

**“Metodología en la Interpretación de Tratados para evitar la doble  
imposición fiscal”**

**Por: Lic. Alejandro Calderón Aguilera**

I. Introducción

La interpretación y aplicación de la norma fiscal requiere un proceso metodológico de carácter jurídico. Ese proceso metodológico normalmente se encuentra regulado o normado en una o varias disposiciones legales así como en uno o varios instrumentos jurídicos. Ese proceso metodológico se nutre de diversos elementos y sobre todo en el campo del derecho internacional, en donde incluso acuerdos ulteriores o procedimientos de consulta mutua, costumbre, doctrina, etc. van edificando el resultado de la interpretación y aplicación de una norma de carácter fiscal internacional.<sup>1</sup>

La interpretación consiste en una operación intelectual para determinar el sentido del tratado, delimitar su alcance y esclarecer sus puntos ambiguos.<sup>2</sup>

Este proceso hermenéutico se dificulta cuando la norma objeto de interpretación se interrelaciona con normas que integran un sistema fiscal diferente al que pertenecen, como es el caso del reenvío para efectos de aplicación o interpretación de normas fiscales internacionales cuando éstos acuden o remiten a la legislación interna.

---

<sup>1</sup> No es jurídicamente válido hablar de una norma fiscal internacional, pues finalmente las contenidas en tratados para evitar la doble imposición se incorporan al derecho interno; sin embargo la expresión es útil sólo para mostrar el origen o lugar en que se sitúa la norma, es decir, que se trata de una norma contenida en una convención internacional o tratado.

<sup>2</sup> Marco Gerardo Monroy Calvo, “Derecho Internacional Público”, Ed. Temis, Bogotá, p.p. 68-69

Este fenómeno requiere ser entendido y por lo que en líneas posteriores se dan algunas posibles ideas que conduzcan a análisis futuros.

## II. Antecedentes y razones de selección del tema

La interpretación y aplicación de tratados internacionales para evitar la doble imposición es un tema que podemos considerar novedoso en el derecho mexicano, pues fue a partir de 1994 cuando entraron en vigor los primeros Convenios para evita la doble imposición suscritos por México y es hasta ahora cuando algunos asuntos, con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, han sido puestos en discusión ante nuestros Tribunales y ya han sido resueltos varios de ellos.

La tesis o criterios sostenidos por nuestros tribunales, en esos asuntos, no reflejan que exista una construcción sólida y científica en la interpretación de tratados y lo que sin duda es preocupante. Aunado a ello debemos reconocer la poca doctrina mexicana en el tema.

Transcribimos tres tesis de nuestros tribunales que permiten constatar lo dicho, es decir, la ausencia de una metodología interpretativa sólida.

### **Tesis 1**

**CONVENIO CELEBRADO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL JAPÓN PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA.** No es aplicable respecto de la retención por pago de los ingresos de “asistencia técnica”, regulados por el artículo 156 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 1997. Si bien es cierto que de conformidad a lo dispuesto por el artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, nuestra Carta Magna es la Ley Suprema en el país, y después de ella, se encuentran los Tratados Internacionales celebrados entre México y otros Países, con rango superior al derecho federal y local; también resulta, que para la aplicación de un Convenio Internacional celebrados por los Estados Unidos Mexicanos con otro país, frente a la Ley del Impuesto sobre la Renta, “se

requiere que en dicho Convenio la conducta o situación jurídica que está regulada en la ley tributaria federal, respecto de la cual se alegue la aplicación del mismo, se prevea y regule expresamente en él". Por lo tanto, si en el Convenio celebrado entre los Estados Unidos Mexicanos y el país de Japón para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta, no se contempla y regula la retención por pago de los ingresos de "asistencia técnica", en el caso concreto, se debe de aplicar sólo el contenido del artículo 156 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, que sí lo prevé y no el convenio en cuestión que no excluye.

**Juicio No. 2508/01-07-02-6/644/02-S2-06-02. Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 21 de enero de 2003, por mayoría de 3 votos a favor y 2 en contra. Magistrada Ponente: María Guadalupe Aguirre Soria. Secretario: Lic. Salvador Jesús Mena Castañeda.**

**(Tesis aprobada en sesión de 21 de enero de 2003)**

## **Tesis 2**

**BENEFICIOS EMPRESARIALES. SU CONCEPTO PARA LOS EFECTOS DEL ARTÍCULO 7º. DEL CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.** El tratado entre los Gobiernos de los Estados Unidos Mexicanos y de los Estados Unidos de América para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión fiscal en Materia del Impuesto sobre la Renta se celebró de conformidad con el Modelo de convenio para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, documento, que al igual que el Tratado no definen lo que debe entenderse por beneficio empresarial. Sin embargo, el artículo 3º, punto 2 de este último, señala que para la aplicación del Convenio por un Estado Contratante, cualquier expresión no definida en el mismo, tendrá, el significado que se le atribuya por la legislación de este Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente. De este modo para determinar qué debe entenderse por beneficio empresarial,

debe acudir a la definición de actividades empresariales que prevé el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación y a lo dispuesto en el artículo 75 del Código de Comercio, por remisión expresa de aquél a las leyes federales para definir lo que es una actividad comercial. Sin embargo, aún cuando de conformidad con las normas referidas parecería que para el sistema impositivo mexicano, la actividad empresarial abarca toda la actividad lícita de la que se puede obtener un ingreso, “no puede considerarse que el ingreso proveniente de todas las actividades debe considerarse automáticamente beneficio empresarial” para efectos del Convenio, pues éste, a lo largo de su articulado, regula los diversos ingresos que se pueden obtener, señalando, en cada caso, el tratamiento que deben tener, siendo los beneficios empresariales sólo uno de los múltiples conceptos. Esto es, no puede concluirse que todo ingreso derivado de la realización de una actividad empresarial lícita pueda considerarse beneficio empresarial para los efectos del Tratado, pues el fruto de tales actividades, dependiendo de cual se realice, dará lugar a distintos regímenes como: rentas inmobiliarias, dividendos, intereses, regalías, etcétera, que tienen un tratamiento especial en los distintos artículos del Tratado. En vista de lo anterior y dado que el convenio define con mayor o menor grado de claridad todos los conceptos de renta que regula, salvo el de beneficios empresariales, se puede afirmar que el artículo 7º. de tal instrumento jurídico “comprende a las rentas que, derivadas de una actividad empresarial, no se encuentran incluidas en alguno de los otros artículos que se refieren a rentas especiales.”

