lo expuesto, en lo que se refiere a la interpretación de los CDI, las reglas aplicables son aquellas recogidas en los artículos 31º, 32º y 33º de la CVDT. Sobre el particular, Holmes indica lo siguiente:

“Los CDI son acuerdos internacionales que, para propósitos del Derecho Internacional, llegan a existir con la declaración de consentimiento de ambos Estados contratantes. Los CDI se rigen (por lo menos, en principio) por las reglas contenidas en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969, que en buena medida codifica las normas del Derecho Internacional consuetudinario (...). La interpretación de los CDI, al igual que la de otros tratados, se

⁸ Ministerio de Economía y Finanzas. “Resultados de la Consulta Ciudadana - Los Convenios para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal”. Separata Especial publicada en el Diario Oficial “El Peruano” el 21 de junio de 2001 por mandato de la Resolución Ministerial No. 203-2001-EF/10. P. 17.

⁹ Comité de Asuntos Fiscales de La OCDE. Obra citada, Introducción, párrafo 29.

¹⁰ Comité de Asuntos Fiscales de La OCDE. Obra citada, Introducción, párrafo 29.

¹¹ Como establece el artículo 1º de la CVDT esta sólo se aplica a los tratados entre Estados. Los tratados entre Estados y otros sujetos de derecho internacional no se encuentran dentro de los alcances de dicho instrumento.

*rige por reglas consuetudinarias internacionales, las cuales están consagradas en la Convención de Viena. Lógicamente, los CDI son acuerdos internacionales; la interpretación de acuerdos internacionales se rige por los principios consuetudinarios del Derecho Internacional; estos principios del Derecho Internacional han sido codificados en la Convención de Viena; por ello, los CDI deben ser interpretados de conformidad con la Convención de Viena”.*¹²

Asimismo, Vogel señala:

*“Los Convenios de Doble Imposición son acuerdos internacionales. Su creación y consecuencias son determinadas conforme a las reglas contenidas en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. (...) Por ello, las reglas de la Convención de Viena son utilizadas como base en la jurisprudencia para la interpretación de los CDI (...).”*¹³

Siendo que la naturaleza de los CDI es en primer lugar la de tratados, las reglas que se tienen que aplicar son las de la CVDT, pues este es el tratado que regula todo lo relacionado con los tratados celebrados entre Estados. En tal sentido, las reglas de interpretación que deberán seguirse son las establecidas en la CVDT. Carece de importancia, desde nuestro punto de vista, que los CDI sean tratados de naturaleza específica por tratarse de materia fiscal y que las reglas contenidas en la CVDT sean de una natura-

¹² Holmes, Kevin. “International Tax Policy and Double Tax Treaties”. Amsterdam. International Bureau of Fiscal Documentation - Publications BV. 2007. P. 70. La cita en idioma original es la siguiente: “DTAs [CDI] are international agreements which, for the purposes of international law, come into existence upon the declaration of consent by both contracting states. DTAs are (at least, in principle) governed by the rules contained in the Vienna Convention of the Law of Treaties 1969, which to a large extent codifies the norms of customary international law (...). The interpretation of DTAs, like other treaties, is governed by customary international rules, which are embodied in the Vienna Convention. Logically, DTAs are international agreements; the interpretation of international agreements is governed by the customary principles of international law; those principles of international law have been codified in the Vienna Convention; therefore, DTAs are to be interpreted in accordance with the Vienna Convention”.

¹³ Vogel, Klaus. “Klaus Vogel on Double Taxation Conventions: a commentary to the OECD-, UN-, and US model conventions for the avoidance of double taxation on income and on capital with particular reference to German treaty practice”. Kluwer Law International Ltd, Tercera Edición, Holanda, Reino Unido, etc. 1997, Introducción, párrafo 21, página 45 y párrafo 68, página 35. La traducción libre es la siguiente: “Double tax treaties are international agreements. Their creation and their consequences are determined according to the rules contained in the Vienna Convention on the Law of Treaties. (...) Therefore the rules of the Vienna Convention are used in case law on the Interpretation of Double Taxation Treaties as a basis (...)”.

leza general no previstas para el caso de tratados en materia fiscal. Es nuestro parecer que ninguna regla específica en materia de interpretación debe ser utilizada por encima de las establecidas en la CVDT.¹⁴

Adicionalmente, es importante notar que las reglas de interpretación contenidas en la CVDT son de obligatorio cumplimiento para los Estados, es decir, son verdaderas normas jurídicas. Así se pronuncia Jiménez de Aréchaga:

*“Los cuatro artículos dedicados a la interpretación de los tratados están basados en la jurisprudencia establecida por la Corte mundial y destilan la esencia de ciertos principios fundamentales que pueden considerarse reglas de Derecho Internacional sobre el tema y no meramente directivas generales, aplicables a todos los tratados, cualquiera sea su naturaleza o contenido”.*¹⁵

Finalmente, cabe precisar que aunque un Estado no haya ratificado la CVDT, los lineamientos contenidos en este instrumento internacional son de aplicación para dicho Estado. Esto se debe a que las reglas de interpretación recogidas en la CVDT son declarativas de la costumbre internacional (fuente de Derecho Internacional). Dicha postura ya ha sido reconocida por la Corte Internacional de Justicia en el caso Territorial Dispute (*Libyan Arab Jamahiriya/Chad*)¹⁶ y, especialmente, en el caso *Kasikili/Sedudu Island (Botswana/Namibia)*.¹⁷ En los fallos señalados, la Corte ha reconocido que la costumbre internacional se ha cristalizado en las normas de interpretación de la CVDT, por lo que son aplicables a todos los Estados e incluso a tratados suscritos antes de la entrada en vigencia de la CVDT.

3. Los Comentarios al MCOCDE y su posición dentro de las reglas de interpretación de la CVDT - Los Comentarios como “sentido corriente”

¹⁴ Como puede apreciarse, no encontramos en desacuerdo con la opinión de Calderón Carrero, quien señala que deben emplearse reglas especiales de interpretación en el caso de los CDI. Sobre el particular véase: Calderón Carrero, José Manuel Y Martín Jiménez, Adolfo J.. “Los Tratados Internacionales. Los Convenios de Doble Imposición en el ordenamiento español: Naturaleza, Efectos e Interpretación”. en: Carmona Fernández, Néstor (coordinador). “Convenios Fiscales Internacionales 2005”. CISSPRAXIS S.A., España 2005, página 37 y siguientes.

¹⁵ Jiménez De Aréchaga, Eduardo. “El Derecho Internacional Contemporáneo”. Tecnos, Colección de Ciencias Sociales, Serie de Relaciones Internacionales, Madrid, 1980, página 55.

¹⁶ Territorial Dispute (Libyan Arab Jamahiriya/Chad), Judgement of 3 February 1994, ICJ Reports 1994. página 21, párrafo 41.

¹⁷ Kasikili/Sedudu Island (Botswana/Namibia), Judgement of 13 December 1999. ICJ Reports 1999. página 1059, párrafo 18.

Una vez establecida la aplicabilidad de las reglas de interpretación de la CVDT al caso de los CDI, la pregunta a responder es la siguiente: ¿al amparo de cuál de las reglas de interpretación contenidas en los 31º, 32º y 33º de la CVDT corresponde aplicar los Comentarios como instrumento de interpretación de los CDI? Pasamos entonces a responder dicha pregunta, analizando detalladamente las disposiciones sobre interpretación de tratados contenidas en los artículos citados.

