I. LA INTERPRETACIÓN JURÍDICA.

1. CONSIDERACIONES GENERALES.

La interpretación -entendida en sentido amplio- constituye, probablemente, una de las pocas figuras sobre las que nunca dejará de escribirse. La justificación de este interés estriba en la importancia que reviste la interpretación, habida cuenta de que configura un fenómeno que se proyecta sobre los diversos ámbitos de la vida humana.

Ya en épocas remotas la interpretación fue objeto de estudio y definición por parte de numerosos autores, que trataron de desentrañar los diferentes perfiles que presenta esta figura. Desde entonces y hasta la actualidad no han cesado los estudios y las obras en torno a la actividad interpretativa que, sin embargo, lejos de agotar la materia no han supuesto sino un inicio del análisis de los múltiples aspectos que ésta encierra y que, sin duda, continuarán siendo abordados en el futuro. Partiendo de esta premisa, entendemos que las primeras líneas de este trabajo deben orientarse a la determinación del concepto de interpretación, que se erige -como es obvio- en punto de partida fundamental de nuestro estudio.

En este sentido, el Diccionario de la Lengua de la Real Academia Española define la voz 'interpretar' del siguiente modo: "explicar o declarar el sentido de una cosa, y principalmente el de los textos faltos de claridad"[1]. Remontándonos en el tiempo, conviene aproximarnos al origen de la expresión cuyo análisis nos ocupa, a través de un sucinto estudio de su etimología. El vocablo 'interpretación', que el Diccionario de la Real Academia define como "acción y efecto de interpretar", procede del latín *interpretatio,-onis* que, a su vez, deriva de la voz latina *inter* (entre) y la griega *praso* (hacer, acabar)[2]. De estos datos es posible colegir que su sentido se refiere, pues,

[1] Diccionario de la lengua española. Real Academia Española. Vigésima edición, 1984, p.782.

[2] En orden a un análisis riguroso de su génesis etimológica, veáse: ARISTOTELES: "Organon" (denominado latinamente "De Interpretatione"), introducción y notas de G. Colli, Bari, 1970, pp.55 a 87.

a un originario 'hacer entre' o 'mediar'[3], que fue evolucionando con posterioridad hasta adquirir el significado de "explicar o declarar el sentido de una cosa". A este respecto, la Nueva Enciclopedia Jurídica[4] concreta que el término interpretación no es sino el resultado del devenir histórico de la combinación de los vocablos *inter* (entre) y *paro* (comprar), con los que se hacía referencia antiguamente a la actuación del que mediaba en las compras, generalizándose después esta expresión a otros negocios y asuntos de la vida. Radica precisamente ahí el motivo de que se llamara *interpretes* (*interpres,-etis*) al que mediaba entre dos personas, traduciendo las palabras de una para comunicarlas a la otra, de lo que se deduce que la función del intérprete era, a la postre, comunicar y unir dos términos antes incomunicables o incomunicados.

Centrándonos ya en la interpretación dentro del ámbito del Derecho, conviene recordar que las normas jurídicas nacen para la regulación de las relaciones intrasubjetivas en una determinada estructura social y política. De acuerdo con ello, la vida de tales normas se justifica en su aplicación cotidiana y, en este sentido, se ha de advertir que toda aplicación normativa implica una operación interpretativa de sus propios términos, alcance, contenido y finalidad.

Se explica así, por tanto, que el fenómeno de la interpretación normativa constituya un lugar común dentro de los tópicos centrales de la Teoría General del Derecho[5], así como uno de los núcleos duros en la técnica jurídica de todos los sectores

[3] Véase sobre este tema, entre otros: DE CASTRO y BRAVO, F.: "Derecho Civil de España", Civitas, Madrid, 1984, p.446; MARTÍN OVIEDO, J.M.: "Consideraciones sobre la teoría general de la interpretación de las normas jurídicas", en Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Madrid, vol. XIV, nº37, Madrid, 1970, p.311; VILLA REAL MOLINA, R. y DEL ARCO TORRES, M.A.: "Diccionario de términos jurídicos", Edit. Comares, Granada, 1999, p.260; DE DIEGO, C.: "Instituciones", tomo I, Madrid, 1959, p.114.

