

LA RELEVANCIA DE LOS IDIOMAS AUTÉNTICOS EN LOS CONVENIOS TRIBUTARIOS BILATERALES(*)

1 Idiomas Auténticos

Michael Lang (**)

Los Modelos de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico y de la Organización de las Naciones Unidas (MC OCDE y MC ONU, respectivamente) no contienen una cláusula específica sobre idiomas auténticos. Sin embargo, la mayoría de países acuerda uno o más idiomas auténticos cuando negocian y concluyen un Tratado conforme al Derecho Internacional Público. Esta decisión política también se refleja en sus Convenios Tributarios (en adelante "CDI"⁽¹⁾). Por lo tanto, la mayoría de CDI tiene una disposición específica sobre idiomas auténticos.

Existen varios tipos de estas cláusulas: Los países en los que se habla el mismo idioma tienden a acordar que ese será el único idioma auténtico para su CDI. Austria y Alemania pactaron la siguiente disposición: "Hecho por duplicado en Berlín el 24 de Agosto de 2000, ambos en el idioma Alemán"⁽²⁾. Si existe sólo un texto en un idioma, no es frecuentemente necesario incluir una cláusula en relación al idioma auténtico. En el CDI entre Estados Unidos y el Reino Unido, el cual está, sin sorpresa alguna, elaborado exclusivamente en inglés, es obvio que el idioma auténtico es inglés. En este sentido, la disposición final de este tratado señala simplemente lo siguiente: "Hecho en Londres por duplicado, este vigésimo cuarto día de julio, 2001"⁽³⁾.

La igualdad de los Estados implica el derecho de cada uno a utilizar el idioma de su elección al concluir tratados⁽⁴⁾. Por ende, los países cuyas poblaciones hablan diferentes idiomas tienden a considerar a ambos idiomas como auténticos. Finlandia y Francia incluyeron la siguiente oración final en su CDI: "Hecho en

Helsinki en el décimo primer día de setiembre de 1970, en dos ejemplares originales en los idiomas francés y finlandés, siendo ambos textos igualmente auténticos"⁽⁵⁾.

En algunas ocasiones, dos países con diferentes idiomas declaran que un tercer idioma, adicional a los otros dos idiomas, será igualmente auténtico. El CDI entre Dinamarca e Italia sirve como ejemplo: "Hecho por duplicado en Copenhague este quinto día de mayo de 1999, en los idiomas danés, francés e inglés, siendo todos los textos igualmente auténticos"⁽⁶⁾.

De conformidad con algunos otros CDI, el tercer idioma prevalece en el caso de un conflicto. Por ejemplo, Grecia y Turquía acordaron la siguiente disposición: "Hecho por duplicado en Ankara este tercer día de diciembre de 2003, en los idiomas turco, helénico e inglés, siendo los tres textos igualmente auténticos. En caso de divergencia entre

textos, el texto en inglés será el aplicable"⁽⁷⁾.

En algunos CDI se estipula que un tercer idioma prevalece en el caso de un conflicto de interpretación; sin embargo, este idioma es consultado solo si la interpretación de los otros idiomas del tratado da lugar a tal conflicto. Dicha cláusula puede ser encontrada en el CDI entre Países Bajos y Japón: "Hecho en La Haya, el 3 de marzo de 1970, en seis originales, dos en neerlandés, japonés e inglés. Los textos en neerlandés y japonés son igualmente auténticos y, en caso haya alguna divergencia de interpretación entre los textos en neerlandés y japonés, el texto en inglés prevalecerá"⁽⁸⁾.

Algunos CDI incluso no declaran que alguno de los idiomas que se hablen en los Estados Contratantes sea auténtico y, en su lugar, escogen un tercer idioma. Un ejemplo de ello es el CDI concluido entre Austria y Grecia. "Hecho

(*) El presente artículo para *Análisis Tributario* es una traducción al castellano del texto original escrito en inglés por el autor en: Maisto y Nikolakis (Editores), *Book in Honour of David A. Ward*, (2012).

La traducción ha sido realizada por el Equipo de Investigación de la Revista *Análisis Tributario*. Agradecemos la colaboración del señor Osmar Carazas Marchena en el proceso de traducción que realizamos.

(**) Catedrático de la Universidad de Viena de Economía y Empresa (Austria). Director del Instituto de Derecho Tributario Austriaco e Internacional y del *LLM Program in International Tax Law* de esa Universidad.

(1) Al respecto, debemos precisar que a lo largo del texto original el autor utiliza los términos "*Bilateral Tax Treaties*" o simplemente "*Tax Treaties*", los cuales hemos traducido indistintamente bajo la abreviatura "CDI" considerando la común terminología usada en nuestra región.

(2) CDI entre Austria y Alemania, que se concluyó el 24 de agosto de 2000 y entró en vigor el 18 de agosto de 2002.

(3) CDI entre Reino Unido y Estados Unidos de Norteamérica, que se concluyó el 24 de julio de 2001 y entró en vigor el 31 de marzo de 2003.

(4) SHELTON, Dinha. "Reconcilable Differences? The Interpretation of Multilingual Treaties. EN: *Hastings International and Comparative Law Review* (en adelante, *HICLR*), 1997, pág. 611 (pág. 613).

(5) CDI entre Finlandia y Francia, que se concluyó el 11 de setiembre de 1970 y entró en vigor el 1 de marzo de 1971.

(6) CDI entre Dinamarca e Italia, que se concluyó el 5 de mayo de 1999 y entró en vigor el 27 de enero de 2003.

(7) CDI entre Grecia y Turquía, que se concluyó el 3 de diciembre de 2003 y entró en vigor el 5 de marzo de 2004.

(8) CDI entre Japón y los Países Bajos, que se concluyó el 3 de marzo de 1970 y entró en vigor el 23 de octubre de 1970.

por duplicado en Atenas en el décimo octavo día de julio de 2007, en el idioma inglés⁽⁹⁾.

El MC OCDE no es un tratado bajo el Derecho Internacional Público. La verdadera relevancia del referido modelo es el hecho de que muchos países, miembros de la OCDE y ciertos no miembros también, lo usan como punto de partida para sus negociaciones de tratados. Cada país es libre de usar este modelo. Para los Estados miembros de la OCDE, el artículo 5° (b) de la Convención de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (en adelante "Convención de la OCDE") proporciona un marco regulatorio para este enfoque. La Convención de la OCDE es en sí misma un tratado bajo el Derecho Internacional Público. De conformidad con la disposición mencionada anteriormente del Convenio de la OCDE, esta Organización podría, para lograr sus objetivos, "dar recomendaciones a los miembros". El MC OCDE y sus actualizaciones son considerados como tales recomendaciones. Tomando el MC OCDE como un punto de partida para las negociaciones de sus CDI, los miembros de la OCDE cumplen con dicha recomendación⁽¹⁰⁾.