El artículo 31º de la CVDT contiene la “regla general de interpretación” de los tratados de Derecho Internacional. Su texto es el siguiente:

“Artículo 31º.- Regla general de interpretación

1. *Un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de estos y teniendo en cuenta su objeto y fin.*
2. *Para los efectos de la interpretación de un tratado, el contexto comprenderá, además del texto, incluidos su preámbulo y anexos:*
 - a) *todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado;*
 - b) *todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado.*
3. *Juntamente con el contexto, habrá de tenerse en cuenta:*
 - a) *todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones;*
 - b) *toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado;*
 - c) *toda forma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes.*
4. *Se dará a un término un sentido especial si consta que tal fue la intención de las partes”.*

El numeral 1 del artículo 31º de la CVDT establece, entonces, que: (i) un tratado debe interpretarse de buena fe; y (ii) a los términos del tratado debe atribuirse el sentido corriente de los mismos, pero siempre teniendo en cuenta el objeto y fin del tratado. Sobre este punto en particular, los

comentarios al borrador de la CVDT -en el cual las reglas de interpretación se encontraban en los artículos 27º, 28º y 29º- establecen lo siguiente:

*“Este artículo, como se menciona anteriormente, está basado en la presunción de que el texto es la auténtica expresión de la intención de las partes; así, en consecuencia, el punto de partida de la interpretación es la dilucidación del significado del texto, y no la investigación ab initio de la intención de las partes”.*¹⁸

De acuerdo a este comentario, lo primero que debe seguirse como parámetro de interpretación es el texto del tratado, dentro del sentido corriente de los términos del mismo, y no buscar la intención de las partes, ya sea explícita o implícita, pues dicha intención se encuentra recogida en la literalidad del texto. Ahora bien, esta interpretación ordinaria de los términos del tratado debe realizarse dentro del contexto del mismo, como un todo, considerando primera y únicamente, el objeto y fin del instrumento internacional. Dicha posición ya era sostenida por la Corte Permanente de Justicia Internacional (antecesora de la Corte Internacional actual), la cual en la Opinión Consultiva *“Competence of the ILO to Regulate Agricultural Labour”* ya estipulaba que era necesario considerar el contexto, que no es solamente un artículo o una sección del tratado, sino el tratado como un todo, y que no debía interpretarse una frase o término a partir de una parte del tratado.¹⁹

En el caso de los CDI, es necesario determinar cuál, si alguno, es el sentido corriente de sus términos. Difícilmente podrá argumentarse que este sentido común responde a las definiciones contenidas en un diccionario, pues dichos términos revisten un sentido distinto al que el ciudadano de pie les puede otorgar. El sentido corriente de los términos de un CDI no es el sentido lato que se les pueda dar a los mismos. Los términos de un CDI son el reflejo de las negociaciones realizadas por expertos en temas fiscales, por ende responden a un significado específico en materia fiscal. Siendo que los Comentarios recogen el significado desde un punto de vista fiscal de dichos términos, es nuestra opinión que tales Comentarios contienen el sentido ordinario fiscal de los términos encontrados en un CDI. Al

¹⁸ United Nations International Law Commission. “Draft Articles on the Law of Treaties with Commentaries”. Eighteenth Session. 1966, párrafo 11 del comentario a los artículos 27º y 28º. La cita en idioma original es la siguiente: *“This article as already indicated is based on the view that the text must be presumed to be authentic expression of the intentions of the parties; and that, in consequence, the starting point of interpretation is the elucidation of the meaning of the text, not to an investigation ab initio into the intentions of the parties”.*

¹⁹ Permanent Court Of Internacional Justice. “Advisory Opinion on the Competence of the ILO to Regulate Agricultural Labour.” Serie B, Números 2 y 3, 1922, página 23.

respecto, Wattel y Marres señalan:

*“Si un “término” esta involucrado, consideramos que el significado del mismo, conforme al Comentario, podría efectivamente ser una indicación de su significado corriente. La frase “significado corriente” no se refiere necesariamente al lenguaje normal, sino más bien al significado usual del término en un contexto específico. Por cierto, lo que cuenta es el significado corriente dado a los términos del tratado en su contexto y a la luz de su objeto y propósito. Es así como el contexto, objeto y propósito influyen el “significado corriente””.*²⁰

Sin embargo, dos son las limitaciones para que los Comentarios puedan ser considerados como el sentido corriente de los términos de un CDI. La primera es que el CDI que se esté interpretando haya sido negociado sobre la base del MCOCDE, y, la segunda, que los Comentarios puedan ser catalogados como el contexto dentro del cual fue negociado dicho CDI.

La primera limitación es razonable. No pueden aplicarse los Comentarios cuando un CDI no haya sido negociado sobre la base del MCOCDE. Para poder conocer cuándo un CDI se basa en el MCOCDE se pueden seguir dos caminos. El primero, indagar con respecto a si los Estados que suscribieron dicho CDI son miembros de la OCDE. En tal caso, de acuerdo con Vogel:

*“(...) el MCOCDE debe ser aplicado a menos que el Estado miembro haya interpuesto reservas originales o a menos que razones materiales, como las peculiaridades de la ley doméstica del Estado contratante, sean determinantes para la no adopción del Modelo, con respecto a una disposición individual del tratado. La recomendación, en otras palabras, genera un deber legal flexible, pero un deber legal al fin”.*²¹

²⁰ Wattel, Peter J. y Marres, Otto. “The Legal Status of the OECD Commentary and the Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties”. en: International Bureau of Fiscal Documentation, European Taxation, Julio/agosto de 2003, página 226. La cita en idioma original es la siguiente: “If a “term” is involved, we believe that the meaning of that term according to the Commentary may indeed be an indication of its ordinary meaning. The phrase “ordinary meaning” does not necessarily refer to normal language, but rather to the usual meaning of the term in a given context. Indeed, what counts is the ordinary meaning to be given to the terms of the treaty in their context and in the light of its object and purpose. Context, object and purpose thus influence the “ordinary meaning””.

²¹ Vogel, Klaus. Obra citada, Introducción, párrafo 80, página 45. La cita en idioma original es la siguiente: “(...) the OECD MC must be applied unless the member State has entered original reservations or unless material reasons, such as peculiarities of domestic law of the contracting State, weigh against the adoption of the model,

Siguiendo la línea de razonamiento de Vogel, la recomendación de aplicar el MCOCDE genera una obligación para los Estados miembros en función al inciso b) del artículo 5º de la Convención de la OCDE, una obligación de “*soft law*”. Por ende, en el caso de CDI entre Estados miembros, los Comentarios podrán ser considerados como el sentido corriente de los términos del CDI, siempre y cuando los Estados celebrantes no hayan presentado reservas a las disposiciones del MCOCDE, o no se haya seguido el MCOCDE por algún motivo en particular; lo cual, seguramente, se reflejará en que la redacción de las cláusulas del determinado CDI será distinta a aquellas establecidas en el MCOCDE. Sumado a esto, consideramos que cuando un Estado miembro haya hecho una observación a los Comentarios (la cual es recogida en los Comentarios mismos), en dicho caso tampoco podrá considerarse que éstos reflejan el sentido corriente de un CDI celebrado por dicho Estado, pero sólo circunscrito a la observación realizada.

Por otro lado, si se trata de un CDI entre un Estado miembro y un Estado no miembro o entre Estados no miembros, entonces la situación se complica, pues es más complejo establecer si el CDI ha sido negociado sobre la base del MCOCDE. En este caso, podemos seguir un segundo camino, que supone indagar respecto de la base sobre la cual los equipos negociadores de dichos Estados negocian los CDI. Si se puede determinar que dicha base es el MCOCDE, será posible entonces concluir que los Comentarios son aplicables. Cabe resaltar que no será necesario que se reproduzca íntegramente todo el MCOCDE, basta que el sentido de las disposiciones sea el mismo; el texto no tiene por qué mantenerse igual, mientras no se aleje del sentido del MCOCDE. En los casos en que sea notorio que el sentido de una determinada disposición no recoge lo establecido en el MCOCDE, entonces no podrá considerarse que los Comentarios reflejan el sentido corriente de los términos.

Salvada la primera limitación, pasamos a la segunda. ¿Cómo saber si el MCOCDE y los Comentarios forman parte del contexto? Al respecto, la CVDT establece que debe considerarse “contexto” para efectos de la interpretación: (i) el texto del tratado, incluidos su preámbulo y anexos; (ii) todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes; y (iii) 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.