[4] PELLISÉ PRATS, B.(director): "Nueva Enciclopedia Jurídica", Seix, F. editor, Barcelona, 1985, p.260. Un pormenorizado estudio del tema puede encontrarse en: PARESCE, E.: "Filosofía del Diritto e Teoria Generale", dentro de la voz 'interpretazione' recogida en la "Enciclopedia del Diritto", vol. XXII, 1972, pp.153 y ss.

[5] En este sentido, VON HIPPEL pone de relieve cómo la interpretación del Derecho carece en el plan de estudios jurídicos de un tratamiento especial, por lo que su examen es abordado en el marco de cada una de las concretas disciplinas jurídicas. VON HIPPEL, E.: "La interpretación del Derecho", en Revista de Derecho Privado, junio 1956, p.556.

del ordenamiento. En efecto, la interpretación se encuentra tan profundamente arraigada en Derecho que, como bien afirma RAZ[6], en ocasiones ni siquiera nos planteamos el por qué de tal operación en este campo.

Resulta significativa, a estos efectos, la definición que nos ofrece MESSINEO, al subrayar que "la interpretación es la búsqueda y la penetración del sentido y alcance efectivo de la norma (...), para medir su extensión precisa y la posibilidad de aplicación a las relaciones sociales que han de ser reguladas"[7]. En la misma línea, DE CASTRO la concibe, en sentido estricto, como la operación consistente en "determinar por los signos externos el mandato contenido en la norma"[8].

De continuar nuestro análisis en torno a los distintos conceptos[9] que sobre este instituto se han formulado podríamos fácilmente colegir que, si bien los caracteres que resultan acentuados en cada caso dependen tanto del estudioso de que se trate como del sujeto particular ante el que nos encontremos, es posible destacar como elemento común a toda definición de interpretación jurídica, su aspecto de "vivenciar la norma, hacerla vital para el ser humano y la sociedad"[10]. Interpretar, resume CASALS COLLDECARRERA, "no es realizar un análisis lógico de algo, ni desarrollar un

---

[6] RAZ, J.: "Por qué interpretar?", en Isonomía nº5, 1996, p.25.

[7] Citado en: VICENTE-ARCHE DOMINGO, F.: Traducción de la obra de A. Berliri "Principii di Diritto Tributario", I, Madrid, 1964, p.91.

[8] DE CASTRO y BRAVO, F.: "Derecho Civil de España". Ob.cit. p.446. Asimismo, TARELLO, G.: "Il problema dell'interpretazione: una formulazione ambigua", en Rivista Internazionale di Filosofia del Diritto vol.XLIII, 1966, p.349.

[9] Las Leyes de Partidas definían la 'interpretación' como "la verdadera, recta y provechosa inteligencia de la ley según la letra y la razón". OSSORIO, M.: 'Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales', Ed. Heliasta, 1992, p.525.

[10] También en esta dirección: FERRAJOLI, L.: "Interpretazione dottrinale e interpretazione operativa", en Rivista Internazionale di Filosofia del Diritto vol.XLIII, 1966, p.290, al señalar que "con il termine interpretazione giuridica si intende, comunemente, qualunque attività conoscitiva che sia diretta alla comprensione del significato di un atto giuridicamente rilevante nella vita sociale".

teorema, ni contemplar una obra de arte, sino algo mucho más sutil y profundo"[11]. Así las cosas, teniendo en cuenta que la norma es un *datum* previamente dado cuya función característica en la realidad social es ser de aplicación, nada menos que a la conducta humana, no pueden sino suscribirse plenamente las palabras de IHERING en el sentido de que, "la interpretación de la norma quiere decir su incorporación a la vida humana en sociedad"[12].