El Convenio de la OCDE fue firmado en París, el 14 de diciembre de 1960 "en inglés y francés, ambos textos igualmente auténticos". Por ende, las recomendaciones que se refieren al MC OCDE también fueron promulgadas en dichos idiomas⁽¹¹⁾. Hay, sin embargo, traducciones disponibles en otros idiomas. No obstante, estas traducciones, incluso si han sido preparadas por los gobiernos, no son textos auténticos de la OCDE. Aún si uno recoge las traducciones elaboradas por una institución pública con mayor autoridad que textos completamente no oficiales⁽¹²⁾, aquellas incluso no tienen el mismo valor que los textos en su idioma original⁽¹³⁾. La interpretación del MC OCDE entonces tiene que ser basada solo en sus versiones en inglés y francés.

No obstante, como hemos dicho anteriormente, los CDI que tienen como base el MC OCDE no necesariamente declaran al francés o al inglés como idiomas auténticos. En algunas ocasiones uno o más idiomas son auténticos. Otros Convenios, como hemos visto, declaran que ni el inglés ni el francés son idiomas auténticos y eligen otro idioma en su lu-

gar. Por lo tanto, analizaremos qué consecuencias se originan de tales disposiciones sobre idiomas auténticos en los CDI cuyas cláusulas son completa o parcialmente copiadas del MC OCDE. Si no tomáramos en cuenta las versiones en inglés y francés del MC OCDE y estuviéramos obligados a revisar el texto exclusivamente en una o más de las versiones en otros idiomas que han sido declaradas auténticas por el CDI, bien podría uno sentirse forzado a interpretar una cláusula del CDI de modo diferente a la respectiva cláusula del MC OCDE, ello a pesar de que la cláusula no es más que una traducción. Es ampliamente conocido lo difícil que es expresar un concepto legal en otro idioma. Los equivalentes exactos no son frecuentemente encontrados en un idioma diferente y, por ende, raramente se tienen traducciones perfectas⁽¹⁴⁾. Las diferencias en el significado en las versiones en idiomas distintos de un texto no son sólo posibles sino inevitables⁽¹⁵⁾. No importa que tan cuidadosamente elaborado sea un Convenio Internacional, las discrepancias entre las versiones de idiomas aparecerán⁽¹⁶⁾.

2 La Interpretación de un Convenio de Acuerdo al artículo 33° de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados

La pregunta de cómo los Convenios son interpretados si son autenticados en dos o más idiomas es tratada por el artículo 33° de la Convención de Viena sobre Derecho de los Tratados (CVDT). La CVDT es en sí misma un Tratado de Derecho Internacional Público; sin embargo, sus reglas de interpretación son consideradas como parte del Derecho

Internacional Consuetudinario y son, por ende, también relevantes para países que no hayan ratificado la CVDT⁽¹⁷⁾. En el artículo 33° de la CVDT se establece lo siguiente:

"Artículo 33°

Interpretación de los Tratados autenticados en dos o más idiomas.

1. Cuando un tratado ha 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 tratado en idioma 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 de un tratado tienen en cada texto auténtico igual sentido.
4. Salvo en el caso en que prevalezca un texto determinado conforme a lo previsto en el párrafo 1, cuando la comparación de los textos auténticos revele una diferencia de sentido que no puede resolverse con la aplicación de los artículos 31° y 32°, se adoptará el sentido que mejor concilie esos textos, habida cuenta del objeto y fin del tratado".

El artículo 33° (3) de la CVDT dispone que se presume que los términos del tratado tienen el mismo significado en cada texto auténtico. La idea es que cuando nosotros aplicamos un tratado multilingüe, normalmente no debería haber necesidad de analizar cuidadosamente y comparar todos los textos considerados como auténticos, tomando en cuenta todo el tiempo y esfuerzo inhe-

(9) CDI entre Austria y Grecia, que se concluyó el 18 de julio de 2007 y entró en vigor el 1 de abril de 2009.

(10) Respecto a la relevancia legal y práctica de las recomendaciones de la OCDE, ver AULT, Hugh. "Reflections on the role of the OECD in developing international tax norms". EN: *Brooklyn Journal of International Law*, Vol. 34 (2008-2009), pág. 757 (págs. 767 y sgtes.).

(11) Ver SASSEVILLE, Jacques. "The OECD Model Convention and Commentaries". EN: Maisto (ed.) *Multilingual Texts and Interpretation of Tax Treaties and EC Tax Law* (2005), pág. 129 (pág. 130).

(12) *Loc. cit.*

(13) *Loc. cit.*

(14) SASSEVILLE, Jacques. "The OECD Model Convention and Commentaries", *op. cit.*, pág. 619.

(15) Cf. KUNER, Christopher. "The Interpretation of multilingual treaties: Comparison of texts versus the presumption of similar meaning". EN: *International and Comparative Law Quarterly (ICLQ)* 1991, pág. 953 (pág. 956).

(16) STEVENS, EN: *Nw. U. L. Rev.*, Vol. 62, pág. 715.

(17) GARDINER, Richard. "Treaty Interpretation in the English Courts since *Fothergill v. Monarch Airlines* (1980)". *ICLQ*, 1995, p. 620 (p. 622).

rente a dicho análisis. Por el contrario, deberíamos poder seleccionar uno de los textos —en principio, cualquiera de ellos— y confiar en este⁽¹⁸⁾. El obvio resultado parece ser que no es necesario comparar las versiones de cada idioma frecuentemente. Para la interpretación del CDI entre Grecia y Turquía ello significaría que la Administración Tributaria griega podría interpretar el Convenio exclusivamente en su versión griega. Si el texto es completamente claro y no deja espacio para la duda, no hay razón para que el funcionario griego también considere las versiones en inglés o turco del Convenio. Igualmente, el funcionario tributario turco que interprete la misma cláusula podría limitarse a sí mismo analizando la versión turca de la cláusula. Si el texto es claro, no debería requerir tomar en cuenta las versiones en inglés y griego.

Sin embargo, incluso si el texto de la cláusula en griego y turco es completamente claro, no está totalmente garantizado que el significado de los textos en griego y turco sea idéntico. Ya hemos visto la sencillez con que las discrepancias entre las versiones en cada idioma ocurren⁽¹⁹⁾: muchas palabras son simplemente imposibles de traducir de un idioma a otro sin cambiar por lo menos mínimamente el significado⁽²⁰⁾. El especialista legal que desee trasladar el significado de un concepto legal en otro idioma se encuentra limitado por los significados disponibles en ese otro idioma, por las expresiones de su propia lengua que complican la traducción, por matices particulares de significado y, sobre todo, por la terminología que varía, no solo entre sistemas jurídicos sino, ocasionalmente, entre naciones pertenecientes a una raíz legal distinta⁽²¹⁾. Se tiene la casi insuperable dificultad de dar expresiones lingüísticas a un concepto que no existe en el sistema jurídico bajo consideración⁽²²⁾. La falta de equivalentes lingüísticos precisos y las diferencias en sistemas jurídicos alrededor del mundo hacen virtualmente cierto que las múltiples versiones por idiomas incluirán diferencias terminológicas que generan conflictos interpretativos del texto⁽²³⁾. Si los contribuyentes, Administraciones Tributarias y Jueces fueran libres para decidir cuál de los idiomas auténticos de un Convenio quieren analizar, ocurrirán frecuentemente diferentes interpretaciones sobre las cláusulas del mismo tratado en ambos

países. Nadie podría culparlos por estos resultados si concentrándose en cualquiera de las versiones auténticas, independientemente de cuál sea, fueran igualmente correctas.