**Juicio No. 1974/400-10-01-5/1120/02-S1-04-02. Resuelto por la Primera Sección de la Sala superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión del 4 de febrero de 2003, por mayoría de 3 votos a favor y 1 con los puntos resolutivos. Magistrado Ponente: Jorge A. García Cáceres. Secretario: Lic. Ricardo Arteaga Magallón. (Tesis aprobada en sesión de 19 de agosto de 2003)**

### **Tesis 3**

#### **DOBLE TRIBUTACIÓN.- CONCEPTO GANANCIAS DE CAPITAL**

En el párrafo 1 del artículo 13 del Convenio celebrado entre los Gobiernos de Estados Unidos de Norte América y México para evitar la Doble Tributación e impedir la evasión fiscal, se convino que la potestad tributaria de los gobiernos signatarios quedaría a cargo del país en donde se ubiquen los bienes inmuebles enajenados al residente del otro país contratante. Ahora bien, para conocer qué se entiende por enajenación de bienes para los efectos del artículo 13 antes citado, es necesario, de conformidad con el artículo 31 de la Convención de Viena, atender los comentarios a las disposiciones del modelo elaborado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), como fuente privilegiada para la interpretación de los acuerdos celebrados por México, toda vez que éstos han sido admitidos por los países miembros como una verdadera guía para la aplicación e interpretación de esas disposiciones. Por su parte, el párrafo 5 de los comentarios al artículo 13 señala que la expresión “enajenación de bienes” comprende las ganancias de capital resultantes, entre otras, de la donación e incluso de la transmisión mortis causa y en virtud de que al adherirse México a dicha Organización, no reservó ni el párrafo 1 del artículo 13 ni su comentario, se concluye que si los bienes transmitidos, por sucesión testamentaria, a un residente en los Estados Unidos de Norte América, se ubican en territorio nacional, será México quien pueda someter a imposición esta ganancia de capital. Así, al guardar México amplia potestad tributaria para gravar dichas ganancias de capital, es aplicable la legislación interna, la cual en el concepto de enajenación incluye la transmisión mortis causa.

Juicio No. 12666/98-11-06-3/99-S2-06-02. Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 7 de septiembre de 1999, por unanimidad de 5 votos a favor.- Magistrado Ponente: Rubén Aguirre Pangburn.- secretaria. Lic. Susana Ruiz González.

Por las razones anteriores es necesario y ello es lo que se pretende en este artículo, puntualizar al menos el problema, y con suerte, podremos dar ideas que apunten a los análisis pendientes.

### III. Desarrollo del Tema

#### A. Normas reguladoras del método interpretativo.

Hemos mencionado que el proceso de interpretación de las normas se encuentra regulado en diversas disposiciones legales como se muestra a continuación

#### Artículo 14 Constitucional

La sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley y a falta de ésta se fundará en los principios generales del derecho.

#### Artículo 3.2 Tratados

Para la aplicación del convenio por un estado contratante, cualquier expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que se le atribuya por la legislación de este estado relativa a los impuestos que son objeto del convenio.

#### Artículo 31 Convención de Viena

Un tratado debe interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de éstos y teniendo en cuenta su objeto y fin.

#### Artículo 5 Código Fiscal de la Federación

Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta.

### Art. 18 C. Civil

El silencio, oscuridad o insuficiencia de la ley no autoriza a los jueces o tribunales para dejar de resolver una controversia.

### Art. 19 C. Civil

Las controversias judiciales del orden civil deberán resolverse conforme a la letra de la ley o a su interpretación jurídica. A falta de ley se resolverán conforme a los principios generales de derecho.

### B. Contenido del artículo 3.2 de Tratados

De la lectura del artículo 3.2 de todos los tratados fiscales suscritos por México, se observa que la misma fija, convencionalmente, la forma en que los Estados deben interpretar y aplicar el Tratado firmado entre éstos, lo que representa el deseo o intención auténtica de las partes para resolver cualquier tema interpretativo.

La tesis prevaleciente considera esta norma de interpretación como la originaria o primaria a la que el intérprete debe acudir, no obstante lo que su legislación interna establezca en contrario.

Algunos sostienen esta opinión basados en el pensamiento Kelseniano de la pirámide jurídica, en donde sitúan a los tratados por encima de las leyes ordinarias internas y por tanto resuelven el problema conflictual mediante las reglas de jerarquía de leyes. En lo personal considero esta tesis equivocada y siempre he sostenido que la idea de preferir la aplicación de la norma del tratado es una posición respetuosa y por tanto valiosa, de los compromisos internacionales, por lo que por su resultado tiene mayor fuerza interpretativa; además porque resulta claro que un trato no puede modificarse o alterarse si no es en la forma prescrita en el propio Tratado. La legislación nacional sólo tiene acceso al convenio si es llamada por alguna de las normas de éste. Hablar de preeminencia, primacía o rango superior sobre la ley interna, es cierto, porque los convenios producen tales efectos, pero no por su posición

jerárquica. La norma del tratado regula y acota un campo propio y en este sentido se aplica por ser la norma especial entre los Estados que suscribieron dicho tratado.

No hay conflicto entre las normas que regulan la interpretación de leyes dispuesta en nuestra Constitución Federal, el tratado y leyes ordinarias federales, pues responden a sistemas legales diferentes que no entran en conflicto, pero que sí se interrelacionan y de ahí que surjan problemas.

Una reforma al artículo 5 del Código Fiscal de la Federación no puede considerarse un cambio en la forma de interpretación de los tratados internacionales, pues su regla de interpretación queda intocada; no hay relación conflictual para pensar que la regla posterior deroga la anterior.

Por ello, lo primero que el intérprete debe hacer es estudiar y aplicar el artículo 3.2 en toda interpretación y aplicación de una norma de tratado fiscal. Al hacerlo deberá crear dos grupos de conceptos jurídicos a interpretar y que son:

- A. Los que pueden considerarse como términos o expresiones definidos en el propio tratado y;
- B. Aquellos términos o expresiones no definidos en el convenio.

Sobre los términos o expresiones definidos en los tratados, éstos son incluidos por los propios Estados con el ánimo de evitar conflictos entre ellos. Son interpretaciones auténticas que implican acuerdos de los propios Estados. Se crean glosarios explicativos de los términos utilizados en los propios tratados y al crearlos originan y conllevan la renuncia implícita de los Estados de aplicar su legislación interna a dichos conceptos, sea su legislación interna al momento de firma del tratado así como en cualquier momento posterior.

Este pensamiento tiene un impacto importante sobre lo que se conoce como “interpretación dinámica”, pues estamos sosteniendo que no puede existir dicha interpretación en los términos sí definidos en el convenio. En el caso de



conceptos no definidos la opinión puede ser distinta y sí reconocerla la interpretación dinámica.

El párrafo 11 de los Comentarios al artículo 3 parece coincidir con esto al decir:

“Este apartado establece un criterio general de interpretación de los términos utilizados en el Convenio y no definidos en el mismo. Se plantea la cuestión, sin embargo, de determinar cual es la legislación aplicable para interpretar los términos no definidos en el Convenio, la legislación vigente en el momento de la firma del Convenio o la legislación vigente en el momento de su aplicación, es decir, cuando se exige el impuesto. El Comité de Asuntos Fiscales ha concluido que ha de prevalecer esta última.”

La interpretación intra- textual no constituye un método de interpretación sino su objeto. Se refiere a las normas en cuanto contienen definiciones que deben ser entendidas dentro de su texto. Son ejemplos los términos establecimiento permanente, dividendos, intereses, regalías, no discriminación, etc.

Taveira <sup>3</sup> señala que se debe diferenciar entre lo definido en el plano conceptual y lo que no lo está, caso en el cual se requiere de reenvío, en cuyo caso debe aparecer la integración vía interpretación.