En consonancia con tales afirmaciones, la mayoría de los autores ha venido a destacar el carácter necesario de esta operación en sede jurídica. Ya resalta COTTA que "el Derecho no implica facilidad, ausencia de esfuerzo, por el contrario, exige una contínua y fatigosa atención (...)"[13]. En otras palabras, "la interpretación es siempre necesaria, señala TRABUCCHI, porque el texto de la ley es una fría sucesión de palabras que debe reavivarse"[14]. Aquí radica, precisamente, la función y el valor de la Ciencia jurídica que, según GALLONI, se centra en aclarar y reconstruir en cada momento el ordenamiento jurídico[15]. Por consiguiente, la idea a extraer podría sintetizarse, siguiendo en este punto a STONE, en que la necesidad de la actividad hermenéutica no puede ser razonablemente negada en el ámbito de Derecho[16].

De todo cuanto se acaba de exponer sería posible concluir que, si bien la teoría

---

[11] CASALS COLLDECARRERA, M.: "La interpretación", en: 'Ciclo de Conferencias sobre el nuevo Título Preliminar del Código Civil', Ilustres Colegios Oficiales de Abogados y Notarial de Barcelona y Academia de Jurisprudencia y Legislación de Cataluña, Barcelona, 1975, p.23.

[12] Citado en: CASALS COLLDECARRERA, M.: Ob.cit. p.30.

[13] COTTA, S.: "Itinerarios humanos del Derecho", Universidad de Navarra, Pamplona, 1974, p.131.

[14] TRABUCCHI: "Instituciones de Derecho Civil", traducción de Martínez-Calcerrada, Ed. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1967, p.46.

[15] Citado en: SOTO NIETO, F.: "El razonamiento jurídico y la interpretación del Derecho", en Revista Jurídica de Cataluña tomo I, nº2, 1980, p.491.

[16] STONE, M.: "Focusing the Law: what legal interpretation is not", en: MARMOR, A.: "Law and interpretation:essays in legal philosophy", Clarendon Press, Oxford, 1995, p.37, y p.43 donde, de forma expresiva, comenta que "interpretation has become like a pair of glasses that colours everything we see. To take these glasses off would be to make the world disappear or at least to leave our normative practices without shape".

de la interpretación figura entre las más debatidas dentro de la ciencia jurídica, siendo numerosos los estudios que sobre este tema se han llevado a cabo, no es menos cierto que son relativamente escasos los que han contribuido a clarificar satisfactoriamente esta materia. En definitiva, como acertadamente significa IGARTÚA SALAVERRÍA, "el tema de la interpretación del Derecho va y retorna, pero siempre se conserva fresco y eterno"[17].

Conviene distinguir, igualmente, la 'interpretación' de otras **figuras afines** con las que en ocasiones tiende a confundirse, así como efectuar, también de forma somera, una referencia a los conceptos que suelen emplearse como sinónimos de la interpretación.

En cuanto a la primera cuestión, no resulta extraño en nuestros días asistir a la utilización de términos tales como calificación, creación o aplicación con el propósito de denotar la interpretación de algo, agravándose este confusionismo cuando nos adentramos en el plano de la interpretación jurídica. En términos generales, el problema de las calificaciones se refiere, como observó BAPTISTA MACHADO, a una operación que tiene lugar en todas las ramas del Derecho y que consiste en subsumir un *quid* (objeto de la calificación) en un concepto utilizado por una norma (fuente de la calificación). Así las cosas, calificar[18] no es sino "verificar o constatar con ciertos datos las notas o las características que forman la comprensión de dicho concepto. (...) La calificación del *quid*, por subsunción en el concepto, o por aplicación de éste a aquél, presupone determinar antes la extensión y comprensión de dicho concepto, presupone, en otras palabras, la previa interpretación del concepto"[19].

---

[17] IGARTÚA SALAVERRÍA, J.: "Teoría analítica del Derecho (La interpretación de la ley)", Instituto Vasco de Administración Pública, Pamplona, 1994, p.7.