Definitivamente, los Comentarios no pueden entrar como parte del contexto al amparo de los puntos (i) y (ii) señalados en el párrafo anterior,

with regard to an individual treaty provision. The recommendation, in other words, generates a loose legal duty, but a legal duty nonetheless”.

pues normalmente no son parte del texto, preámbulos o anexos del tratado ni son acuerdos que se refieren al tratado que hayan sido elaborados con motivo de la conclusión del tratado en sí. Sin embargo, somos de la opinión que los Comentarios pueden ser considerados como un instrumento formulado por una o más de las partes con motivo de la celebración del tratado (en este caso, el CDI) y aceptado por las demás como instrumento referente al mismo.

Ahora bien, los Comentarios podrán ser parte del contexto sólo en ciertos escenarios. El primero y más sencillo, que el CDI haya sido celebrado por Estados miembros. En este caso el MCOCDE y los Comentarios han sido aceptados por los Estados que suscriben el CDI y ambos Estados se encuentran obligados a aplicar el MCOCDE por ser esta una recomendación de la OCDE. Al respecto, Van Raad sostiene:

*“Ya que el Comentario apareció en consulta conjunta con los países miembros, los cuales tuvieron la oportunidad de hacer reservas con respecto a su contenido, pareciera justificado llamarlo (...) un instrumento contextual, conforme al significado del Artículo 31(2b) de la Convención de Viena (...)”.*²²

En este caso, los Comentarios vendrían a ser un instrumento formulado por ambas partes,²³ ya que han tenido la oportunidad de abordar de manera directa la elaboración de cada interpretación y sentido que le han sido atribuidos a los términos del MCOCDE, pues cuentan con la oportunidad de aportar, aceptar y, más importante, oponerse (a través de reservas) a dichas interpretaciones. En tanto, los Comentarios constituyen un instrumento aceptado por las partes del CDI. En el mismo sentido se pronuncia Young, ya que *“(...) el proceso de redacción de los Comentarios permite a los miembros anotar sus observaciones a las interpretaciones al momento en que los Comentarios son adoptados”.*²⁴

²² Van Raad, Kees. “Interpretatie van Belastingverdragen”. en: MBB 1978, página 49 (Traducción no oficial). La cita en idioma original es la siguiente: *“Since this Commentary came into existence in joint consultation with the member countries, which were given the opportunity to make reservations with respect to its contents, it would seem justified to call (...) it a contextual instrument within the meaning of Art. 31(2)(b) of the Vienna Convention (...)”.*

²³ Aunque en este caso se podría señalar que otras partes que no suscriben el CDI también se vieron involucradas en la elaboración de los Comentarios, esto no resta mérito a la participación de las partes que sí suscriben el CDI en la elaboración de los mismos.

²⁴ Young, Russel R. “The Use of Extrinsic Aids in the Interpretation of Tax Treaties”. en: The Bureau of National Affairs, Inc., Tax Management International Journal 1999, página 468. La cita en idioma original es la siguiente: *“(...) the drafting process of the OECD Commentaries allows member status to note their observations to*

Asimismo, aunque los Comentarios no han sido elaborados para la negociación específica de un único CDI, puede verse que tanto el MCOCDE como los Comentarios tienen como fin el proporcionar una herramienta para ayudar a la celebración del CDI, siendo entonces relevantes en la celebración de éste. Por ende, forman parte del contexto dentro del cual fue celebrado el CDI. Obviamente, si alguno de los dos Estados miembros de la OCDE que lo celebran hubiese interpuesto reservas u observaciones al MCOCDE y/o a los Comentarios, las disposiciones específicas que fueron objeto de dichas reservas u observaciones no formarían parte del contexto.

El segundo escenario posible es que el CDI haya sido celebrado por un Estado miembro y uno no miembro. En este caso en particular tendrá que observarse la base sobre la cual fue negociado el CDI específico. Considerando que el Estado miembro se encuentra obligado a realizar dicha negociación sobre la base del MCOCDE, se podrá asumir que el CDI celebrado se ha basado en dicho modelo. Sin embargo, esto sólo será posible siempre y cuando las disposiciones del CDI celebrado reflejen el sentido del MCOCDE y no se hayan formulado cambios que renieguen del mismo. De esta manera, los Comentarios podrán ser considerados como parte del contexto dentro del cual fue celebrado el CDI, pues, en este caso concreto, se tratará de un instrumento formulado por una de las partes con motivo de la celebración del tratado (en este caso, el CDI) y aceptado por la otra como instrumento referente al mismo. Obviamente, si durante la negociación o con motivo de la celebración del CDI el Estado no miembro deja en claro su no aceptación de los Comentarios o parte de ellos, entonces los mismos no formarán parte del contexto. Esto se debe a que, para calificar a un instrumento formulado por una parte como referente al tratado, es necesario que la otra parte lo acepte como tal, pues no se puede considerar como integrante del contexto a un documento que la otra parte no ha aceptado expresamente.²⁵

El último escenario posible es que el CDI sea celebrado por Estados no miembros. Este escenario plantea la mayor dificultad al momento de establecer los Comentarios como parte del contexto para fines interpretativos. Como es obvio, al no ser los Estados contratantes miembros de la OCDE, éstos no están obligados a seguir sus recomendaciones; por ende, no se puede asumir que el CDI celebrado entre ambos países siga el MCOCDE. En este caso en particular, habrá que recurrir a una investigación de mayor envergadura para determinar si el CDI se ha basado en el MCOCDE. En tal sentido, se deberá recurrir, en primer lugar, al modelo de negociación

interpretations at the time the commentaries are adopted”.

²⁵ United Nations International Law Commission. Obra citada, párrafo 13 del comentario a los artículos 27º y 28º.

utilizado por ambos Estados. Si estos modelos han sido elaborados sobre la base del MCOCDE, expresa o tácitamente (debido al contenido de sus disposiciones) podrá considerarse que los Comentarios son parte del contexto, pues tales documentos fueron traídos a la mesa de negociación por los Estados celebrantes y, por tanto, para la consecución del CDI tuvieron que ser aceptados. Sin embargo, esto deberá ser confirmado con una comparación del CDI celebrado con el MCOCDE. Siempre y cuando las disposiciones contenidas en el CDI celebrado reflejen el sentido contenido en el MCOCDE, podrá considerarse a los Comentarios como el sentido corriente de los términos contenidos en el mismo. Por el contrario, si las disposiciones del CDI se alejan sustancialmente del MCOCDE, los Comentarios no podrán ser utilizados para interpretar el sentido corriente.

Finalmente, como última condición para que los Comentarios formen parte del contexto y puedan ser considerados como la interpretación del sentido corriente de los términos de un CDI celebrado, es necesario que al momento que dicho CDI sea ratificado por el ente correspondiente del Estado contratante, dicho ente conozca que el CDI ha sido negociado y elaborado sobre la base del MCOCDE. Si el ente encargado de la ratificación ha sido informado en dicho sentido e igual ratifica el CDI, tácitamente dicho ente estaría aceptando a los Comentarios como contexto, pues el MCOCDE se interpreta siguiendo dichos Comentarios. Consecuentemente, el ente que así ratifica el CDI ha aceptado el documento presentado por la otra parte con motivo de la celebración del tratado. No obstante, cabe reasaltar que dicho conocimiento no tendrá que ser específico para la ratificación de un CDI en particular si es que el Estado que celebró dicho CDI es miembro de la OCDE o su equipo negociador ha hecho de público conocimiento que el modelo sobre el cual se basan para llevar a cabo las negociaciones de un CDI es el MCOCDE.

Por otro lado, es importante recalcar que la versión de los Comentarios que podrá considerarse como parte del contexto dentro del cual fue celebrado el CDI es la que se encuentre vigente en el momento de la celebración del mismo. Las versiones posteriores de los Comentarios, al no haber podido ser presentadas como un documento por una de las partes con motivo de la celebración del CDI debido a que no existían al momento de la celebración de dicho tratado no podrán ser consideradas como parte del contexto, pues en ningún momento pudieron ser conocidas por los Estados contratantes ni sus entes legislativos al momento de ratificar el CDI. De acuerdo con esta posición se encuentran Wattel y Marres, quienes son claros en enfatizar que las versiones posteriores de los Comentarios no corresponden a la interpretación del sentido corriente de los términos del MCOCDE al momento en que fue celebrado el CDI.²⁶

²⁶ Wattel, Peter J. y Marres, Otto. Obra citada, página 227 y siguientes.