El reenvío, para efectos de integrar una interpretación de los conceptos del Convenio, tiene sus propios límites dentro de la regla de interpretación que se impusieron los Estados para hacer prevalecer siempre el convenio firmado. Ese límite para la interpretación por reenvío es que el “resultado” de la interpretación no sea contrario al que sería requerido dentro del contexto o de acuerdo al contexto del propio tratado. Así lo reconoce el párrafo 12 de los comentarios al artículo 3 del Modelo que dice:

---

<sup>3</sup> Heleno Taveiro Tornos, “Ainterpretacao dos tratados internacionais em materia tributaria”

“12.- No obstante, el apartado 2 especifica que esto es aplicable solamente si el contexto no requiere una interpretación diferente. El contexto está constituido, en particular, por la intención de los Estados contratantes en el momento de la firma del Convenio así como por el significado que la legislación del otro Estado contratante atribuye al término de que se trate (referencia implícita al principio de reciprocidad en que se basa el Convenio). Por consiguiente, los términos del artículo permiten a las autoridades competentes cierta flexibilidad.”

Hago especial mención que cuando existe reenvío a la legislación local lo importante para efectos del convenio es el resultado en la interpretación (hay una integración) y no tanto el método de interpretación. Sin embargo, el método de interpretación del Convenio es de suma trascendencia para establecer el “resultado” de la interpretación del convenio y el resultado de la legislación nacional.

Para la interpretación del convenio es necesario incursionar en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 23 de mayo de 1969 al cual se adhirió México. En los artículos 31 a 33 de la Convención de Viena constan las normas de interpretación de los tratados.

El art. 31 señala las reglas generales, el 32 los medios de determinación complementarios, el 33 la interpretación de los tratados autenticados en dos o mas idiomas<sup>4</sup>.

---

<sup>4</sup> **Artículo 31**

**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 éstos y teniendo en cuenta su objeto y fin.*
2. *Para los efectos de la interpretación de un tratado el contexto comprenderá, además del texto, incluido su preámbulo y anexos:*
  - a) *todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre 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 los 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;*

A diferencia de lo que ocurre en el derecho interno, en los tratados internacionales se tiene por auténtica *“todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones”* (Art. 31 3) a) de la Convención de Viena).

Debe atribuirse al tratado el sentido que surge de su texto tomando en cuenta sus varias partes, las cuales deben armonizar con la finalidad y objeto. Al decir de Monroy Cabra<sup>5</sup>, según la Convención de Viena para la interpretación debe tenerse en cuenta la buena fe; el sentido corriente de los términos del tratado; el contexto, objeto y fin del tratado; la interpretación auténtica explícita; el recurso a los trabajos preparatorios; y, la búsqueda del efecto útil. Además deben considerarse los acuerdos de interpretación de las partes; los que se infieren de su conducta ulterior; y, toda otra norma de Derecho Internacional aplicable entre las Partes. Según la opinión ampliamente compartida el objetivo fundamental del intérprete ha de ser descifrar la verdadera voluntad del compromiso o acuerdos de las partes<sup>6</sup>.

---

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 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.*

#### **Artículo 32**

##### **Medios de interpretación complementarios**

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

a) *deje ambiguo u obscuro el sentido; o*

b) *conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable.*

#### **Artículo 33**

##### **Interpretación de tratados autenticados en dos o más idiomas**

1. *Cuando un tratado haya sido autenticado en dos o más idiomas, el texto hará igualmente fe en cada idioma, a menos que el tratado disponga o las partes convengan que en caso de discrepancia prevalecerá uno de los textos.*

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

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

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

<sup>5</sup> MARCO GERARDO MONROY CABRA, *Ibidem*.

<sup>6</sup> ANTONIO REMIRO BROTONS Y OTROS, *Derecho Internacional*, McGraw Hill, Madrid 1997, pp. 383-391.

El método de interpretación adoptado por la Convención de Viena es el denominado *objetivo* por el cual se hace mérito del texto tal cual aparece y no se pretende, salvo casos puntuales, investigar cual ha sido la voluntad de las partes. Así lo reconoce Conforti quién reitera que debe atribuirse a los tratados el sentido que surge de su texto tomando en cuenta sus varias partes que deben armonizarse con la finalidad y objeto del mismo<sup>7</sup>. El contexto del tratado incluye el texto, el preámbulo y los anexos. Prevalece al decir de Monroy Cabra el *método textual* complementado con el teleológico o funcional<sup>8</sup>. Con cierta matización tal *método* equivale al *objetivo*. De su parte Remiro Brotóns, dentro de la misma corriente afirma que la Convención de Viena se ha decantado por la posición objetivista integrando en ella el núcleo de la interpretación teleológica y concediendo sólo un papel secundario a los elementos esenciales de la posición objetivista<sup>9</sup>. En su criterio los objetivistas se inclinan por los métodos gramatical y lógico, los subjetivistas, por los métodos histórico y práctico. Es interesante la anotación de D. J. Harris de que las reglas de Convención de Viena sobre interpretación de los tratados son regularmente aplicadas por la Corte Internacional de Justicia como costumbre<sup>10</sup>. Se debe evitar la interpretación unilateralista de las partes, mas, debe reivindicarse la libertad de interpretación de los jueces de las normas internacionales<sup>11</sup>

Sobre la materia objeto de la interpretación el contexto comprende el texto o parte dispositiva y el preámbulo. Los anexos sirven a modo de reglamentación. Los trabajos preparatorios tienen importancia como criterio complementario<sup>12</sup>. Constituye una matización de la idea *textualista* el parecer de Malcolm Shaw quién asevera que se han de tener en mente tres aspectos básicos: el texto actual, la intención de las partes, el objeto y el propósito del tratado. Acota que ninguna interpretación agota todos los aspectos del tratado; que la primera obligación de un tribunal es esforzarse para que el tratado surta efecto en su ordinario y natural significado en el contexto en que ocurre; y, que nunca la

---

<sup>7</sup> BENEDETTO CONFORTI, *Ibidem*.

<sup>8</sup> MARCO GERARDO MONROY CABRA, *Ibidem*.

<sup>9</sup> ANTONIO REMIRO BROTONS Y OTROS, *Ibidem*.

<sup>10</sup> D. J. HARRIS, *Cases and Materials on International Law*, Fifth Edition, Sweet & Maxwell, 1998, pp. 810-822.

<sup>11</sup> BENEDETTO CONFORTI, *Ibidem*.

<sup>12</sup> MANUEL DIEZ DE VELASCO, *Instituciones de Derecho Internacional Público*, Editorial Tecnos S.A., Madrid 1999, pp 169-174.

Corte Internacional ha aceptado que la interpretación se realice por sobre el texto del tratado<sup>13</sup>. En términos lógicos, en círculos concéntricos cada vez más amplios se examinan y analizan el texto, el contexto, el objeto y el fin del tratado<sup>14</sup>. Existe el sentido ordinario de los términos, su significación más frecuente en el lenguaje común, mas, existe también el sentido especial si consta que esa fue la intención de las partes, lo cual cabe probarse (Art. 31 4) de la CV).

La interpretación ha de ser animada por el principio de la buena fe junto a la cual ha de ejercitarse la equidad *infra legem*, esto es el sentimiento de lo justo en la aplicación de la disposición al caso concreto<sup>15</sup>. Este principio se encuentra enunciado en primer término en la Convención de Viena (Art. 1 1).