[18] Según el Diccionario de la Real Academia, el vocablo 'calificar' procede del latín *qualis* (cual) y *facere* (hacer) y presenta como primer significado el indicado en las líneas que anteceden. Ob.cit. p.242.

[19] Citado en XAVIER, A.: "El problema de las calificaciones en Derecho Tributario Internacional", en Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública nº225-226, 1993, p.669.

Aunque coincidimos con DE MAGALHÄES COLLAÇAO[20], cuando pone de manifiesto la ausencia de dificultad al objeto de discernir los planos en que han de jugar, respectivamente, las actividades de interpretación y calificación, discrepamos, sin embargo, en lo que a su concreta ubicación en el acto mismo de aplicación de la norma se refiere. No obstante, lo que interesa destacar aquí es la idea, compartida por la generalidad de los autores, de que la calificación exige la previa interpretación del concepto utilizado por la fuente calificadora[21].

Centrándonos ya en la materia tributaria, a la que de modo indudable resultan aplicables las consideraciones anteriormente apuntadas, estimamos de interés significar algunas ideas clave sobre esta materia, en el convencimiento de que ello nos evitará cualquier confusión posterior.

Desde nuestro punto de vista, partiendo de que la interpretación supone la tarea concreta, dentro del proceso aplicativo del Derecho, de atribuir sentido a las normas que se han de aplicar, la calificación, por el contrario, constituye una operación diferente que, si bien no se niega que pueda estar muy próxima, temporalmente, a la interpretación, es menester distinguir[22]. Por esta dirección se decanta, asimismo, la mayoría de la doctrina y, en particular, CALDERÓN CARRERO y BORRÁS

[20] Esta autora aboga por la inclusión de la actividad calificadora no tanto dentro del procedimiento de aplicación de la norma, en el que también se integraría la interpretación sino, más aún, en el momento mismo de aplicación de aquélla, por contraposición al estadio temporal anterior de la interpretación. A este respecto, fundamenta tal parecer en el hecho de que mientras "la interpretación trata de definir por la vía general y abstracta todos los posibles contenidos de un concepto dado", la calificación, por el contrario, incide en un *quid* determinado, traduciéndose en una decisión concreta. MAGALHÄES COLLAÇAO, I.: "Da qualificaçao em Direito Internacional Privado", Lisboa, 1964, pp.142 y 143.

[21] En este sentido: BETTI, E.: "Interpretación de la ley y de los actos jurídicos", traducción y prólogo por J.L. De los Mozos, Edit. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1975, pp. 102 y ss. y 224 y ss.

[22] Contrario a esta tesis se muestra, entre otros, NAVAS VÁZQUEZ, al afirmar que "la calificación en nuestro ordenamiento tributario es una fase o elemento de la interpretación que, a su vez, está incardinada en la aplicación de las normas". NAVAS VÁZQUEZ, R.: "Interpretación y calificación en Derecho Tributario", en: "Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma", vol.I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, p.393.

RODRÍGUEZ, en sede de aplicación de los convenios de doble imposición internacional[23]. Como advierte MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, en ocasiones "no es fácil determinar si estamos o no ante el presupuesto de hecho exigido por una ley, pero en tal caso el problema no es de valoración de una norma, sino más bien de valoración o delimitación de una realidad o de unos hechos sobre los que habrá de aplicarse"[24]. No se trata entonces de otorgar valor y sentido a una ley (interpretación), sino más bien -y nos situamos, por consiguiente, en otro plano- en calificar, a lo cual se procederá, como expresamente dispone el artículo 25 de la Ley General Tributaria[25] (en adelante, LGT) "con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados"[26].