No obstante, bajo el artículo 33° (3) de la CVDT se presume que los términos del Convenio tienen el mismo sentido en cada texto auténtico. Esta presunción puede ser rechazada de la siguiente manera: Si en una controversia de dos sujetos de Derecho Internacional, una de las partes argumenta que el significado de un término en uno de los idiomas auténticos difiere del significado que la otra parte ha determinado cuando ha analizado el texto en el otro idioma auténtico, ambas versiones tienen que ser comparadas y luego tratar de conciliarlos conforme a las reglas establecidas en el artículo 33° de la CVDT. En el caso de un Convenio en que las cláusulas son sólo directamente relevantes para las dos partes y, por ende, solo pueden convertirse en un problema entre esos dos países, tiene sentido solicitar a la otra parte que rechace la presunción. Si, por ejemplo, la interpretación de una cláusula sobre la prohibición de ensayos nucleares es materia de controversia entre las partes y si en una versión auténtica del Convenio se indica que una conferencia de todos los Estados firmantes debe ser llevada a cabo tres años después de la fecha del aniversario de su apertura para la firma y conforme con otra versión igualmente auténtica del Convenio en otro idioma esta conferencia es prevista tres años después de la apertura, una de ellas podría esperar que en dicha controversia las partes rápidamente rechazarán la presunción que el sentido encontrado en uno de los textos auténticos es idéntico al significado encontrado en las otras versiones⁽²⁴⁾. Tan pronto como la presunción sea rechazada, el mecanismo descrito en el artículo 33°

(4) de la CVDT será de aplicación. En esta situación la presunción parece viable.

Sin embargo, en el caso de que el sentido de la disposición de un Convenio sea controvertido, la situación es completamente diferente. Dicha controversia no empieza usualmente entre los dos Estados Contratantes sino entre la Administración Tributaria de un Estado y un contribuyente. A menos que se inicie un Procedimiento de Acuerdo Mutuo, la otra parte del Convenio nunca se involucrará en la controversia o ni siquiera tomará conocimiento de esta. Si la Administración Tributaria local de primera instancia aplica el Convenio y trata de encontrar la correcta interpretación, uno no puede esperar que el contribuyente sepa si el sentido de una disposición en uno de los otros idiomas auténticos difiere del sentido del término en la versión del Convenio que es analizada exclusivamente por la Administración Tributaria⁽²⁵⁾. Ese tipo de requerimiento cambiaría la carga de la prueba respecto al Derecho en el contribuyente⁽²⁶⁾. Al menos en países donde, conforme a su legislación doméstica, las Administraciones Tributarias y las Cortes nacionales están obligadas a encontrar qué o cuál es el Derecho, en ambos casos de disposiciones de la legislación doméstica y de los Convenios, es difícil imaginar que una Administración Tributaria actuará correctamente y acorde con el Derecho y que no puede ser culpada si aplica la disposición de un Convenio, ya sea en su significado A, que se deriva exclusivamente del texto en un idioma auténtico, o en su significado B si el contribuyente rechaza la presunción presentando evidencia de que la otra versión del texto en otro idioma conlleva un resultado diferente y, por ende, las dos versiones tienen que ser conciliadas⁽²⁷⁾. En países en donde las Administraciones Tri-

(18) LINDERFALK, Ulf. *On the Interpretation of Treaties – The Modern International Law as Expressed in the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties* (2007), pág. 356.

(19) STEVENS, Nw. *U. L. Rev.*, Vol. 62, pág. 715.

(20) HILF, *Die Auslegung mehrsprachiger Verträge* (1973), págs. 20 y sgtes.; LINDERFALK, *On the Interpretation of Treaties*, op. cit., pág. 356.

(21) STEVENS, Nw. *U. L. Rev.*, Vol. 62, pág. 716.

(22) *Loc. cit.*

(23) SHELTON, *HICLR* 1997, pág. 612.

(24) Cf. sobre el ejemplo, con ligeros cambios, AUST, Anthony. *Modern Treaty Law and Practice* (2009), págs. 184 y siguientes.

(25) Cf. para la discusión de problemas similares, TABORY, Mala. *Multilingualism in International Law and Institutions* (1980), pág. 199.

(26) Sin embargo, ver GARDINER, *Treaty Interpretation...*, op. cit., págs. 360 y siguientes.

(27) Cf. ENGELN, Frank. *Interpretation of Tax Treaties under International Law* (2004), págs. 387 y sgtes.

butarias o por lo menos los Jueces tienen que considerar el máximo “*iura novit curia*”, tal enfoque no sería aceptable. Por lo tanto, es inevitable –al menos en cuanto se refiere a la interpretación de los Convenios que impone derechos y obligaciones, no solo entre las partes contratantes sino también en las personas, como es el caso de los Convenios Tributarios– para analizar todas las versiones auténticas y, si resulta ser necesario debido a diferentes significados en las diversas versiones de idioma, para intentar conciliar los diferentes significados. Conforme a algunos especialistas, sin embargo, la comparación de las versiones de un Convenio en idiomas distintos es un requisito en cualquier caso, y, por ende, no está limitado a Convenios que imponen derechos y obligaciones a las personas. Un Convenio es un único acuerdo que consta de un conjunto de disposiciones, incluso si el Convenio es expresado en diferentes idiomas⁽²⁸⁾. Es el sentido del Convenio y no el sentido de los textos del Convenio lo que debería ser establecido mediante interpretación.

El hecho de que los países son frecuentemente conducidos por razones políticas cuando acuerdan la autenticación de idiomas en un Convenio y que esta pregunta es también en algunas ocasiones incluso principalmente una pregunta de relevancia simbólica, tiene que tomarse en cuenta cuando se interprete y aplique el artículo 33° de la CVDT. No siempre todos los textos de versiones en distintos idiomas son igualmente considerados durante la elaboración del Convenio. La Comisión de Derecho Internacional incluso “*analizó si debería especificarse que hay una presunción legal a favor de [...] la versión del idioma en que el Convenio fue elaborado inicialmente*”⁽²⁹⁾. La Comisión solo se abstuvo de hacerlo porque “*sintió [...] que ello podría significar llegar muy lejos, dado que mucho podría depender de las circunstancias de cada caso y la evidencia de la intención de las partes*”⁽³⁰⁾. El hecho de que la Comisión no codificará este principio no significa que lo haya rechazado como tal. En la práctica sobre Convenios Internacionales son conocidos los casos a los que un texto designado como auténtico no estuvo ni siquiera en existencia cuando el Convenio fue adoptado por las partes⁽³¹⁾. Similarmente, el Protocolo de