El artículo 32 de la Convención de Viena contempla los métodos complementarios para la interpretación. Débese entender que se ha de acudir a ellos cuando no es posible aplicar los previstos en el artículo 31. Tienen especial importancia los trabajos preparatorios aunque, como proclama Conforti, es raro que a la ambigüedad del texto no corresponda a la de los trabajos preparatorios<sup>16</sup>. Sostiene Ian Brownlie que los trabajos preparatorios no tienen el valor del texto del tratado pero en casos clarifican el alcance de los acuerdos, que deben utilizarse con cautela y que su desconocimiento no excusa a las Partes que no intervinieron en ellos, siendo su obligación enterarse de su contenido. Además, se ha puesto de manifiesto que los criterios consignados en los artículos indicados deben actuar conjuntamente y que la línea divisoria de los mismos no es rígida. Califica a los medios de interpretación de "*Supplementary and others means of interpretation*"<sup>17</sup>.

La interpretación restrictiva se aplica a las limitaciones a la soberanía y libertad de los Estados<sup>18</sup>. En similar sentido se pronuncia Brownlie respecto a las

---

<sup>13</sup> MALCOLM N. SHAW, *International Law*, Cambridge University Press, Fourth Edition, 199, pp. 655-660.

<sup>14</sup> REMIRO BROTONS Y OTROS, *Ibidem*.

<sup>15</sup> REMIRO BROTONS Y OTROS, *Ibidem*.

<sup>16</sup> BENEDETTO CONFORTI, *Ibidem*.

<sup>17</sup> IAN BROWNLIE, *Principles of Public International Law*, Oxford 1998, pp. 631-639.

<sup>18</sup> BENEDETTO CONFORTI, *Ibidem*.

regulaciones de derechos y privilegios territoriales. Este autor alude a los conceptos de Lord Mc. Nair quién diferencia entre tratados sobre disposiciones y derechos territoriales que son como *convenyances* del derecho privado, término que significa entrega, cesión, traspaso de dominio, escritura de traspaso; tratados que atañen a negocios entre varios estados que son como contratos; y, los tratados multilaterales denominados *law-making* que crean un conjunto de reglas como la Convención de la Haya. Es de advertir que la International Law Commission no hace diferencia respecto de la interpretación de estos tipos de convenios<sup>19</sup>. Respecto de los convenios tributarios cabría aplicar la interpretación restrictiva en cuanto conciernen a la potestad de crear tributos derivación de la soberanía de los Estados. En base a la teoría de los poderes implícitos, cada órgano dispondría no sólo de los poderes expresamente atribuidos por las normas constitucionales, sino también de los necesarios para el cabal ejercicio de las facultades expresas. Esta teoría se coloca en el extremo opuesto de la que profiere la interpretación restrictiva de los tratados en cuanto comportan una limitación de la soberanía de los Estados. Cabría escoger, en caso de duda, la interpretación más favorable a la Parte débil, cual ocurre en los convenios de cooperación<sup>20</sup>.

Las reglas de la Convención de Viena para la interpretación de los tratados en materia tributaria juegan un papel muy importante, pues, sirven como nexo común a los países del *common law* y a los del *civil law* y se suelen aplicar inclusive a los países que no han ratificado la Convención. En los comentarios al Modelo OCDE se da a esas reglas el valor de costumbre internacional<sup>21</sup>.

Según Vogel y Prokish aludidos por Chico de la Cámara se debe acudir a la legislación interna cuando el Convenio lo remita explícitamente y lo cual es el caso de la regulación transcrita; cuando el texto de una disposición o un medio de interpretación complementario sugieran de modo convincente la legislación

---

<sup>19</sup> IAN BROWNLIE, *Ibidem*.

<sup>20</sup> BENEDETTO CONFORTI, *Ibidem*.

<sup>21</sup> KLAUS VOGEL y otros, *Interpretation of Double Tax Treaties en Double Taxation Conventions*, Third Edition, Kluwer Law, London, The Hague, Boston, 1998.

nacional; cuando el tratado, el contexto y los medios complementarios no ofrezcan la posibilidad de llegar a una interpretación autónoma concordante<sup>22</sup>.

Se considera que al Estado de la fuente de la renta, en un momento inicial, debería calificar un término no definido y verificar si mantiene su poder de gravar un determinada renta. En un momento posterior el Estado de la residencia debería verificar si el Estado de la fuente ha procedido correctamente. No se trata, de todas maneras, de una subordinación del Estado de la residencia al de la fuente.

El derecho tributario interno debe ser entendido de tal manera que se hagan prevalecer las normas que se encuentran en el contexto del Convenio.

*La expresión a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente* del artículo 3 (2) aludido significa que ha de aplicarse el derecho interno siempre que no lo impida el contexto. Ello conduce a dilucidar qué debe entenderse por contexto, a cuyo efecto se debe hacer mérito del artículo 31 (2) de la Convención de Viena la cual tiene por tal al texto del Convenio, al preámbulo, a los anexos y entre ellos los acuerdos e instrumentos alcanzados por los Estado referentes al Convenio. **Los Comentarios al Modelo de la OCDE no forman parte del contexto.** La conclusión sustenta la exclusiva aplicación del derecho interno para la interpretación de los términos no definidos en los convenios bilaterales.

Los Comentarios indicados, servirían cuando la interpretación realizada según el artículo 31 de la Convención de Viena no aclara la ambigüedad u oscuridad del Convenio o cuando lleva a un resultado manifiestamente absurdo e irracional, como medios complementarios de interpretación consignados en el artículo 32 de la Convención de Viena.

Las recomendaciones del Consejo de la OCDE, puede considerarse que tienen el carácter de *soft law*.

---

<sup>22</sup> PABLO CHICO DE LA CÁMARA, Ibidem 127-153.

Mencionábamos anteriormente, antes de interiorizarnos en la aplicación de la Convención de Viena para interpretar el Convenio fiscal, que en los casos de reenvío es necesario determinar el resultado contextual del término o expresión no definido en el Convenio. En mi opinión el término “contexto” utilizado en el artículo 3.2 de los tratados no se identifica con el término contexto utilizado en la Convención de Viena. El contexto en los términos de los tratados para evitar la doble imposición tiene una acepción mas amplia que en la Convención de Viena y no se limita a la necesaria intervención de “las partes” en la elaboración de los documentos que influyen en la interpretación de los tratados. Es precisamente dentro de este “contexto” en donde tienen relevancia los Comentarios al Modelo, al grado tal que impedirían que por reenvío a la legislación nacional se fuera en contra de los Comentarios al Modelo, es decir, si para la interpretación de un término no definido se acude a la legislación interna y el resultado obtenido es contrario a lo que la interpretación objetiva y funcional se hiciera del Convenio y considerando sus comentarios, lo que deberá prevalecer es la interpretación contextual del Convenio respectivo sobre el resultado interpretativo obtenido con motivo del reenvío a legislación nacional.