De todo ello deriva, en suma, que sí existe, no obstante, un punto de encuentro entre las dos instituciones, cual es el de que ambas configuran momentos -distintos, eso sí- de un mismo proceso, el proceso de aplicación de las normas tributarias. Mención aparte requiere, a estos efectos, pero adentrándonos ya en el ámbito de la tributación internacional, la cuestión de si el artículo 3(2) del Convenio Modelo de la Organización de Cooperación y Desarrollo Ecónomico (en adelante OCDE), para evitar la doble imposición internacional (CM OCDE, en lo sucesivo) efectúa o no alguna referencia al problema de la calificación. Sin perjuicio de ofrecer un adecuado tratamiento de este aspecto en el punto dedicado al análisis de este precepto, ya en el Capítulo Segundo, conviene anticipar que, frente a la opinión tradicionalmente aceptada, XAVIER se

[23] CALDERÓN CARRERO, J.M.: "Algunas reflexiones en torno 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 de la OCDE de 1992", en Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública nº 229, 1994, pp.149 y ss; BORRÁS RODRÍGUEZ, A.: "Los Convenios internacionales para evitar la doble imposición internacional desde el punto de vista de la Teoría General de los tratados internacionales", en: "Estudios de doble imposición internacional", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, p.67.

[24] MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, L.: "La interpretación de las normas según la Ley General Tributaria", en Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública nº54, 1964, p.348.

[25] Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

[26] Sobre la calificación en Derecho Tributario, véase: PÉREZ ROYO, F.: "Derecho Financiero y Tributario. Parte General", undécima edición, Civitas, Madrid, 2001, pp.96 a 98.

muestra partidario de la tesis según la cual el artículo 3(2) CM OCDE no alude en absoluto a la cuestión calificadora sino que, antes al contrario, tal regla se sitúa en la fase interpretativa del concepto aplicable, esto es, en la que concierne a la determinación de su significado y alcance, permitiendo el recurso subsidiario a conceptos de la ley fiscal interna con el único propósito de definir expresiones no definidas en el tratado de que se trate[27]. Entendemos con este autor que, el problema de la calificación se suscita en un momento posterior, concretamente, cuando se plantee si una situación particular de la realidad tributaria internacional resulta subsumible o no en un concepto incluido en una previsión normativa y que, por descontado, se encuentra previamente interpretado.

De forma similar a lo que acontece en sede de diferenciación entre la actividad interpretativa y la función calificadora, la aplicación del Derecho se ha de distinguir netamente de la tarea hermenéutica que, formando parte de aquélla, integra una fase previa a la aplicación[28] de la misma de la norma. En palabras de DE CASTRO, "la norma nada vale mientras no se la entienda primero, y luego no se le haga caso, se respete el mandato que contiene y se fuerce a su cumplimiento"[29].

Hay, pues, como afirma este autor, "un paso intermedio, necesario, entre la norma y el orden jurídico, mediante el cual el plan ordenador llega a ser ordenación social. Este tránsito comprende dos momentos principales: la interpretación y la aplicación de la norma"[30]. Esto es, "la interpretación y aplicación del Derecho son

[27] XAVIER, A.: Ob.cit. pp.670 y 671.

[28] La voz aplicación (del latín *applicatio,-onis*) es definida en el Diccionario de la Real Academia como "acción y efecto de aplicar o aplicarse" que, a su vez, significa, a tenor del segundo de los significados que el citado Diccionario le atribuye, "emplear alguna cosa,o los principios o procedimientos que le son propios, para mejor conseguir un determinado fin". Ob.cit. pp.110 y 111. Igualmente, PUIG PEÑA nos ilustra sobre la etimología de este término, señalando que proviene de *ad* (hacia) y *plicatio*, de *plico* (plegar o aproximar), resultando así la acción de aproximar una cosa hacia otra. PUIG PEÑA, F.: Nueva Enciclopedia Jurídica. Ob.cit. p.259.

[29] DE CASTRO y BRAVO, F.: "Derecho Civil de España". Ob.cit. p.487.