Sobre este punto en particular, nos permitimos diferir de la posición sostenida por el Comité. Dicho ente señala que: “los cambios efectuados a los Comentarios habrán de tenerse en cuenta al interpretar y aplicar convenios concluidos antes de su adopción (...)”.²⁷ Sin embargo, como sostiene Ward: “[e]l nuevo comentario no encajaría en el supuesto del Artículo 31 de la Convención de Viena y, por lo tanto, sólo representaría una explicación o paráfrasis útil”.²⁸ En si, creemos que en el caso concreto de la interpretación del sentido corriente, es de aplicación el “Principio de intertemporalidad”; es decir, que los tratados deben ser interpretados de acuerdo a las disposiciones vigentes al momento de su celebración. Sobre dicho principio, Fitzmaurice señala:

*“(...) un principio consagrado del Derecho Internacional que (...) [estableció que] la situación en cuestión debe ser apreciada, y el tratado interpretado, a la luz de las reglas del Derecho Internacional existentes en el momento, y no conforme a las que existen hoy. En otras palabras, no es permisible la importación, para la evaluación legal, de una situación previamente existente, o de un tratado antiguo, de doctrina jurídica moderna que no existía o no era aceptada en aquel momento, y que sólo son resultado del subsiguiente desarrollo o evolución del Derecho Internacional”.*²⁹

Aunque propiamente los Comentarios no son reglas de Derecho Internacional, si reflejan el sentido de los términos al momento de celebrarse el CDI. Si aplicáramos los Comentarios posteriores a la celebración del CDI como sentido corriente de sus términos, estaríamos aplicando un sentido distinto al cual tenían en consideración los Estados al momento de negociar y celebrar el CDI. Cabe resaltar que la jurisprudencia internacional ha recogido el “Principio de intertemporalidad” es sus fallos, como en el *South West Africa Cases (Ethiopia/South Africa; Liberia/South Africa)*³⁰ y en

²⁷ Comité de Asuntos Fiscales de La OCDE. Obra citada, Introducción. Párrafo 36.

²⁸ Ward, David A. et al. Obra citada, página 80. La cita en idioma original es la siguiente: “[t]he new commentary would not fall within Article 31 of the Vienna Convention and therefore would only represent a helpful paraphrase or explanation (...)”.

²⁹ Fitzmaurice, Gerald. “The Law and Procedure of the International Court of Justice”. Volumen 1, Grotius Publications Limited, Cambridge. 1996, página 346. La cita en idioma original es la siguiente: “(...) an established principle of international law that (...) [established that] the situation in question must be appraised, and the treaty interpreted, in the light of the rules of international law as they existed at the time, and not as they exist today. In other words, it is not permissible to import into the legal evaluation of a previously existing situation, or of an old treaty, doctrines of modern law that did not exist or were not accepted at the time, and only resulted from the subsequent development or evolution of international law”.

³⁰ South West Africa Cases (Ethiopia/South Africa; Liberia/South Africa), Second Phase, Judgement of 18 July 1994, ICJ Reports 1966, página 23, párrafo 16.

el *Territorial Dispute (Libyan Arab Jamahiriya/Chad)*.³¹ En tal sentido, teniendo en cuenta el principio citado y la jurisprudencia de la Corte Internacional de Justicia sobre la materia, creemos que la versión de los Comentarios al momento de celebrarse el CDI es la que deberá aplicarse y no las posteriores.

No obstante haber señalado que es necesario que los Comentarios puedan ser identificados como parte del contexto dentro del cual se suscribió el CDI para que puedan servir como medios interpretativos que brinden el sentido corriente de los términos de éste, esta pareciera no ser la única forma. Somos de la opinión que las interpretaciones realizadas por los Comentarios también pueden ser tomadas como el sentido corriente de los términos de un CDI si se considera que lo establecido por dichas interpretaciones recoge el *"international tax language"*. Esta propuesta se suscita alrededor del *Graduation Lecture (Maarten Ellis Lecture)* realizado por el Profesor Klaus Vogel. Así, el reputado tratadista plantea lo siguiente:

"(1) Si un término -entendido no sólo como una palabra individual, sino también como una expresión u oración coherente- ya fue usado por la Draft Convention de 1963 y explicada por sus comentarios, yo sugiero que se considere que este término se ha convertido, con el transcurso del tiempo, en parte del "international tax language". En otras palabras, se debería asumir que el significado atribuido a ese término por los Comentarios es su "significado corriente", conforme a establecido en el artículo 31(1) de la Convención de Viena.

(2) Si un término fue usado o explicado por primera vez por la Convención Modelo de 1977, el significado atribuido por los Comentarios también se habrá convertido en su "significado corriente" ahora (...)".³²

³¹ *Territorial Dispute (Libyan Arab Jamahiriya/Chad)*, Judgement of 3 February 1994, ICJ Reports 1994, página 21, párrafo 41.

³² Vogel, Klaus. "The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation". en: International Bureau of Fiscal Documentation, *Bulletin-Tax Treaty Monitor*, diciembre de 2000, página 616 (Vogel Klaus 1). La cita en idioma original es la siguiente: *"(1) If a term -by which I mean not only individual words, but also coherent expressions or sentences- was already used by the Draft Convention of 1963 and explained by its Commentaries, I suggest that this term be considered to have become in the course of time part of the "international tax language". In other words, it should be assumed that the meaning attributed to that term by the Commentary is its "ordinary meaning" within the meaning of Art. 31(1) of the Vienna Convention. (2) If a term was used or explained for the first time by the Model Convention of 1977, the meaning attributed by the Commentaries may also have become its "ordinary meaning" by now (...)"*.

De acuerdo con lo propuesto por Vogel, la interpretación hecha por los Comentarios de 1963 y de 1977 ya podrían ser consideradas como parte del *"international tax language"*, es decir, del lenguaje común utilizado dentro del Derecho Internacional Tributario. En otras palabras, las interpretaciones realizadas por estas versiones de los Comentarios a los términos del MCOCDE ya han sido acogidas por la pluralidad de aplicadores del Derecho Internacional Tributario y se consideran como comunes a todos. En tal sentido, siendo general el uso de estas interpretaciones, puede afirmarse que dichas interpretaciones ya corresponden al sentido corriente que se le puede asignar a los términos establecidos en un CDI. Por tanto, los Comentarios de 1963 y de 1977 aplicables a dichos términos ya son parte del lenguaje común y son el sentido corriente recogido en el inciso 1 del artículo 31º de la CVDT. Seguidamente, las disposiciones específicas a dichos términos recogidas en las referidas versiones de los Comentarios ya no tendrán que ser analizadas para ver si catalogan como parte del contexto de un determinado CDI.

Sin embargo, cabe resaltar que esta posición fue esbozada por Vogel por primera vez hace poco más de siete años, cuando la última modificación realizada a los Comentarios era la de 1997. Desde nuestro punto de vista, las versiones de los Comentarios de los años 1992, 1994 y 1995 pueden ser tomadas como parte del *"international tax language"*, ya que desde la última versión referida han pasado más de 10 años. Cabe resaltar que dicho lapso de tiempo era el que Vogel recomendaba como prudencial para considerar que una interpretación sobre un término del MCOCDE hecha por los Comentarios ya pueda ser considerada como el sentido corriente de dicho término.³³ Empero, es preciso notar que estas interpretaciones realizadas por las versiones de los Comentarios referidas sólo podrán considerarse como el sentido corriente de un término contenido en un CDI, siempre y cuando dicho término sea igual al contenido en el MCOCDE o mantenga el mismo sentido que el término recogido en el mencionado modelo.