Con lo dicho he pretendido establecer algunas líneas en la metodología interpretativa de los Tratados fiscales y dejar visto el “sistema” al que pertenece esa metodología. A diferencia de lo anterior el reenvío a la legislación nacional presenta la discusión de determinar la metodología interpretativa aplicable en estos casos. Una posición podría ser la de utilizar el “sistema” prevaleciente en la legislación interna, es decir, aplicando el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, entendido éste como lo ha sentado la Jurisprudencia 133/2002 de la Corte Suprema, es decir, la necesaria aplicación sistemática de las normas; pero tal vez esta posición no sea la mas afortunada ni técnicamente sostenible, pues si lo que se busca con el reenvío es encontrar un “resultado” aceptable dentro del contexto de un tratado, pareciera lógico que la interpretación de los términos o expresiones utilizadas en la legislación interna sean interpretados considerando los métodos legales autorizados constitucionalmente, es decir, la letra de la ley o conforme a cualquier método de interpretación jurídica e



incluso principios generales de derecho. El sostener esta teoría permite darle un elemento dinámico a las interpretaciones que por reenvío sean utilizados en la aplicación de Convenios fiscales y sobre todo asegurar resultados “contextuales” en la aplicación de los Convenios. En los comentarios al artículo 3.2 parece existir un ánimo de “flexibilidad” y “armonía” entre derecho interno y la ley del tratado, lo que no se logra con términos “estrictos” de interpretación y que sobre todo representa un conflicto frontal entre la integración por interpretación (y lo cual es la función del reenvío) y la aplicación limitada o literal de un término o expresión. Hay conflicto incluso de sistemas jurídicos, pues muy pocos países aplicarán en su reenvío a la legislación interna un sistema de “interpretación estricta” al ser común denominador la ausencia de esta regla en el derecho fiscal extranjero.

La posición que mantengo tendría pleno sustento jurídico en México al basarse para ello en el artículo 14 Constitucional, el propio artículo 3.2 del Tratado Internacional y los artículos 18 y 19 del Código Civil, pues no hay que olvidar que se encuentra bien fundamentada la teoría de interpretación contractual (Código Civil) en el caso de Convenios internacionales, al ser fuente de la obligación el acuerdo mutuo de las parte y no un acto unilateral de potestad tributaria. Por otra parte el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación nada tendría que ver con la interpretación y aplicación de normas fiscales en los cuales los Estados restringieron o cedieron su soberanía tributaria y por lo que tienen sus normas una naturaleza, fin, características y dimensiones completamente distintos, de donde resulta lógico que estas normas y los resultados que producen no pueden ser interpretados en igual forma que las normas que establecen cargas o los particulares.

Para finalizar este artículo contrasto las líneas anteriores con lo dicho o resuelto en los asuntos que dieron origen a las tres tesis transcritas al inicio de este capítulo en donde se puede observar lo siguiente:

En la tesis 1 se plantea lo siguiente:

- Relación jerarquizada entre tratado y ley para efectos de cualquier interpretación.

- Inobservancia de las reglas de la Convención de Viena en la interpretación.
- Reenvío a la ley local.
- Inobservancia de los Comentarios al Modelo.

En la tesis 2 se plantea lo siguiente:

- Si aplica correctamente el método de determinar las expresiones definidas vs. las **no** definidas.
- Se tiene en mente el contexto del Modelo de OCDE para derivar ciertas conclusiones al concepto por definir, sobre todo considerando un resultado aceptable bilateralmente.
- Resulta sin explicación la analogía de actividades empresariales con beneficios empresariales.
- Se aplica la ley interna y tal vez se utiliza un método analógico.
- Los resultados de la interpretación se “contextualizan” para efectos del Tratado.

En la tesis 3 se plantea lo siguiente:

- Se aplica la Convención de Viena
- En la Convención de Viena se pretende fundar el uso de los comentarios al Modelo OCDE.
- El resultado interpretativo se contextualiza dentro del Tratado al establecer que el Estado Mexicano se reserva amplia facultad para gravar este tipo de ingresos.
- Sería interesante el que se hubiera abordado el tema de la “base gravable” y la “no discriminación” en estos casos.

#### IV. Conclusiones

Existe una ausencia de investigación sobre la metodología hermenéutica en la aplicación de tratados fiscales firmados por México.

Nuestros tribunales han resuelto asuntos sobre controversias en la interpretación y aplicación de tratados sin crear una línea o sustento que vaya fijando una metodología interpretativa sólida y coherente. La existencia de dos Secciones dentro de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha roto la intención de competencia exclusiva a ese órgano jurisdiccional, es decir, que sea un órgano único el que vaya formando coherente y sistemáticamente esa metodología interpretativa, pues cada Sección ha resuelto en sentido diverso.

Nuestro legislador federal no ha considerado ni necesario ni conveniente emitir normas que ahonden el tema interpretativo en la aplicación de tratados. Es de suponer que la autoridad fiscal coincide con este hecho, pues no ha presentado iniciativas de leyes en esos términos.

La divulgación de los procesos metodológicos interpretativos de los tratados internacionales es sumamente limitada, pues ni autoridades ni particulares han difundido su pensamiento con perjuicio de la seguridad jurídica y muy probablemente de la recaudación impositiva.

El derecho de los tratados fiscales y el derecho fiscal interno debe ser interpretado sistemáticamente y desde un punto de vista objetivo, admitiendo cualquier método de interpretación jurídica a fin de privilegiar la preeminencia del trato, tanto para lo que se convino no gravar como para lo que se reservó esa potestad.

Considero un muy mal inicio de la creación metodológica interpretativa de las normas fiscales internacionales, el pretender la aplicación del principio conflictual de “primacía o jerarquía de los tratados”, pues ello nos llevará a influir negativamente la interpretación y aplicación de la norma del tratado. Ello implica poner en conflicto las normas internas y la norma de tratado, cuando el objetivo debiera ser la armonización y no la exclusión de una sobre otra.

## V. Bibliografía

Este trabajo se basa esencialmente en un artículo no publicado y que fue escrito en 2004 por el Ministro de la Corte Suprema de Ecuador José Vicente Troya Jaramillo. Parte de ese trabajo se produce en este artículo.

En adición de la bibliografía citada en el propio artículo, sobre el tema son consultables los siguientes autores:

BOIDMAN, N.: "Interpretation of tax treaties in Canada" en Bulletin for International Fiscal Documentation vol. 34, núm. 8-9, 1980, pp. 388-401.  
"Canada: new legislation respecting treaty interpretation", en Intertax, núm. 10, 1983, pp. 383-389.

BROCKWAY, D. H.: "Interpretation of tax treaties and their relationship to statutory law. A US perspective", en Report of Proceedings of the thirty-fifth Tax Conference, 1983 Conference report (Toronto, Canadian Tax Foundation, 1984), pp. 619-635.

BÜHLER, O.: "Les accords internationaux concernant la double imposition et l'évasion fiscale", Recueil des Cours, vol. 55, 1936-1.

"El Derecho Internacional Tributario en el sistema del Derecho Internacional", en Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 38, 1960, pp. 361-366.

"Principios de Derecho Internacional Tributario", Editorial de Derecho Financiero, trad. de F. Cervera Torrejón, Madrid, 1968.

"La influencia del Derecho Tributario en la formación de conceptos de Derecho Público", en Hacienda pública Española, núm. 22, 1973, pp. 198-206.

CAAMAÑO ANIDO, M. A. Y CALDERÓN CARRERO, J. M.: "Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas" (1992-1995), La Ley-Actualidad, Madrid, 1996.

"Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas" (1996-1999), La Ley, Madrid, 2000.