Firma y el Estatuto de la Corte Permanente Internacional de Justicia fueron originalmente autenticados en dos idiomas, inglés y francés. En la Conferencia de San Francisco, se decidió que el Estatuto se convertiría en parte de la Carta de las Naciones Unidas y que ambos instrumentos serían adoptados en cinco textos, chino, inglés, francés, ruso y español, cada uno igualmente auténtico. No obstante, eso no evitó que las Cortes pusieran todo, o por lo menos mayor énfasis en las versiones en inglés y francés cuando interpretaron estas reglas, ya que estos fueron además los idiomas de trabajo en San Francisco⁽³²⁾. Por lo tanto, uno podría abstenerse de sacar conclusiones radicales del artículo 33° de la CVDT: comparando las diferentes versiones de idiomas de un tratado no es más que un “*aspecto mecánico de la interpretación multilingüe*”⁽³³⁾, mientras que poner un mayor énfasis en el objetivo y propósito de un tratado, tomando en consideración muchos otros aspectos, no está excluido en lo absoluto. Si un “*texto tiene autoridad en cada idioma*”, uno no se encuentra obligado a poner igual énfasis en todas las versiones si la historia de un Convenio indica que no todas las versiones lingüísticas se consideraron de modo igualmente cuidadoso durante la redacción. Ya McNair informó que “*tribunales que tratan un Convenio escrito en dos o más idiomas de igual autoridad a veces intentarán determinar el “lenguaje básico”, es decir, el idioma de trabajo en el cual el Convenio fue negociado y redactado, y considerar ese como más importante*”⁽³⁴⁾. Rosenne ha resumido convincentemente lo siguiente⁽³⁵⁾: “*El hecho de*

que un texto sea designado como auténtico implica solo que podría –quizás incluso debería– ser uno de los elementos movilizados en el proceso interpretativo. Pero ni la palabra ‘auténtico’, ni el artículo 33° de la CVDT nos llevan muy lejos para responder la pregunta de cómo debería ser usado”. Es solo común que la preferencia debería darse a la versión original, las bases en que los negociadores realmente llegaron a un primer acuerdo⁽³⁶⁾. Aust nos recuerda que no es cierto que “*... cada texto de idioma tendrá el mismo peso. Si el Convenio fue negociado y redactado en un solo idioma auténtico, es natural ubicar más dependencia en ese texto*”⁽³⁷⁾. Si inglés y francés o al menos uno de estos idiomas están entre los idiomas auténticos de un CDI y si es evidente que una determinada cláusula del Convenio es una mera traducción de una cláusula del MC OCDE, está entonces bien justificado concentrarse más en las versiones en inglés o francés del MC OCDE que fue copiado y poner menos énfasis en otras versiones de idiomas, incluso si son también auténticas.

McNair mencionó un ejemplo ilustrativo que demuestra que poner mayor peso en una versión específica encaja bien con la práctica internacional sobre Tratados⁽³⁸⁾: En el caso *Standard Oil Company's Tankers* de 1926, un tribunal arbitral tuvo que examinar las expresiones “*intereses legales o equivalentes*” en el texto en inglés y “*tous droits et interest légitimes*” en la versión en francés del Tratado de Versalles de 1919, teniendo en cuenta que el artículo 440° disponía que los textos en francés e inglés son ambos auténticos. El Tribunal

(28) LINDERFALK, *On the Interpretation of Treaties*, op. cit., pág. 356; véase también MÖSSNER, J. M. *Archiv des Völkerrechts* (1971/72), pág. 282.

(29) *Yearbook of the International Law Commission (YILC)* 1966, Vol. II, pág. 226.

(30) *Loc. cit.*

(31) ROSENNE, Shabtai. «The Meaning of “Authentic Text” in Modern Treaty Law». EN: BERNHARDT, Rudolf. *Völkerrecht als Rechtsordnung – Internationale Gerichtsbarkeit – Menschenrechte: Festschrift Mosler (FS Mosler)* (1983), pág. 759 (pág. 781).

(32) Ver en detalle, *loc. cit.* pág. 763.

(33) *Loc. cit.*, pág. 771.

(34) MCNAIR, Arnold. *The Law of Treaties* (1961), pág. 434.

(35) ROSENNE, “the Meaning of ...”, op. cit., pág. 784.

(36) SHELTON, *HICLR* 1997, p. 637; ver para una vista rápida, *Interpretation von Rechtsbegriffen in internationalen Verträgen*, Dissertation Köln (1971), págs. 116 y siguientes.

(37) AUST, *Modern Treaty Law and Practice*, op. cit., pág. 205; Mirar también, MAKAROV, Zur Auslegung mehrsprachiger Staatsverträge, in *Faculté de droit de l'université de Geneve (ed) Recueil d'études de droit international, En Hommage a Paul Guggenheim* (1968), pág. 403 (p. 417); furthermore for an early view Dölle, Zur Problematik mehrsprachiger Gesetzes- und Vertragstexte, *Rebels Zeitschrift für ausländisches und internationales Privatrecht*, Volume 26, (1961), pág. 4 (pp. 22 and 37 et seq.).

(38) MCNAIR, *The Law of Treaties*, pág. 414.

remarcó que “hay una notable discrepancia en estos textos, considerando que la versión en inglés estipula que la debida consideración será tenida respecto a cualquier ‘legal or equitable interests’, lo que corresponde a los muy claros y bien conocidos conceptos del inglés y Derecho Americano, en que equidad es una forma, el francés emplea la infinitamente más vaga frase “droits et interest légitimes” que corresponde a una idea legal no definitiva; [y] por lo tanto todo apunta a la conclusión que la frase en francés es meramente una traducción del inglés, en el que la expresión empleada sola tiene sentido legal, y que aclara el tenor general de los artículos”.

En el contexto del MC OCDE, uno podría entonces ir un paso más lejos y preguntarse si es apropiado poner mayor énfasis en la versión en inglés o en la versión en francés, dependiendo de su relevancia en el proceso de redacción. A la luz de los argumentos expuestos, tal enfoque sería consistente. Los materiales de los primeros años de la década de los años 50 del siglo pasado, cuando la mayoría del trabajo preliminar para la primera versión del MC OCDE estuvo hecha, ilustró que el idioma de trabajo para algunas partes fue el francés y para otras el inglés. El idioma utilizado para el grupo de trabajo puede ser un factor relevante para decidir en qué versión debería ponerse mayor énfasis cuando se interprete una determinada disposición del Convenio. Dado que esto puede ser diferente de un grupo de trabajo a otro, la respuesta dependería de la disposición del MC OCDE. Debido al predominio del idioma inglés en los últimos años, uno podría concluir que el texto en inglés prevalece sobre el texto en francés si el más reciente desarrollo de las disposiciones del MC OCDE son el objeto de interpretación. No obstante, más peso solo podría ser puesto en una versión específica si hay clara indicación de que este idioma fue el predominante durante los trabajos preliminares⁽³⁹⁾. Si otras versiones fueron cuidadosamente elaboradas por los negociadores haciendo referencia a todos los textos, no fueron meras traducciones⁽⁴⁰⁾. Para las disposiciones del MC OCDE que habían sido redactadas durante los años 50 del siglo pasado, no es frecuentemente claro si es justificado poner mayor énfasis en una determinada versión idiomática:

Casi todas las minutas y reportes preliminares estuvieron disponibles en ambos idiomas. Por lo tanto, no parecen existir claras indicaciones respecto a que las discusiones se enfocaron solo en una determinada versión idiomática del borrador. Las discusiones entre el Grupo de Trabajo 4, responsable del borrador de la cláusula de no discriminación, podría servir como un ejemplo de que ambos idiomas fueron tomados en cuenta⁽⁴¹⁾: Aunque el idioma con el que trabajó el Grupo de Trabajo 4 parece haber sido el francés ya que la versión original de los documentos producidos por ese Grupo de Trabajo fueron elaborados en ese idioma, en algún punto los delegados cambiaron el término “operator” por “entrepreneur” en el borrador en inglés del futuro artículo 24° del MC OCDE, mientras que el término francés “entrepreneur” quedó inalterado⁽⁴²⁾. Esto demuestra que algún énfasis fue puesto también en la versión en inglés.

Sin embargo, las observaciones hechas y las conclusiones ahora vertidas solo justifican una interpretación uniforme de la disposición de un Convenio conciliando las diferentes versiones auténticas. Si otros idiomas, además del inglés y el francés, son auténticos, el peligro de que el significado de una disposición de un Convenio se aleje y que las disposiciones idénticas al MC OCDE sean entendidas diferentemente en cada CDI es obvio: Si, conforme con el CDI entre Finlandia y Francia, las versiones finlandesa y francesa son auténticas, considerando que, de conformidad con el CDI entre Austria y Alemania, es el alemán, la interpretación derivada del intento de conciliar las versiones en francés y finlandés de una determinada disposición podría diferir del significado derivado de la versión alemana, incluso

si ambas disposiciones fueron copias y meramente traducidas en estos idiomas. El significado, sin embargo, que se derivaría de esta disposición en las versiones en francés e inglés del MC OCDE, podría ser diferente de esos otros significados. Los países que copian disposiciones del MC OCDE en sus Convenios para hacer su significado concurrente con las disposiciones del Modelo no llegarían a dicha meta. Los diferentes significados serían algo inevitable, a menos que los idiomas en inglés y francés exclusivamente fueran declarados igualmente autoritativos para la interpretación del Convenio⁽⁴³⁾. La elección de un idioma auténtico es, sin embargo, frecuentemente un asunto de importancia psicológica y política, muy relacionada al nacionalismo y temores de hegemonía cultural⁽⁴⁴⁾. La igualdad de los Estados implica el derecho de cada uno a usar el idioma de su elección para concluir Convenios⁽⁴⁵⁾. Una autolimitación de un Estado Contratante para seleccionar inglés o francés como los únicos idiomas auténticos, lo que requeriría que se abstuvieran de declarar sus propios idiomas como auténticos, nunca ha sido realista. En los CDI es poco probable, como en otras áreas del Derecho Internacional Público, que en el futuro los Estados autenticaran Convenios exclusivamente en uno o más idiomas comunes⁽⁴⁶⁾.

En caso que ni el inglés o el francés sean el idioma auténtico de un Convenio, ¿el artículo 33° de la CVDT realmente previene tomar en cuenta estas dos versiones originales de idiomas del MC OCDE? Este parece ser el caso: En la Comisión de Derecho Internacional, después de que los borradores de la CVDT habían sido elaborados, se discutió si bajo ciertas circunstancias se podría recurrir a textos no auténticos, para

(39) MÖSSNER, Archiv des Völkerrechts (1971/72) 290.

(40) SHELTON, *HICLR* 1997, pág. 637.

(41) LANG, Der Begriff “Unternehmen” UND Art. 24° OECD Musterabkommen, *Steuer und Wirtschaft International* (hereinafter SWI) 2011, p. 9 (pp. 10 et seq.)

(42) Luego en el proceso de redacción los términos en inglés y francés fueron cambiados a “enterprise” y “entrepreneur”, respectivamente. Ver *ibid.*, p.12.

(43) Ver FANTOZZI, Augusto. “Conclusions”. EN: Maisto (ed.) *Multilingual Texts and Interpretation of Tax Treaties and EC Tax Law* (2005), pág. 335 (pág. 442) quien discute si los CDI deberían ser solo concluidos en inglés. Ver también LEGALL, Comments, in Maisto (ed.) *Multilingual Texts and Interpretation of Tax Treaties and EC Tax Law* (2005), pág. 327 (págs. 239 y sgtes.).

(44) ROSENNE, ..., *op. cit.*, pág. 782.

(45) SHELTON, *HICLR* 1997, pág. 613.

(46) *Loc. cit.*, pág. 623.

mostrar la intención de las partes⁽⁴⁷⁾. Si esto se hubiera permitido, las versiones en inglés o francés del MC OCDE podrían al menos ser consideradas para la interpretación de las disposiciones de un Convenio que son copia de dicho Modelo y traducidas y autenticadas en otros idiomas. No obstante, uno no debe ignorar el hecho de que si fue una decisión deliberada de la referida Comisión no incluir una regla explícita en el CVDT: La Comisión no pensó que “sería apropiado formular cualquier regla general respecto a recurrir a versiones no auténticas, aunque algunas veces permiten aclarar aspectos en esa materia”⁽⁴⁸⁾. Vale la pena, sin embargo, mencionar que nuevamente la Comisión no rechazó la posibilidad de considerar las versiones no auténticas. La Comisión solo no consideró “apropiado codificar” dicho principio como parte de las “reglas generales para la interpretación de los Convenios plurilingües” y, por ende, evitó formular dicha regla. Esto, sin embargo, no significa que el artículo 33° de la CVDT excluya el uso de tales versiones⁽⁴⁹⁾.

Por lo tanto, no sorprende que algunos autores hayan enfatizado que las versiones no auténticas de un Convenio puedan ser tomadas en cuenta para la interpretación de sus disposiciones. Por ende, no son completamente irrelevantes en lo absoluto. La mayoría de autores se han referido al artículo 32° de la CVDT, disposición que también es parte de las reglas generales de interpretación, en este contexto⁽⁵⁰⁾. El artículo 33° (4) no excluye que se recurra a la historia de las negociaciones como un medio suplementario de interpretación⁽⁵¹⁾. En ese sentido, la relevancia de una versión no auténtica no tiene que derivar directamente del artículo 33° de la CVDT. Podría también ser el resultado de una aplicación de las reglas generales de interpretación. El artículo 33° (4) de la CVDT enfatiza la importancia primordial del objeto y propósito de las disposiciones del Convenio⁽⁵²⁾. Por lo tanto, debe realizarse una detenida observación a los artículos 31° y 32° para averiguar si estos proporcionan una base legal para tomar las versiones en inglés y francés del MC OCDE cuando se interpreten las disposiciones de un CDI copiado y traducido del Modelo, además de las versiones de idiomas que han sido formalmente autenticados, o incluso en lugar de estos.