4. Los Comentarios al MCOCDE y su posición dentro de las reglas de interpretación de la CVDT - Los Comentarios como medios complementarios

Ahora bien, habiendo establecido que los Comentarios pueden ser considerados como el sentido corriente de los términos de un CDI bajo ciertas condiciones, ¿qué pasa cuando dichas condiciones no se cumplen? En otras palabras, ¿qué ocurre cuando no podemos calificar a los Comentarios como parte del contexto de un CDI o considerarlo como parte del

³³ Vogel, Klaus 1. Obra citada, página 616.

“*international tax language*”? Las respuestas a estas preguntas plantean nuevamente un dilema, pues la literatura sobre el particular tampoco es determinante.

Desde nuestro punto de vista, tres son las alternativas posibles. Se puede considerar a los Comentarios: (i) como elementos adicionales a ser considerados junto con el contexto (numeral 3 del artículo 31º de la CVDT); (ii) como el “sentido especial” de los términos (numeral 4. del artículo 31º de la CVDT); o (iii) como medios de interpretación complementarios (artículo 32º de la CVDT).

Analicemos el primer supuesto: considerar a los Comentarios como elementos adicionales a ser considerados junto con el contexto. De acuerdo al inciso 3 del artículo 31º de la CVDT, dichos elementos pueden ser: (i) todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones; (ii) 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 (iii) toda forma pertinente de Derecho Internacional aplicable en las relaciones entre las partes. En tal sentido, para poder catalogar a los Comentarios de acuerdo al punto (i) sería necesaria la existencia de un acuerdo ulterior entre los Estados celebrantes de un CDI con referencia específica a ese CDI en particular que señale que los Comentarios son parte del CDI y que son la interpretación del sentido corriente de los términos del CDI. Lo mismo se aplica, *mutatis mutandis*, al punto (ii). Asimismo, ni siquiera las versiones posteriores de los Comentarios serían de aplicación, pues faltaría un acuerdo o una práctica que así lo refleje y que se refieran al CDI celebrado, estableciéndolo de manera específica.³⁴ Finalmente, no son tampoco los Comentarios reglas de Derecho Internacional aplicables a las relaciones entre los Estados que celebran un CDI, por lo que esta última posibilidad también debe ser descartada.

El segundo supuesto, considerar a los Comentarios como el “sentido especial” de los términos contenidos en un CDI, tampoco nos parece apropiado. De acuerdo con los comentarios al borrador de la CVDT al numeral 4 del artículo 27º (recogido como numeral 4 del artículo 31º del actual texto de la CVDT): “[O]frece algo para el caso excepcional en que, a pesar del aparente significado atribuido a un término en su contexto, se establece que las partes tenían la intención de que tuviera un significado especial”.³⁵

³⁴ Esto no obsta para que los Estados celebrantes de un CDI puedan llegar a estos acuerdos, lo que cambiaría la situación, siendo aplicables entonces las versiones posteriores de los Comentarios, pasando estas a ser la “interpretación auténtica” del CDI por parte de los Estados contratantes.

³⁵ United Nations International Law Commission. Obra citada, párrafo 17 del comentario a los artículos 27º y 28º. La cita en idioma original es la siguiente: “[I]t provides

Es necesario que las partes, entonces, adopten de manera expresa que a cierto término debe dársele un sentido especial, fuera del ordinario, y que este sentido especial debe prevalecer al momento de interpretar el tratado. Sin embargo, como se puede notar, es necesario que las partes celebrantes del tratado lo expresen, de lo contrario se interpretará el término de acuerdo a su sentido ordinario o corriente. Esta posición ya ha sido señalada por la jurisprudencia internacional:

*“El significado geográfico de la palabra “Greenland”, p. ej. el nombre que es habitualmente usado en mapas para denominar a toda la isla, debe ser considerado como el significado corriente de la palabra. Si una de las partes afirma que se le debe atribuir un significado inusual o excepcional, recae en ella el establecer su opinión”.*³⁶

Como se puede observar, para que los Comentarios sean considerados como el “sentido especial”, es necesario que las partes celebrantes de un CDI así lo hayan establecido. Por ende, no creemos que los Comentarios pueden ser catalogado como “sentido especial” a menos que así se haya establecido en el CDI, incluso cuando éste sea celebrado entre Estados miembros, pues los Comentarios no son particulares a un CDI en especial, razón por la que no concordamos con Ault en esta ocasión.³⁷

Finalmente, cabe examinar si los Comentarios pueden ser considerados como medios complementarios de interpretación. Este supuesto se encuentra recogido en el artículo 32º de la CVDT, cuyo texto es el siguiente:

“Artículo 32.- Medios de interpretación complementarios

Se podrá acudir a medios de interpretación complementarios, en particular a los trabajos preparatorios del tratado y a las circunstancias de su celebración, para confirmar el sentido resultante de la aplicación del artículo 31º, o para determinar el sentido cuando la interpretación dada de conformidad con el artículo 31º:

for the somewhat exceptional case where, notwithstanding the apparent meaning of a term in its context, it is established that the parties intended it to have a special meaning”.

³⁶ Permanent Court Of Internacional Justice. “Legal Status of Eastern Greenland”. Serie A/B. No. 53, 1933, página 49. La cita en idioma original es la siguiente: “*The geographical meaning of the word “Greenland”, i.e. the name which is habitually used in maps to denominate the whole island, must be regarded as the ordinary meaning of the word. It is alleged by one of the Parties that some unusual or exceptional meaning is to be attributed to it, it lies on that Party to establish its contention”.*

³⁷ Ault, Hugh J. “The role of the OECD commentaries in the interpretation of tax treaties”. en: Intetax, 1994/4, páginas 114-150.

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

El artículo citado es claro: son medios complementarios, entre otros, los trabajos preparatorios y las circunstancias en las cuales fue celebrado el tratado. El hecho que la referencia a los medios complementarios se realice en un artículo distinto a la regla general de interpretación del artículo 31º no supone que ésta sea una forma alterna de poder interpretar un tratado. En tal sentido, los medios suplementarios sirven únicamente para confirmar una línea interpretativa realizada en virtud del artículo 31º o para determinar el sentido de la interpretación del tratado cuando aplicando el artículo 31º se llegue a cualquiera de los dos supuestos señalados en los incisos a) y b) del artículo 32º.³⁸ Es más, los medios suplementarios de interpretación no pueden ser considerados como la expresión auténtica de las partes. Como señala Reuter: “(...) *todos los factores enumerados en el artículo 31 constituyen la expresión auténtica de las intenciones de las partes, mientras que las intenciones registradas en el trabajo [los trabajos preparatorios] no son definitivas*”.³⁹

¿Pueden ser los Comentarios medios suplementarios de interpretación? Somos de la opinión que sí, siempre y cuando se presente alguno de los supuestos contenidos en el artículo 32º de la CVDT y no hayan podido ser catalogados como parte del “contexto” de acuerdo al artículo 31º.^{40,41} Es más, así el CDI se celebre entre Estados no miembros, los Comentarios podrán ser considerados como circunstancias en las cuales fue celebrado dicho CDI.⁴² Como señala Vogel,⁴³ los Comentarios tiene un gran peso en cuanto a la interpretación de CDI, pues, como ya la práctica mundial refleja, son un material de consulta obligado por los equipos negociadores de un Estado, así éste ni siquiera siga el MCOCDE. Por ende, los Comentarios representarán parte de los documentos que se utilicen al negociar un CDI. Ahora bien, los Comentarios podrán ser utilizados cuando la disposi-

³⁸ United Nations International Law Commission. Obra citada, párrafo 19 del comentario a los artículos 27º y 28º.

³⁹ Reuter, Paul. “Introducción al Derecho de los Tratados”. Fondo de Cultura Económica, México 1999, página 129, párrafo 146.

⁴⁰ Wattel, Peter J. y Marres, Otto. Obra citada, página 228.