CALDERÓN CARRERO, J. M.: "Algunas reflexiones en tomo a los problemas de interpretación y calificación que plantea la aplicación de los Convenios de doble imposición internacional: análisis a la luz del nuevo Modelo de Convenio OCDE 1992", en Revista de Derecho Financiero y Hacienda pública, núm. 229, 1994, pp. 135-188.

CALDERÓN CARRERO, J. M. Y ÁLVAREZ BARBEITO, P.: "La potestad interpretativa en materia tributaria: aspectos problemáticos Y perspectivas de reforma", en Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 58, 2001, pp. 3-72.

CALDERÓN CARRERO, J. M. Y PIÑA GARRIDO, M.' D.: "Interpretation of tax treaties", en *European Taxation*, vol. 39, núm. 10, 1999, pp. 376-386.

CALDERÓN PATIER, C.: "El Convenio entre España YUSA para evitar la doble imposición. Análisis comparativo con el Modelo de Convenio de la OCDE", en *Actualidad Tributaria* tomo 1993-1, pp. D-47 a D-59.

CARNELUTTI, F.: "Teoria Generale del Diritto", 1938, traducción de C. González Posada, en *Revista de Derecho Privado*, Madrid, 1941.

CASALS COLLDECARRERA, M.: "La interpretación", en: 'Ciclo de Conferencias sobre el nuevo Título Preliminar del Código civil', Ilustres Colegios de Abogados y Notarial de Barcelona y Academia de Jurisprudencia y Legislación de Cataluña, Barcelona, 1975, pp. 21-30.

CASANOVAS LA ROSA, O.: "La modificación de los acuerdos internacionales por la práctica posterior", en: V.V.A.A.: 'Estudios de Derecho Internacional', en homenaje a A. De Luna, .Instituto F. de Vitoria, Madrid, 1969,pp. 180-197.

CASERO BARRÓN, R.: "La interpretación y el uso abusivo de los tratados fiscales", en *Impuestos*, núm. 19, 1995,pp. 32-52.

"La interpretación en Derecho español de los tratados internacionales para evitar la doble imposición. El papel del Consejo de Estado. Propuesta revitalizante o regeneracionista"

CAZORLA PRIETO, L. M.: "El artículo 23 de la LGT: cauce para una interpretación normativa en el Derecho Tributario", en: 'Comentarios a la LGT y líneas para su reforma', vol. 1, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991,pp. 353-366.

CHECA GONZÁLEZ, C.: "Interpretación y aplicación de las normas tributarias: análisis jurisprudencial", Ed. Lex Nova, Valladolid, 1998.

CHICO DE LA CÁMARA, P.: "Interpretación Y calificación de los convenios de doble imposición internacional", en: VVAA (Coord. Fernando Serrano Antón): "Fiscalidad Internacional", Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2001, pp. 127-153.

CHRÉTIEN, M.: "L'application et interprétation des clauses fiscales des traités internationaux par les tribunaux français", en *Revue Critique de Droit International Privé*, 1951, pp. 4-68.

"L'interprétation des traités bilatéraux sur la double imposition: méthodes et procédure", en *Juris-Classeur Périodique (Semaine juridique)*, 60, 1, 1961.

COMBARROS VILLANUEVA, V. E.: "La interpretación económica como criterio de interpretación jurídica", en *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 44, 1984, pp. 485-536.

COVIELLO, L.: "Doctrina general del Derecho Civil", traducción de Tena, Méjico, 1949.

DAVIES, WARD & BECK (editores): "Interpretation of double taxation conventions in Canada", Toronto, Canada, 1999(via Internet).

DE CASTRO CAPARROSO, 1.: "La reciprocidad internacional como fuente del Derecho Tributario", en: 'XX Semana de Estudios de Derecho Financiero', Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, pp. 607-639.

DE CASTRO Y BRAYO, F.: "Naturaleza de las reglas para la interpretación de la ley", en Anuario de Derecho Civil, tomo XXX, 1977, pp. 809-858. "Derecho Civil de España", Edit. Civitas, Madrid, 1984.

DE JUAN PEÑALOSA, J. L.: "El Modelo de la OCDE y su influencia en la legislación fiscal española", en 'Estudios de doble imposición internacional', Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1976, pp. 231-249.

DE LA GUARDIA, E. y DELPECH, M.: "El Derecho de los Tratados y la Convención de Viena de 1969", La Ley, Buenos Aires, 1970.

DÍEZ-PICAZO, L.: "La interpretación de la ley", en Anuario de Derecho Civil, tomo XXIII, 1970, pp. 711-738.

DOCCLO, C.: "Nature and interpretation of double tax treaties in Belgium", en Tax Notes International, vol. 16, núm. 9, 1998, pp. 669-687.

DUEZ, P.: "L'interprétation des traités internationaux", en Revue Générale de Droit International Public, 1925, pp. 429-442.

DUVAL, M.: "Interprétation des conventions fiscales", en Canadian Tax Journal 1991, pp. 1206-1244.

EDWARDES-KER, M.: "Tax Treaty Interpretation", The International Tax Treaties Service, In-Depth Publishing, Dublin, Loose-leaf edition, 1994.

ELLIS, M.: "The influence of the OECD Commentaries on treaty interpretation Response to Prof. Dr. Klaus Vogel", en Bulletin for International Fiscal Documentation, vol. 54, núm. 12, 1999, pp. 617-618.

FAIÑA MEDÍN.: "La interpretación económica de las leyes tributarias y el fraude a la ley fiscal", en Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 115, 1975, pp. 169-185.

FALCÓN y TELLA, R.: "Interpretación económica y seguridad jurídica", en Crónica Tributaria, núm. 68, 1993, pp. 25-31.

FERNÁNDEZ DE CASADEVANTE ROMANI ,C.: "La interpretación de las normas internacionales", Aranzadi editorial, Pamplona, 1996.

FERNÁNDEZ ORDÓÑEZ, F. 1.: "La interpretación de las normas tributarias", en: XII Semana de Estudios de Derecho Financiero', Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1964, pp. 201-208.

GENY, F.: "Método de interpretación y fuentes en derecho Privado positivo", Biblioteca jurídica de autores españoles y extranjeros, vol. XC, segunda edición, Edil. Reus, Madrid, 1925.

GIANNINI, M. S.: "La interpretación y la integración de las leyes tributarias", en Hacienda Pública Española, núm. 86, 1984, pp. 334-

GOLDSMICHDT, W.: "La llamada interpretación de la ley", en Revista Iberoamericana de Derecho Procesal, núm. 4, 1965.

GONZÁLEZ GARCÍA, E.: "La interpretación de las normas tributarias y el fraude de ley en la Ley 25/1995 de modificación de la LGT", en Técnica Tributaria, núm. 29, 1995, pp. 49-56.

GUTMANN, D.: "Tax Treaty interpretation in France, the relevance of EC Law", en EC Tax Review, vol. 10, núm. 4, 2001, pp. 201-210.

HEINRICH, J. y MORITZ, H.: "Interpretation of tax treaties" en European Taxation, vol. 40, núm. 4, 2000, pp. 142-152.

IBÁÑEZ CASADO, J.: "Convenio entre España y México para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio", en Revista Iberoamericana de Estudios Tributarios, núm. 1, 1999, pp. 173-197.