3 Interpretación de los CDI conforme a los artículos 31° y 32° de la CVDT

La última observación deja en claro que el artículo 33° no debe ser entendido aisladamente. Este es uno de los tres artículos de la CVDT que abordan el asunto de la interpretación. Los artículos 31° al 33° se encuentran contenidos en la “Sección III” de la CVDT bajo el título de “Interpretación de Tratados”. El artículo 33° de la CVDT en sí mismo se refiere al artículo 31° y regula exclusivamente el texto de un tratado, considerando que los artículos 31° y 32° de la CVDT enfatizan los diferentes aspectos del proceso de interpretación, entre estos, el texto de la disposición, su contexto, su objeto y propósito, y su historia. Mediante la interpretación, no será determinado el significado del texto sino el significado de la ley. El texto es solo la expresión de un acuerdo que las partes contratantes han logrado. El artículo 33° de la CVDT es una regla específica que se enfoca en un elemento del proceso de interpretación, es decir, el texto de una disposición, y proporciona una guía de cómo abordar el texto en la situación específica cuando está disponible en dos o más versiones de idiomas. Por ende, es claro que el hecho de que la interpretación no puede ser exclusivamente basada en los textos en inglés y francés del MC OCDE no conduce al resultado que dichas versiones del Modelo no deben ser tomados en cuenta en lo absoluto.

Las versiones en inglés y francés del

MC OCDE podrían calificar como “medios complementarios de interpretación” bajo los alcances del artículo 32° del CVDT⁽⁵³⁾. El trabajo preparatorio de un Convenio y las circunstancias de sus conclusiones son referidos como ejemplos de esos medios en el artículo 32° de la CVDT. El uso de los medios complementarios de interpretación no está limitado a los medios expresamente señalados en el artículo 32° de la CVDT. Podría recurrirse a cualquier evidencia que establezca la intención de las partes⁽⁵⁴⁾. Si las negociaciones del Convenio se basan en el MC OCDE, dicho Modelo podría proveer de una guía para establecer el significado de las disposiciones del Convenio. Consecuentemente, el MC OCDE califica como un medio complementario de interpretación bajo los alcances del artículo 32° de la CVDT, si la disposición del Convenio en cuestión se basa en el Modelo⁽⁵⁵⁾.

No obstante, a los medios complementarios –bajo lo dispuesto en el artículo 32° de la CVDT– solo se les concede un rol secundario en la interpretación de los Convenios⁽⁵⁶⁾. El uso de dichos medios está limitado a confirmar el significado resultante de la aplicación del artículo 31° de la CVDT o en determinar el significado de los términos cuando la interpretación de acuerdo al artículo 31° de la CVDT deja un significado ambiguo u oscuro o conduce a un resultado que es manifiestamente absurdo o irrazonable. Por lo tanto, basados en el artículo 32° de la CVDT, recurrir a las versiones en inglés y francés del MC

(47) GERMER, Peter. “Interpretation of Plurilingual Treaties: A Study of Article 33° of the Vienna Convention on the Law of Treaties”. EN: *Harvard International Law Journal*, Vol. 11, pág. 400 (pág. 405).

(48) *YILC* 1966 II, pág. 226.

(49) Ver MÖSSNER, *Archiv des Völkerrechts* (1971/72) pág. 302 quien señala que el artículo 33° del CVDT tiene solo relevancia limitada: La disposición no ayuda ni daña: “Infolge der Abstraktheit der Auslegungsregeln wird es, wie bisher, Aufgabe der Interpretation sein, Argumente für eine richtige Lösung zu finden. Artikel 33° hilft hierbei kaum weiter, stört aber auch nicht.”

(50) VILLIGER, Mark Eugen. *Commentary on the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties* (2009), pág. 458.

(51) SHELTON, *HICLR* 1997, 636.

(52) VILLIGER, *op. cit.*, pág. 460; Véase también HILF, M. *Die Auslegung mehrsprachiger Verträge* (1973), págs. 101 y sgtes.

(53) Ver LANG, Michael y BRUGGER, Florian “The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation”. EN: *Australian Tax Forum* 2008, pág. 95 (pág. 98).

(54) Ver ENGELN, *op. cit.*, págs. 336 a 338.

(55) Ver VOGEL, Klaus. “The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation”. EN: *Ibft Bulletin* 2000, pág. 612 (pág. 614); WATTEL, Peter y MARRES, Otto. “The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties”. EN: *ET* 2003, pág. 222 (pág. 228); ENGELN, *op. cit.*, pág. 460; WATERS, M. “The relevance of the OECD Commentaries in the interpretation of Tax Treaties”. EN: LANG, Michael y JIROUSEK, (editores). *Praxis des internationalen Steuerrechts – Festschrift für Helmut Loukota zum 65. Geburtstag* (2005) pág. 671 (pág. 679).

(56) Ver también LANG, Michael y BRUGGER, ..., *op. cit.*, págs. 98 y siguientes; KÖCK, Heribert Franz. *Vertragsinterpretation und Vertragsrechtskonvention* (1976) pág. 95; SCHWEBEL, Stephen. “May preparatory work be used to correct rather than confirm the “clear” meaning of a treaty provision?”. EN: MAKARCZYK (ed.) *Theory of International Law at the Threshold of the 21st Century, Essays in honour of Krzysztof Skubiszewski* (1996) pág. 542 (págs. 546 y sgtes.).

OCDE está limitado. Sin embargo, el artículo 31° de la CVDT podría dar mayor peso al MC OCDE en el proceso de interpretación. En cualquier caso, los medios complementarios no están solos y deben, por lo menos, aplicarse conjuntamente con la regla general del artículo 31°⁽⁵⁷⁾.

De conformidad con el artículo 31° (1) de la CVDT, “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”. El artículo 31° (1) de la CVDT está basado en un enfoque “textual” a la interpretación de los tratados. Se presume que el texto de un tratado es la expresión auténtica de las intenciones de las partes y, por ende, sirve como un punto de partida en el proceso de interpretación⁽⁵⁸⁾. La referencia al “sentido corriente” que haya de atribuirse a los términos del tratado no implica, sin embargo, una interpretación puramente literal. Por el contrario, el sentido corriente se deriva del contexto en que la disposición de un tratado ocurre y a la luz del objeto y fin de la disposición y del tratado como un todo⁽⁵⁹⁾. El sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado podría bien ser un sentido técnico⁽⁶⁰⁾. El artículo 31° (4) de la CVDT dispone que “se dará a un término un sentido especial si consta que tal fue la intención de las partes”⁽⁶¹⁾. El “sentido especial” no es “cualquier otro sentido que el sentido corriente que haya de atribuirse a los términos en aplicación del artículo 31° (1) de la CVDT”⁽⁶²⁾ pero un “inusual” sentido, distinto de su sentido coloquial, aplicable para efectos del tratado⁽⁶³⁾. Como fue señalado durante el proceso de redacción por un número de miembros de la Comisión de Derecho Internacional, “el uso técnico o especial del término es normalmente claro del contexto y el sentido “técnico” o “especial” se convierte, como si fuera el sentido “corriente” en ese particular contexto”⁽⁶⁴⁾.