⁴¹ García Novoa, César. “Interpretación de los convenios de doble imposición internacional”. *en*: Godoy Fajardo, Juan Pablo (editor). “Estudios de Derecho Tributario Internacional. Los Convenios de Doble Imposición” Instituto Colombiano de Derecho Tributario y Legis Editores, Colombia 2006, páginas 36-39.

⁴² Wattel, Peter J. y Marres, Otto. Obra citada, página 228.

⁴³ Vogel, Klaus 1. Obra citada, página 616.

ción del CDI copie literalmente al MCOCDE, siga su tenor e incluso cuando, a pesar que dicha disposición no siga el tenor del MCOCDE, los Comentarios puedan aportar luces sobre su interpretación. Sin embargo, deberá tratarse con extremo cuidado hasta dónde es plausible seguir los Comentarios, pues un abuso de los mismos podría llevar a atribuir interpretaciones que no reflejan la intención de los Estados que suscribieron dicho CDI. Asimismo, debe tenerse en cuenta que sólo podrá ser considerado como un medio suplementario la versión vigente de los Comentarios al momento de negociarse el CDI, pues dicha versión fue la utilizada por las partes. Versiones posteriores de los Comentarios, en tal sentido, no podrían ser consideradas circunstancias al momento de la conclusión de un CDI.

Finalmente, con respecto a las versiones posteriores de los Comentarios a la conclusión de un CDI, creemos que estas no pueden considerarse comprendidas dentro de la regla general de interpretación del artículo 31º de la CVDT o como medios suplementarios en función al artículo 32º de la misma. Las versiones posteriores de los Comentarios no reflejan de ninguna manera la intención de las partes al concluirse dicho CDI, pues dichas versiones no existían al momento de su conclusión. En tal sentido, creemos que, aunque puedan servir de referencia, las versiones posteriores de los Comentarios no gozan de un valor como material interpretativo al amparo de las reglas de interpretación contenidas en la CVDT. En tal sentido, nos encontramos de acuerdo con las opiniones ya vertidas por Ward,⁴⁴ Avery Jones⁴⁵ y Lang⁴⁶ sobre el tema.

5. Los Comentarios como disposiciones vinculantes

La brillante tesis doctoral de Engelen es la que plantea la posibilidad que los Comentarios puedan ser tomados como disposiciones vinculantes para los Estados que negocian un CDI sobre la base del MCOCDE y sus Comentarios.⁴⁷ El punto de partida de Engelen es el “Principio de Buena Fe” al momento de interpretar y aplicar una disposición de un CDI que es idéntica al MCOCDE. De acuerdo con el autor referido, la aquiescencia, el *estoppel* y la protección de expectativas legítimas son reglas del Derecho

⁴⁴ Ward, David A. “Introduction to the Law Relating to Tax Treaties” en: “Ward’s Tax Treaties 1996-1997”. Craswell, 1996, páginas 3-67 (Ward, David A. 1).

⁴⁵ Avery Jones, J.F. “The Effect of Changes in the OECD Commentaries alter a Treaty is Concluded”. en: International Bureau of Fiscal Documentation, 56 IBFD Bulletin 3., 2002, páginas 102-104.

⁴⁶ Lang, Michael. “The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships: A Critical Analysis of the Report Prepared by the OECD Committee on Fiscal Affairs”. en: Linde Verlag, 11 *Shriftenreihe zum Internationalen Steurrecht*, 2000, páginas 15-20 (Traducción no oficial).

⁴⁷ Engelen, Franciscus Antonius. Obra citada, páginas 458 - 473.

Internacional contenidas dentro del “Principio de Buena Fe”, y, sobre la base de dichas reglas, puede determinarse que los Comentarios son disposiciones vinculantes para un Estado con referencia a un CDI en particular.

La premisa de la que parte Engelen es que, de aceptar la versión del MCOCDE y de sus Comentarios, es decir, no observarlos o presentar reservas a los mismos, los Comentarios pueden constituir disposiciones vinculantes que obligan a los Estados a seguir lo establecido en los mismos. Adicionalmente, dichos Estados serán pasibles de ser demandados en sedes internacionales por no cumplir con las legítimas expectativas de su contraparte en caso no siguiere lo establecido en los Comentarios, pues dicha contraparte así lo esperaba. Sin embargo, esto sólo se aplicará en el caso de los Estados miembros de la OCDE y los Estados “asociados” (aquellos que han podido establecer públicamente sus posiciones con respecto a los Comentarios). Al respecto, Engelen concluye lo siguiente:

“Los Comentarios a la Convención Modelo de la OCDE también pueden ser fuente de obligación legal, a través del consentimiento o estoppel, así como por el principio de legítimas expectativas, al menos en lo que se refiere a la interpretación de tratados tributarios entre países miembros del OCDE. Bajo ciertas circunstancias, se tiene que considerar que las partes de un tratado han consentido la interpretación consagrada en los Comentarios. El consentimiento de ambas partes supone el acuerdo tácito de interpretar y aplicar las disposiciones del tratado que son idénticas o sustancialmente similares a aquellas de la Convención Modelo del OCDE en concordancia con el significado que a las mismas se ha dado en los Comentarios, y el contexto para el propósito de interpretar el tratado de conformidad con el artículo 31 CVDT, comprende tal acuerdo basado en su párrafo 2(a). Además, el consentimiento de ambas partes también puede llevar a operar el estoppel. En todo caso, el Derecho Internacional protege las legítimas expectativas de cada parte que de buena fe consideró que las disposiciones del tratado, idénticas a las de la Convención Modelo del OCDE, debían ser interpretadas en concordancia con los Comentarios sobre las mismas. Lo mismo es aplicable en el caso de posteriores cambios o adiciones al Comentario, a menos que dichos posteriores cambios o adiciones sean resultado directo de una enmienda del Modelo. En los casos en que las partes de un tratado tributario, en su condición de países miembros de la OCDE, acuerden subsecuentemente a la conclusión del tratado, el incluir una interpretación particular de las disposiciones de la Convención Modelo de la OECD en los Comentarios sin hacer ninguna observación, los estándares de honestidad, lealtad y razonabilidad prevalecientes en las relaciones entre Estados, exigen que las partes se informen

mutuamente dentro de un periodo de tiempo razonable, si y cuando consideren que la disposición idéntica del tratado debe ser interpretada y aplicada de una forma diferente a la establecida en los Comentarios. De no ser así, necesariamente surge la presunción que las partes han consentido que la disposición se interprete conforme a los Comentarios, y esto nuevamente supone un acuerdo tácito, que debe ser tomado en cuenta para propósitos de la interpretación, junto con el contexto, conforme al artículo 31(3)(a) CVDT.

*El razonamiento previo se aplica mutatis mutandis en relación a Estados no-miembros que han determinado su posición respecto de la Convención Modelo de la OCDE y los Comentarios sobre la misma [Estado asociados]”.*⁴⁸

⁴⁸ Engelen, Franciscus Antonius. Obra citada, páginas 551-553. La cita en idioma original es la siguiente: “*The Commentaries on the OECD Model Tax Convention can also be a source of legal obligation, through acquiescence and estoppel, as well as through the principle of legitimate expectations, at least in so far as the interpretation of tax treaties between OECD Member countries is concerned. Under certain circumstances, the parties to a tax treaty must be considered to have acquiesced in the interpretation set out in the Commentaries. The acquiescence of both parties amounts to the tacit agreement to interpret and apply the provisions of the treaty that are identical or substantially similar to those of the OECD Model Tax Convention in accordance with the meaning given to them in the Commentaries, and the context for the purpose of the interpretation of the treaty in accordance with Article 31 VCLT [CVDT] comprises such an agreement on the grounds of paragraph 2(a) thereof. In addition, the acquiescence of both parties can also operate estoppel. In any event, international law protects the legitimate expectations of each party that considered in good faith that the provisions of the treaty that are identical to those of the OECD Model Tax Convention should be interpreted in accordance with the Commentaries thereon. The same holds for true in so far as later changes or additions to the Commentaries are concerned, unless such later changes or additions are a direct result of amendments to the OECD Model Tax Convention. Indeed, in cases where the parties to a tax treaty, in their capacity as OECD Member countries, agree subsequent to the treaty’s conclusion to include a particular interpretation of the provisions of the OECD Model Tax Convention in the Commentaries without making an observation, the compelling standards of honesty, fairness and reasonableness prevailing in inter-State relations demand that the parties inform each other within a reasonable period of time if and when they consider that the identical provisions of the treaty must be interpreted and applied differently than set out in the Commentaries thereon. Otherwise, the presumption necessarily arises that the parties have acquiesced in the interpretation agreed on in the Commentaries, and this again amounts to a tacit agreement, which is to be taken into account for purposes of interpretation, together with the context, on the grounds of Article 31(3)(a) VCLT [CVDT].*

The above reasoning applies mutatis mutandis in relation to non-member States that have determined their position on the OECD Model Tax Convention and the Commentaries thereon [associated States]”.