IGARTÚA SALAVERRÍA, 1.: "Teoría analítica del Derecho (La interpretación de la ley)", Instituto Vasco de Administración Pública, Pamplona, 1994.

INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION: "Interprétation judiciaire des conventions de doubles impositions et nécessité ou opportunité d'une juridiction fiscale internationale", en Cahiers de Droit Fiscal International, vol. XVIII, Rapports du 5 Congrès International de Droit Financier et Fiscal, Zurich, 1951.

"The interprétation of tax laws with special reference to form and substance", en Cahiers de Droit Fiscal International, vol. 50a, Reports for the 19<sup>th</sup> International Congress on Financial and Fiscal Law, London, 1965.

"Interpretación de los convenios de doble imposición", en Cahiers de Droit Fiscal International, vol. LXXVII1a, 47 Congress International de Droit Financier et Fiscal, Florencia, 1993.

"The OECD Model Convention - 1998 and beyond; The concept of beneficial ownership in tax treaties". Proceedings of a Seminar held in London in 1998 during the 52<sup>nd</sup> Congress of the International Fiscal Association, vol. 23a, Kluwer

Law International, The Netherlands, 2000.

JORDANO BAREA, J.: "La interpretación de los contratos", en: 'Homenaje a Juan Berchmans Vallet de Goytisolo', vol. 1, Junta de Decanos de los Colegios Notariales de España, Consejo General del Notariado, Madrid, 1988, pp. 309-336.

KLUWER: "1963 and 1977 OECD Model Income Tax Treaties and Commentaries. A comparative presentation", Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, The Netherlands, 1987.

KRAMER, J. D.: "The application and interpretation of tax treaties-German doctrine and practice". en Tax Planning International, vol. 25, núm. 7, 1998, pp. 15-19.

KRISHNA, V.: "Canadian international taxation", Carswell Thomson Professional Publishing, Scarborough, 1995.

LANG, M.: "Doppelbesteuerungsabkommen und innerstaatliches Recht", 1992. "Later Commentaries of the OECD Committee on Fiscal Affairs, not to affect the interpretation of previously concluded tax treaties", en Intertax, vol. 25, núm. 1, 1997, pp. 7-9.

LANGBEIN, V.: "The overriding of tax treaties by national legislation or: The Melford case revisited. A German view", en Intertax, núm. 1, 1987, pp. 4-8.

LASARTE ALVÁREZ, I.: "Significado usual *versus* significado técnico. Un ejemplo de interpretación", en Crónica Tributaria, núm. 9, 1974, pp. 65-70.

LAUTERPACHT, H.: "Restrictive interpretation and the principle of effectiveness in the interpretation of treaties", en The British Year Book of International Law, vol. 26, 1949, pp. 48-85.

"Some observations on preparatory work in the interpretation of treaties", en Harvard Law Review, vol. XLVIII, núm. 4, 1935, pp. 549-591.

LENZ, R.: "La interpretación de los tratados de doble imposición". Informe General del XIV Congreso de la International Fiscal Association, segundo tema, Basilea, 1960. Cahiers de Droit Fiscal International, vol. XLII.

LI, J. Y SANDLER, D.: "The relationship between domestic anti-avoidance legislation and tax treaties", en Canadian Tax Journal, vol. 45, núm. 5, 1997.

MARMOR, A.: "Interpretation and legal theory", Clarendon Press, Oxford, 1994. "Law and interpretation: essays in legal philosophy", Clarendon Press, Oxford, 1995.

MARTÍN QUERALT, J.: "Interpretación de normas tributarias y Derecho Constitucional", en Crónica Tributaria, núm. 64, 1992, pp. 55-68.

MARTÍN QUERALT, I, LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. Y TEJERIZO LÓPEZ, J. M.: "Curso de Derecho Financiero y Tributario", duodécima edición, Editorial Tecnos, Madrid, 2001, pp. 179-185.



MARTÍNEZ, D.: "La interpretación de las normas tributarias y el fraude de ley en la Ley 25/1995 de modificación de la LGT", en Carta Tributaria, núm. 256, 1996, pp. 1-11.

OECD: "1963 and 1977 OECD Model Income Tax Treaties and Commentaries. A comparative presentation", Kluwer Law and Taxation Publishers, The Netherlands, 1987.

PASTOR RIDRUEJO, L.: "Semántica jurídica e interpretación", en: 'Estudios jurídicos en homenaje al Profesor Federico De Castro', vol. II, Instituto Nacional de Estudios Jurídicos, Edil. Tecnos, Madrid, 1976, pp. 427-448.

"La facultad de interpretación de las disposiciones tributarias ante la Constitución: comentarios a una resolución del TEAC", en Crónica Tributaria, núm. 35, 1981, pp. 309

PÉREZ DE AYALA, L. Y GONZÁLEZ GARCÍA, E.: "Curso de Derecho Tributario", tercera edición. Edersa, Madrid, 1980.

PÉREZ VERA, E.: "Los problemas de interpretación en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados", en Anuario de Estudios Sociales y Jurídicos, Escuela Social de Granada, 1973 (vol. II), pp. 77 a 120.

PUL, H.: "The theory of the interpretation of tax treaties, with reference to Dutch practice", en Bulletin for International Fiscal Documentation, vol. 51, . núm. 12, 1997, pp. 539-546.

REIMER, E.: "Interpretation of tax treaties", en European Taxation, vol. 39, núm. 12, 1999, pp. 458-474.

RICHARDSON, S. R. y WELKHOFF, 1. W.: "The interpretation of tax conventions in Canada", en Canadian Tax Journal, núm. 43, 1995, pp. 1759-1791.

RICOEUR, P.: "Le conflict des interprétations. Essai d'herméneutique", Éditions du Seuil, Paris, 1969.

RODRÍGUEZ PANIAGUA, J. M.: "Interpretación y aplicación de la ley", en Revista General de Legislación y Jurisprudencia, tomo LXVII, 1973, pp. 431-443.

ROJO AJURIA, L.: "Interpretación de los contratos", en: 'Enciclopedia Jurídica básica'.

ROMERO GARCÍA, F.: "La interpretación de las normas tributarias: artículo 23.1º y 2º de la LGT", en Técnica Tributaria, núm. 35, 1996, pp. 105-140.

ROSENBLOOM, D.: "Tax treaty interpretation", en Bulletin for International fiscal Documentation, 1980, pp. 543-545.

SÁINZ DE BUJANDA, F.: "La interpretación en Derecho español de los tratados internacionales para evitar la doble imposición", en Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 38, 1960, pp. 273-294.

SANDLER, D. Y LI, J.: "The relationship between domestic anti-avoidance legislation and tax treaties", en Canadian Tax Journal, vol. 45, núm. 5, 1997, pp. 891-958.

SHANNON, H. A.: "United States income tax treaties: reference to domestic law for the meaning of undefined terms", en Intertax, núm. 11, 1989, pp. 453-463.

SMIT, P. M.: "Classification of income under a tax treaty. Application of the Vienna Convention on treaty law?", en European Taxation, vol. 32, núm. 2, 1992, pp. 57-60.

SOPENA GIL, J.: "La interpretación de los convenios de doble imposición internacional: el Congreso de la IFA de 1993", en Civitas Revista Española de Derecho Financiero, núm. 84, 1994, pp. 787-798.