Si puede establecerse por referencia al texto del Convenio que un CDI está basado, en principio, en el MC OCDE, una interpretación de buena fe requiere que las versiones en idiomas originales del MC OCDE sean consultadas en el proceso de interpretación. El principio de buena fe “requiere que una parte

debería ser capaz de depositar confianza en las palabras de la otra, como un hombre razonable las daría por entendidas en las circunstancias”⁽⁶⁵⁾. Si el Estado Contratante meramente traduce el texto del MC OCDE al redactar una determinada disposición, solo es razonable asumir que la intención fue dar el significado expresado en las versiones en inglés y francés del MC OCDE. La regla general de interpretación en el artículo 31° (1) de la CVDT, por ende, establece la relevancia de las versiones de idiomas originales del MC OCDE en el proceso de interpretación.

Podría ser ocasionalmente dudoso si los Estados Contratantes solamente tradujeron las versiones en inglés y francés del MC OCDE a sus idiomas. Si una determinada disposición ha sido omitida o si una disposición que no existe en el MC OCDE ha sido añadida, es obvio que los Estados Contratantes se desviaron de las versiones en inglés y francés del MC OCDE y, por ende, también de su contenido. En dicha situación podría no recurrirse a las versiones en inglés y francés del citado Modelo. La pregunta interpretativa es más difícil de responder si el sentido del texto traducido se acerca al sentido que uno deriva de las versiones en inglés y francés del MC OCDE. Como ya se mencionó, muchas palabras

son simplemente imposibles de traducir de un idioma a otro sin por lo menos cambiar en algo el sentido⁽⁶⁶⁾. En ese caso, se debe recurrir a otros medios de interpretación para determinar si el texto de un CDI solo debería reflejar la disposición correspondiente del MC OCDE. Si uno de los Estados Contratantes usa un CDI modelo para las negociaciones de su CDI en su propio idioma y hay evidencia de que la disposición en cuestión de este modelo no se desvía de la disposición correspondiente del MC OCDE, podría tornarse relevante si esta disposición se ha convertido en parte del CDI⁽⁶⁷⁾. Para los países miembros de la OCDE, el artículo 5° (b) de la Convención de la OCDE podría aquí entrar en juego⁽⁶⁸⁾. En el caso de dudas y ante la ausencia de indicaciones contrarias, podría asumirse que los países miembros de la OCDE quisieron cumplir con las recomendaciones de la OCDE y, por ende, solo intentaron traducir el MC OCDE a otros idiomas. No obstante, si ellos han hecho una reserva a una determinada disposición del MC OCDE, eso podría indicar lo contrario⁽⁶⁹⁾.

Mayores dificultades podrían surgir si una determinada disposición del CDI, o el CDI como un todo, es tomada del MC ONU. En ese caso, debería llegarse a deliberaciones similares como el con-

(57) GARDINER, *ICLQ* 1995, pág. 623.

(58) Ver SINCLAIR, Ian *The Vienna Convention on the Law of Treaties* (1984) pág. 115; HUMMER, W. “Ordinary” versus “Special” Meaning”, EN: *Österreichische Zeitschrift für Öffentliches Recht (ÖZÖffR)* 1975, pág. 87 (pág. 97).

(59) Ver PROKISCH, Fragen der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, *SWI* 1994, pág. 57; ENGELN, págs. 145 a 147; Gloria C, *Die Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland und die Bedeutung der Lex-Fori-Klausel für ihre Auslegung*, *RIW* 1986, pág. 974.

(60) Ver LANG, Michael y BRUGGER, ..., *op. cit.*, pág. 99.

(61) Ver AULT, The role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax treaties, *Intertax* 1994, pág. 144 (pág. 146) who regards Art. 31° (4) VCLT as a “bridge” between Art. 31° and Art. 32° VCLT.

(62) ENGELN, *Interpretation of Tax Treaties under International Law*, pág. 149; see also SINCLAIR, *The Vienna Convention on the Law of Treaties*, pág. 126; WARD et al., *The Interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries on the OECD Model* (2005) págs. 18-19.

(63) Ver HUMMER, *ÖZÖffR* 1975, pp. 110-112; VOGEL, Klaus Vogel on Double Taxation Conventions (1997) Introduction MN 70; GLORIA, *Die Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland und die Bedeutung der Lex-Fori-Klausel für ihre Auslegung*, *Recht der Internationalen Wirtschaft* (hereinafter *RIW*) 1986, pág. 970 (pág. 974); PROKISCH, *SWI* 1994, págs. 58-59.

(64) HUMMER, *ÖZÖffR* 1975, pág. 109.

(65) CHENG, “General Principles of Law as applied by International Courts and Tribunals (1953)”, pág. 107, cited in ENGELN, *Interpretation of Tax Treaties under International Law*, pág. 134.

(66) HILF, *Die Auslegung mehrsprachiger Verträge*, pp. 20 et seq.; LINDERFALK, *On the Interpretation of Treaties*, p. 356.

(67) Ver también MÖSSNER, *Die Auslegung mehrsprachiger Staatsverträge*, *Archiv des Völkerrechts* (1971/72) 280.

(68) Ver también en relación a la relevancia legal del artículo 5° (b) de la Convención OCDE VOGEL, *Abkommensvergleich als Methode bei der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen*, *Steuerberater-Jahrbuch* (hereinafter *Stbjb*) 1983/84, p. 373 (p. 378); ENGELN, How “acquiescence” and “estoppel” can operate to the effect that the states parties to a tax treaty are legally bound to interpret the treaty in accordance with the Commentaries of the OECD Model Tax Convention, in Douma/Engelen, *The Legal Status of the OECD Commentaries* (2008) p. 51. (pp 59 et seq.).

(69) Ver sobre la relevancia de las reservas en el proceso de interpretación LANG/BRUGGER, *Australian Tax Forum* 2008, pág. 101.

texto del MC OCDE. Sin embargo, la interpretación de las disposiciones tomadas del MC ONU podría requerir examinar incluso más versiones idiomáticas⁽⁷⁰⁾. Dificultades adicionales podrían darse debido al hecho de que el MC ONU se encuentra en gran medida basado en el MC OCDE. Si un CDI principalmente sigue el MC ONU y la correspondiente disposición de dicho modelo ha sido copiada del MC OCDE, habrá que tomar mayor atención a las versiones en inglés y francés del MC OCDE. La situación es comparable a la interpretación de un CDI redactado en ciertos idiomas y en el que, con el tiempo, idiomas adicionales fueron también autenticados. Es obvio poner mayor énfasis en los idiomas de trabajo usados cuando la disposición del CDI fue redactada. Si esto se hizo en el contexto de OCDE, estos son el inglés y el francés.