Engelen plantea el uso de las reglas de aquiescencia y, como consecuencia, las de *estoppel*, para darle a los Comentarios el estatus de disposiciones vinculantes. Sin embargo, esto deberá analizarse caso por caso, por cada CDI y no podrá establecerse de manera general a un Estado.

No obstante el contundente fundamento legal utilizado por Engelen en sustentar sus posiciones, estas han sido y son ampliamente discutidas por la literatura más calificada sobre el tema. Ward,⁴⁹ en particular, al analizar el estatus legal de los Comentarios, examina paso a paso la tesis asumida por Engelen y concluye que dicha tesis no es correcta ni aplicable. De acuerdo con este último:

*“(...) [L]os Comentarios no dan pie a obligaciones vinculantes en el Derecho Internacional en virtud de la aplicación del principio de buena fe, consentimiento y estoppel o protección de las legítimas expectativas. Como hemos argumentado anteriormente, los Estados miembros de la OCDE no siempre hacen observaciones a los Comentarios, incluso cuando es conocido que podrían estar en desacuerdo con ellos (...). Por lo tanto, sería tendencioso concluir que ante la ausencia de una observación, un país miembro está de acuerdo con lo establecido en los Comentarios”.*⁵⁰

Diferimos y concordamos con lo opinado por Ward. Diferimos en el sentido que, desde nuestro punto de vista, como señaláramos líneas arriba, existe una obligación de “*soft law*” para los Estados miembros de seguir el MCOCDE, conforme la interpretación del mismo hecha por los Comentarios. Sin embargo, y en esto concordamos con Ward, esta obligación de seguir el MCOCDE de acuerdo a los Comentarios no puede ser tomada como generadora de una situación que hace vinculantes los Comentarios para los Estados miembros si es que los mismos no expresan su oposición indubitable a los mismos. Creemos que una obligación de “*soft law*” puede permitir la presunción que los Estados miembros negocian sobre la base del MCOCDE sus CDI (suposición que tiene que verse confirmada en la práctica), mas no permite llegar a la conclusión que el íntegro de los Comentarios, sin han sido aceptados por el Estado miembros, son vincu-

⁴⁹ Ward, David A. et al. Obra citada, páginas 38-53.

⁵⁰ Ward, David A. et al. Obra citada, páginas 52-53. La cita en idioma original es la siguiente: “(…) [T]he OECD commentaries do not give rise to binding obligations in international law by virtue of the application of the principle of good faith, acquiescence and estoppel or protection of legitimate expectations. As we have discussed above, member states of the OECD do not always enter observations on the commentaries even when it is known that they may disagree with them (...). Therefore, it is tenuous to conclude that in the absence of an observation, a member country should be presumed to agree with or acquiesce in the commentaries.”.

lantes para éste.

Sin embargo, sí creemos posible que los Comentarios se conviertan en vinculantes para un Estado miembro o no miembro sólo en un escenario. Si los órganos de un Estado, ya sea la Administración Tributaria, los Tribunales Administrativos y las Cortes interpretan de manera uniforme un disposición de un CDI conforme a los Comentarios y se establece que dicha es la posición interpretativa sobre el texto del CDI, entonces, en base al *estoppel*, sí podrá asumirse que la parte correspondiente de los Comentarios es vinculante para el Estado, pero sólo en el caso de la disposición de un determinado CDI en particular. Asimismo, no podrá existir ningún elemento disonante a esta interpretación; ningún organismo podrá sostener una interpretación en contrario, pues, si así fuera, no podría aplicarse el *estoppel*. Por último, para poder considerar la existencia del vínculo obligatorio a un determinado razonamiento interpretativo, será necesario que la interpretación de acuerdo a los Comentarios haya sido realizada constantemente a lo largo de un período sustantivo de tiempo, que, a nuestro parecer, no debería ser menor a los 10 años.

Finalmente, no cabrá duda que los Comentarios sí son disposiciones vinculantes para los Estados que suscriben un CDI cuando dichos Estados así lo acuerden. Bajo este supuesto, los Estados contratantes acordarán que las disposiciones del CDI que celebran deberán ser interpretadas de acuerdo con los Comentarios. Cabe resaltar que esto no es poco común en la práctica internacional. Al respecto, Holmes señala que:

*“Algunos países acuerdan entre sí cómo sus CDI deben ser interpretados a la luz de las contradicciones entre los requerimientos de la Convención de Viena y el artículo 3(2) del MCOCDE de CDI (donde han incorporado ese artículo (o una variación del mismo) en su CDI bilateral). Como ejemplo, Austria y los Estados Unidos suscribieron un Memorando de Entendimiento en 1996, de conformidad con el CDI Austria-Estados Unidos (1996), el cual permite la aplicación de los Comentarios OCDE, sujeto a una lista de excepciones. Para una mejor comprensión, el Memorando establece que “[e]l Comentario -que podrá ser revisado con el tiempo- constituye un medio de interpretación en el sentido de la Convención de Viena...” En una línea similar, pero más específicamente, el párrafo V del Protocolo al CDI Dinamarca-Holanda (1996) establece que el artículo 8(4) (que se refiere al transporte marítimo, transporte por vías navegables internas y el transporte aéreo) se ha de interpretar conforme con los párrafos 9 y 10 del Comentario al artículo 8 de la versión de 1997”.*⁵¹

⁵¹ Holmes, Kevin. Obra citada, página 77. La cita en idioma original es la siguiente:

6. El caso concreto: el estatus de los Comentarios en el caso peruano

En los dos puntos anteriores hemos examinado detenidamente el estatus legal de los Comentarios desde una óptica general. Es menester, entonces, pasar a analizar el estatus de los Comentarios de acuerdo a los lineamientos que hemos planteado en el caso concreto de la práctica convencional peruana, centralizando nuestro análisis en los CDI vigentes.

Antes de entrar a examinar el estatus de los Comentarios como medios interpretativos para los CDI vigentes, cabe resaltar que el Perú desarrolló una propuesta sobre la base de la cual se negocia un CDI. Dicha propuesta fue hecha pública por el Ministerio de Economía y Finanzas, a través del documento “Resultados de la Consulta Ciudadana - Los Convenios para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal” que fuera publicado en el Diario Oficial “El Peruano” el 21 de junio de 2001 por mandato de la Resolución Ministerial No. 203-2001-EF/10. Como señaláramos, dicha propuesta ha sido elaborada básicamente sobre el MCOCDE, más algunos aportes provenientes de la Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo y el reflejo de la realidad tributaria peruana.⁵² Sin embargo, esta primera aproximación refleja el uso de los Comentarios al elaborar el Modelo Peruano.