SOUBEYROL, J.: "The international interpretation of treaties and the consideration of the intention of the parties", en Journal de Droit International, vol. 2, 1958, pp. 696-759.

SOUBEYROL, J.: "The international interpretation of treaties and the consideration of the intention of the parties", en Journal de Droit International, vol. 2, 1958, pp. 696-759

SUNDGREN, P.: "Interpretation of Tax Treaties- A case study", en British Tax Review, núm. 9, 1990, p. 286

TOVILLAS MORÁN, J. M.a: "Estudio del Modelo de Convenio sobre renta y patrimonio de la OCDE de 1992", Marcial Pons, Madrid, 1996.

- "La interpretación de los Convenios de doble imposición y la cláusula general de interpretación del Modelo de Convenio de la OCDE", EN Revista Latinoamericana de Derecho Tributario, núm. 0, 1996, pp. 113-129.

VAN HOUTTE, J.: "Principles of interpretation in internal and international Tax Law", International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 1968.

VAN RAAD, K.: "Interpretatie van belastingsuerdragen", en Maandblad Belasting-Beschouwingen, núm. 49, 1978.

- "The other income article of income tax treaties", en Bulletin for International Fiscal Documentation, vol. 44, núm. 8-9, 1990, pp. 409-424.
- "1992 Additions to Articles 3(2) – interpretation – and 24 – non discrimination – of the OECD Model and Commentary", en Intertax, núm. 12, 1992, pp. 671-676.

- "Interpretation of application of tax treaties by courts", en European Taxation, vol. 36, núm. 1, 1996, pp 3-7.
- "International Coordination of Tax treaty Interpretation and Application", en Intertax, vol. 29, núm. 6-7, 2001; también en: VVAA: "Soderdruck aus Staatent und Steuern", Festschrift für Klaus Vogel zum 70. Geburtstag, C.F. Müller Verlag, Heidelberg, 2000, pp. 1901-1103.

VNONI, E.: "Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias", traducción y estudio introductorio de J. Martín Queralt, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1973.

VOGEL, K.: "La clause de renvoi de l'article 3, paragraph 2, modèle de Convention de l'OCDE ", en : "Réflexions offertes à Paul Sibille ", Études de Fiscalité, Établissements Émile Bruylant, Brussels, 1981, pp. 957-965.

- "Double tax treaties and their interpretation", en International Tax and Business Lawyer, vol. 4, núm. 1, 1986, p. 1-85"
- "Tax treaty interpretation under the OECD Model", en World Tax Report Financial Times, vol. 18, 1993, pp. 182-185.
- "Changes to the OECD Model Tax Treaty and Commentary since 1992", en Bulletin for International Fiscal Documentation, vol. 51, núm. 12, 1997, pp. 532-538.
- "The influence of the OECD Commentaries on treaty interpretation", en Bulletin for International Fiscal Documentation, vol. 54, núm. 12, 1999, pp. 612-616.

WARD, J.: "Acomparative study of the interpretation of tax statute in the United Kingdom and the Republic of Ireland", Part II, en British Tax Review, núm. 2, 1994, pp. 147-160.

- "Principles to be applied in interpreting tax treaties", en Bulletin for International Fiscal Documentation, vol. 34, núm 12, pp. 545-551.

WHEATCROFT, G.S.A.: "The interpretation of taxation laws with special reference to form and substance", en Cahiers de Droit International, vol. La. Informe general del XIX Congreso de la International Fiscal Association, Londres, 1965.

WHITE, R.: "Still more on treaty interpretation", en British Tax Review, núm. 1-2, 1991, pp. 35-37.

STARKE, G.: "Introduction to International Law", London, 1989.

SUNDGREN, P.: "Interpretation of Tax Treaties- A case study", en British Tax Re-view, núm. 9, 1990, p. 286.

TOVILLAS MORÁN, J. M.a: "Estudio del Modelo de Convenio sobre renta y patrimonio de la OCDE de 1992", Marcial Pons, Madrid, 1996.

"La interpretación de los Convenios de doble imposición y la cláusula general de interpretación del Modelo de Convenio de la OCDE", en Revista Latinoamericana de Derecho Tributario, núm. O, 1996, pp. 113-129.

VAN HOUTTE, J.: "Principles of interpretation in internal and international Tax Law", International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 1968.

VANRAAD, K.: "Interpretatie van belastingsuerdragen", en Maandblad Belasting-Beschouwingen, núm. 49, 1978.  
466 467

"The other income article of income tax treaties" ,en Bulletin for International Fiscal Documentation, vol. 44, núm. 8-9, 1990,pp. 409-424.

"1992 Additions to Articles 3(2) -interpretation- and 24 -non discrimination of the OECD Model and Commentary", en Intertax, .núm. 12, 1992, pp. 671-676.

"Interpretation of application of tax treaties by tax courts", en European Taxation, vol. 36, núm. 1, 1996, pp. 3-7.

"International Coordination of Tax treaty Interpretation and Application", en Intertax, vol. 29, núm. 6-7, 2001; también en: VVAA: "Sonderdruck aus Staaten und Steuern", Festschrift für Klaus Vogel zum 70. Geburtstag, C.F. Müller Verlag, Heidelberg, 2000, pp. 1091-1103.

VANONI, E.: "Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias", traducción y estudio introductorio de J. Martín Queralt, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.  
1973.

VOGEL, K.: "La cláusula de renvoi de l'article 3, paragraphe 2, Modèle de Convention de l'OCDE", en: "Réflexions offertes a Paul Sibille", Études de Fiscalité, Établissements Émile Bruylant, Brussels, 1981,pp. 957-965.

"Double tax treaties and their interpretation" en International Tax and Business Lawyer, vol. 4, núm. 1, 1986,pp. 1-85.

"Tax treaty interpretation under the OECD Model", en World Tax Report Financial Times, vol. 18, 1993,pp. 182-185.

"Changes to the OECD Model Tax Treaty and Commentary since 1992", en Bulletin for International Fiscal Documentation, vol. 51, núm. 12, 1997, pp. 532-538.

"The influence of the OECD *Commentaries* on treaty interpretation", en Bulletin for International Fiscal Documentation, vol. 54, núm. 12, 1999, pp. 612-616.

WARD, J.: "A comparative study of the interpretation of tax statute in the United Kingdom and the Republic of Ireland", Part 11, en British Tax Review, núm. 2, 1994, pp. 147-160.

"Principles to be applied in interpreting tax treaties", en Bulletin for International Fiscal Documentation, vol. 34, núm. 12, pp. 545-551.

WHEATCROFT, G. S. A.: "The interpretation of taxation laws with special reference to form and substance", en Cahiers de Droit International, vol. La. Informe general del XIX Congreso de la International Fiscal Association, Londres, 1965.

WHITE, R.: "Still more on treaty interpretation", en *British Tax Review*, núm. 1-2, 1991, pp. 35-37.

XAVIER, A.: "El problema de las calificaciones en Derecho Tributario Internacional", en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 225-226, 1993, pp. 663 y ss.

XAVIER, A.: "El problema de las calificaciones en Derecho Tributario Internacional", en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 225-226, 1993, pp. 663 y ss.