La interpretación de la regla del artículo 3° (2) del MC OCDE no altera dicho resultado⁽⁷¹⁾. Aunque esta disposición es ley especial a las reglas de interpretación de la CVDT, no cambia completamente el concepto consagrado en la CVDT para las disposiciones de los CDI⁽⁷²⁾. Desde nuestra perspectiva, el artículo 3° (2) solo enfatiza que el proceso de interpretación debería enfocarse en el contexto de un CDI y que solo en casos excepcionales se permite la referencia a la legislación doméstica. Por lo tanto, el artículo 3° (2) del MC OCDE no hace más que confirmar las reglas de interpretación de la CVDT⁽⁷³⁾. Incluso si se pusiese mayor énfasis en conceptos domésticos en el contexto del artículo 3° (2) del MC OCDE, nadie puede ignorar que esta regla deja espacio para tomar en cuenta el contexto de todo el CDI. Cuando ello sea requerido, todas las observaciones hechas antes son válidas.

4 Conclusiones

El MC OCDE tiene que ser tomado en cuenta para la interpretación de las disposiciones de los CDI que han sido meramente traducidas de dicho modelo y donde nada indique que el contenido fuera a cambiarse. No hay diferencia si el inglés y el francés, solo uno, o ninguno de estos idiomas son auténticos en un CDI. Tampoco importa si otros idiomas son auténticos, y cuántos de estos.

Un énfasis especial tiene que darse al texto del MC OCDE en sus versiones originales en inglés y francés. El texto en otros idiomas auténticos es simplemente de relevancia secundaria. Si nada indica que el contenido de la disposición de un CDI debería desviarse de su correspondiente disposición en el MC OCDE, entonces en la práctica el punto real de partida para la interpretación debería ser las versiones en inglés y francés, independientemente si dichos idiomas son auténticos o no. El texto disponible en otros idiomas, distintos al inglés y francés, solo debería ser relevante si dicho texto, en combinación con el contexto, objeto y fin, así como la historia de la redacción de la disposición del CDI, indica que la regla no es de ningún modo tomada del MC OCDE o que no ha sido meramente copiada del MC OCDE, sin intentar cambiar su contenido. Si hay una indicación de que este ha sido el caso, los idiomas auténticos podrían tener mucho peso. Sin embargo, si suficientes similitudes con la correspondiente disposición del MC OCDE han sido establecidas, la interpretación se concentrará en el texto en inglés y francés del MC OCDE. Contrariamente a la práctica de algunas Cortes en países donde no se habla inglés ni francés, no debería darse mayor énfasis en el análisis del texto en cualquier otro idioma⁽⁷⁴⁾. No obstante, incluso en los países donde el idioma original del MC OCDE se habla, hay un cierto riesgo de que esto pueda ocurrir. Como Gardiner señaló, “Una tentación

a la que las Cortes inglesas comprensiblemente tienden a sucumbir, es el asumir que el proceso de traer un tratado al Derecho Inglés por legislación las excusa de considerar plenamente los orígenes del Derecho Internacional de los tratados”⁽⁷⁵⁾. En el Derecho de los Tratados, deberíamos superar dicha tentación y por ende considerar plenamente las raíces OCDE de una disposición de un CDI tomada del MC OCDE.

El resultado de este pequeño estudio no es una sorpresa y se encuentra acorde con la posición que varios académicos han discutido en el pasado⁽⁷⁶⁾. De hecho, sería una sorpresa si los artículos 31° al 33° de la CVDT evitaran que contribuyentes, Administraciones Tributarias y Jueces pusieran un fuerte énfasis en las versiones en inglés y francés del MC OCDE. Las reglas del CVDT no aplican mecánicamente⁽⁷⁷⁾. La fuerza de sus disposiciones es su flexibilidad⁽⁷⁸⁾. Si uno “considera a la interpretación literal meramente como un punto de partida para una investigación a gran escala en el espíritu, objeto y fines [...], entonces las disparidades entre las formulaciones lingüísticas ya no son el problema central de la interpretación para cuya solución se debe desarrollar reglas especiales”⁽⁷⁹⁾. Un análisis de los artículos 31° al 33° y la historia de su redacción revelan una renuencia para establecer cánones rígidos de interpretación, respaldando las variaciones vistas en la jurisprudencia internacional⁽⁸⁰⁾. Como Aust lo señaló: “La buena interpretación frecuentemente no es más que sentido común”⁽⁸¹⁾.

(70) El MC ONU es publicado por el Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación, que ha sido establecido por el Consejo Económico y Social (ECOSOC por sus siglas en inglés), en los seis idiomas oficiales de las Naciones Unidas (árabe, chino, inglés, francés, ruso y español). El inglés es también el idioma de trabajo, en el que las traducciones en otros idiomas oficiales son elaboradas, y por lo tanto particularmente importante. Sin embargo, el MC ONU y sus actualizaciones son generalmente solo bienvenidas, otra palabra que parece un poco extraña aquí, por el ECOSOC y no son sujeto de resoluciones. Por lo tanto, son considerados puramente como documentos de asesoramiento del grupo de expertos.

(71) Ver, sin embargo, SHELTON, *HICLR* 1997, pág. 624 referring to Art 3° (2) Switzerland – UK tax treaty.

(72) Ver también KUNESCH, Interpretation problems concerning the multilingualism of tax treaties under special consideration of directors' fees, in Schilcher/Weninger (eds.) *Fundamental Issues and Practical Problems in Tax Treaty Interpretation* (2008), pág. 287 (293).

(73) LANG, Die Bedeutung des originär innerstaatlichen Rechts für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen (Art. 3° Abs. 2 OECD Musterabkommen), in Burmester/Endres (eds.), *Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht im Spannungsverhältnis – Festschrift Debatin* (1997), pág. 283 (pp. 303 et seq.).

(74) Ver más LANG, Einkünfteermittlung im Internationalen Steuerrecht, in Hey (ed.) *Einkünfteermittlung*, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft (2011) forthcoming: The interpretation of the term “income” (which is considered to be an important tax treaty term, in this respect see SHELTON, *HICLR* 1997, pág. 619) is often incorrectly influenced by the translation it got in a specific bilateral tax treaty.

(75) GARDINER, *ICLQ* 1995, pág. 626.

(76) Ver VOGEL, *StbJb* 1983/84, pág. 378.

(77) GARDINER *ICLQ* 1995, pág. 628.

(78) VILLIGER, *Commentary on the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties*, pág. 449.

(79) STEVENS, pág. 719.

(80) SHELTON *HICLR* 1997, pág. 633.

(81) AUST, *Modern Treaty Law and Practice*, op. cit., pág. 202.