El Estado Peruano, al haber aprobado su propio modelo de CDI, sobre la base del MCOCDE, acepta tácitamente que, en aquellos casos en que el Modelo Peruano no cambia radicalmente el sentido a lo establecido en el MCOCDE, los Comentarios son, entonces, la interpretación del Modelo Peruano, pues está de acuerdo con lo establecido en el MCOCDE sobre el particular. Si finalmente el CDI negociado con otro país ha mantenido la misma disposición del Modelo Peruano que es igual al MCOCDE, se puede concluir que el otro Estado ha aceptado la postura peruana y, por lo tanto,

“Some countries agree between themselves how their DTA [CDI] is to be interpreted in the light of the contradictions between the requirements of the Vienna Convention and Art. 3(2) of the OECD model DTA (where they have incorporated that Article (or a variation of it) in their particular bilateral DTA) By way of example, Austria and the United States entered into a Memorandum of Understanding in 1996, pursuant to the Austria-United States DTA (1996), which allows application of the OECD commentary, subject to a list of exceptions. For even greater clarity, that Memorandum goes on to state that “[t]he Commentary - as it may be revised from time to time - constitutes a means of interpretation in the sense of the Vienna Convention...” In similar vein, but more specifically, Para. V of the Protocol to the Denmark-Netherlands DTA (1996) states that Art. 8(4) (which deals with shipping, inland waterways transport and air transport) is to be interpreted in accordance with Paras. 9 and 10 of the 1997 OECD commentary on Art. 8”.

⁵² Ministerio de Economía y Finanzas. Obra citada, página 17.

está de acuerdo con la interpretación que el Estado Peruano hace, es decir, aquella recogida en el MCOCDE.

Asimismo, el Modelo Peruano debe ser considerado como un instrumento formulado por una de las partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por otra como un instrumento referente al mismo, pues, el Estado Peruano, al iniciar la negociación del CDI ha puesto sobre la mesa el Modelo Peruano como línea de partida para la negociación. Si el Modelo Peruano (o partes del mismo) son luego aceptadas por el otro Estado, se puede concluir que el otro Estado ha aceptado la postura sostenida en el Modelo Peruano. En tal sentido, dichas partes del Modelo Peruano son un elemento formulado por el Perú y aceptado por el otro Estado como un instrumento referente al CDI celebrado.

Ahora bien, en el caso de los CDI vigentes, es nuestra posición que los Comentarios deben ser considerados como parte del contexto, de acuerdo el literal b) del numeral 2 del artículo 31^º de la CVDT, en ambos casos. Tanto para la negociación con Chile como con Canadá se utilizó el Modelo Peruano (no necesariamente la versión a la que nos hemos referido, que pudo haber variado como consecuencia de la consulta ciudadana realizada, pero elaborada igual sobre la base del MCOCDE). Por ende, el Congreso peruano, al ratificar dichos tratados, conocía que ambos CDI se habían negociado y celebrado sobre la base del MCOCDE.

En el caso del CDI con Chile, dicho país también utiliza como base para sus negociaciones el MCOCDE, por lo que en el caso del CDI suscrito con dicho país se puede concluir válidamente que los Comentarios son parte del contexto, pues fueron un instrumento que estuvo presente durante la negociación y sobre el cual ambos Estados acordaron, tácitamente, que es la interpretación de la cláusulas del CDI celebrado, siempre que éstas no se aparten del MCOCDE. En tal sentido, los Comentarios pueden considerarse como aceptados por ambas partes al momento de ser concluido el tratado. Cabe resaltar, asimismo, que el CDI con Chile muestra claramente la influencia del MCOCDE, muchas de cuyas cláusulas se repiten literalmente en el texto del CDI, lo que confirma la hipótesis que los Comentarios son, pues, parte del contexto de dicho tratado.

Por otro lado, en lo que respecta al CDI con Canadá, este país es miembro de la OCDE, por lo cual los Comentarios son un instrumento elaborado por una de las partes. Teniendo en cuenta que el CDI con Canadá también sigue el sentido del MCOCDE, copiando literalmente sus cláusulas en muchos casos, puede concluirse que las partes correspondientes de los Comentarios serán parte del contexto cuando las disposiciones del CDI sigan el sentido o copien literalmente el MCOCDE, pues el Perú ha aceptado los Comentarios como un instrumento referente a la celebración de dicho CDI.

Por lo tanto, en el caso de los CDI vigentes, los Comentarios pueden ser considerados como parte del contexto al que se refiere el literal b) del numeral 2 del artículo 31º de la CVDT. Así pues, al realizarse la interpretación de los términos de los CDI vigentes, deberá considerarse que los Comentarios establecen el sentido corriente de los mismos, siempre y cuando se siga el sentido del MCOCDE.

Adicionalmente, es importante notar como el Perú, en el caso del CDI suscrito con España (aún no en vigor), ha aceptado que las disposiciones del mismo, siempre que mantengan el criterio establecido en el MCOCDE, deberán ser interpretadas de acuerdo a los Comentarios.⁵³ En este caso, que duda cabe, existe la obligación legal acordada por los dos Estados contratantes de interpretar su CDI en función a los Comentarios.

Finalmente, es obvio que los Comentarios no pueden ser considerados como disposiciones vinculantes para el Perú. Aún no se ha habido suficientes pronunciamientos de parte de nuestras autoridades tributarias y/o el Poder Judicial con respecto a la interpretación de los CDI vigentes, ni ha pasado un tiempo sustancial desde la publicación del Modelo Peruano, como para poder argumentar el *estoppel*.

IV. CONCLUSIONES Y PROPUESTAS

Luego de haber analizado el estatus legal de los Comentarios, nuestras conclusiones son las siguientes:

- Los Comentarios pueden ser entendidos como la interpretación del sentido corriente de los términos en los casos en que puedan ser considerados como parte del contexto al que se refiere el literal b) del numeral 2 del artículo 31º de la CVDT, siempre que se cumplan las condiciones establecidas en la presente ponencia.
- Los Comentarios también podrán ser considerados como la interpretación del sentido corriente de los términos de un CDI, así no sean parte del contexto de acuerdo con el literal b) del numeral 2 del artículo 31º de la CVDT, si es que los términos son parte del “*international tax language*”.
- En el caso que la partes celebrantes del CDI así lo acuerden, los Co-

⁵³ Artículo I del Protocolo al Convenio entre la República del Perú y Reino de España para Evitar la Doble Tributación y para Prevenir la Evasión Fiscal en relación con los Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio suscrito el 06 de abril de 2006 (Resolución Suprema No. 254-2006-RE, del 07 de julio de 2006).

mentarios podrán ser considerados como el “sentido especial” de los términos de un CDI (ya sea de todos o algunos en particular), al amparo del numeral 4 del artículo 31º de la CVDT.

- En caso los Comentarios no sean parte del contexto de acuerdo con el literal b) del numeral 2 del artículo 31º de la CVDT, no puedan ser considerado como parte del “*international tax language*” o no se les haya atribuido la condición del “sentido especial” de acuerdo al numeral 4 del artículo 31º de la CVDT, éstos deberán usarse como medios de interpretación complementarios al amparo del artículo 32º de la CVDT.
- Los Comentarios se conviertan en vinculantes para un Estado, sobre la base del *estoppel*, únicamente si los órganos de dicho Estado, ya sea la Administración Tributaria, los Tribunales Administrativos o las Cortes, interpretan de manera uniforme un disposición de un CDI conforme a los Comentarios y se establece que dicha es la posición interpretativa sobre el texto del CDI.
- En el caso peruano, para los CDI vigentes, debe considerarse a los Comentarios como la interpretación del sentido corriente de los términos de dichos CDI, cuando sean aplicables, pues forman parte del contexto de dichos tratados, al amparo del literal b) del numeral 2 del artículo 31º de la CVDT.

Finalmente, nuestra propuesta es que, para evitar posibles conflictos en la interpretación de los CDI que el Perú suscriba en el futuro, sobre todo en el caso en que no se esté de acuerdo con la postura adoptada en el presente trabajo, sería recomendable que en Protocolos adicionales a dichos CDI, se establezca claramente el estatus legal de los Comentarios de manera detallada en función a cada una de las cláusulas del CDI y se evite situaciones como la generada al respecto del CDI celebrado con España, que puedan llevar a interpretaciones erróneas y deducciones falaces. Asimismo, sería recomendable que el Perú intente celebrar Protocolos adicionales a los CDI vigentes que versen sobre el tema.