[30] DE CASTRO y BRAVO, F.: "Derecho Civil de España". Ob.cit. pp.440 y 441. En la misma dirección RODRÍGUEZ PANIAGUA, al poner de manifiesto que la aplicación de la ley integra una operación

operaciones interdependientes, como de solución circular, que constituyen fases sucesivas de adecuación de las normas a la realidad"[31]. Inferir que la interpretación se erija, consiguientemente, en fenómeno conceptualmente distinto de la aplicación, precediéndola lógicamente, no supone sino extraer la obligada consecuencia de la afirmación anterior.

Así las cosas, observamos que son numerosas las definiciones de interpretación que acentúan esta vertiente, haciendo hincapié, precisamente, tanto en su carácter previo al acto aplicativo de la norma cuanto en su comprensión dentro del proceso más amplio de aplicación normativa. En este sentido, se ha subrayado que la interpretación constituye una operación jurídica imprescindible para la aplicación del Derecho a una situación fáctica concreta[32], incidiendo también, nótese, en la naturaleza perentoria de la actividad interpretativa con vistas a la posterior aplicación de la norma interpretada[33].

Baste consignar, en este orden de ideas, la práctica unanimidad de la doctrina[34]

---

contradistinta de la interpretación, aun cuando íntimamente relacionada con ella. RODRÍGUEZ PANIAGUA, J.M.: "Interpretación y aplicación de la ley", en Revista General de Legislación y Jurisprudencia, tomo LXVII, 1973, pp.431-443.

[31] DE MAGALHÄES COLLAÇAO, I.: Ob.cit. p.11.

[32] En este sentido, SOTO NIETO señala que "cuando el juez discurre sobre el sentido y finalidad de un precepto interpreta la norma en función de un caso al que se ve en trance de aplicarla". SOTO NIETO, F.: Ob.cit. p.177.

[33] Igualmente, en esta línea, STONE, al subrayar que "every application of a rule involves an interpretation of it". STONE, M.: Ob.cit. p.36; y, BETTI, E.: "L'interpretazione della legge", en: ZATTI, P. y ALPA, G.: "Letture di Diritto Civile", CEDAM, Padova, 1990, pp.8 a 11.

[34] A este respecto, entre otros: MARTÍN OVIEDO, J.M.: Ob.cit. p.310; DÍEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A.: "Instituciones de Derecho Civil", (I/1), Tecnos, Madrid, 1998, p.95, al poner de manifiesto que "dentro del conjunto de actividades que deben desenvolverse en el cuadro de la aplicación del Derecho, la interpretación constituye la operación jurídica básica"; Asimismo, GOLDSCHMIDT, al subrayar que "la interpretación se hace (...) para preparar futuras aplicaciones de la norma; pero lógicamente la interpretación es independiente de la aplicación. La aplicación supone (...) siempre la interpretación de la norma(...)". GOLDSCHMIDT, W.: "La llamada interpretación de la ley", en Revista Iberoamericana de Derecho Procesal nº4, 1965, p.628; Igualmente TROPER, cuando comenta que "l'interprétation consiste à établir le sens de la norme à appliquer". TROPER, M.: "Kelsen, la théorie de l'interprétation et la structure de l'ordre juridique", en Revue de Philosophie nº138, 1981, p.519. BETTI, E.: "Interpretación de la ley y de los actos jurídicos". Ob.cit. pp.100 a 102.

que, a su vez, resulta perfectamente extrapolable a la materia tributaria donde, de hecho, existe un amplio consenso sobre este extremo[35].

También en la órbita del Derecho Internacional y, en particular, en lo que a la aplicación e interpretación de las normas convencionales afecta, se ha discutido extensamente acerca de si la tarea interpretativa precede a la aplicación de la norma o si, por el contrario, sucede a la inversa. En opinión de FERNÁNDEZ DE CASADEVANTE, la interpretación de las normas internacionales suele plantearse -aunque no exclusivamente- con ocasión de su aplicación a un supuesto concreto. Es entonces cuando pueden surgir las controversias entre las partes concurrentes y, ciertamente, resultan frecuentes las suscitadas en materia de interpretación a tenor de lo que se desprende tanto de la jurisprudencia internacional como de las distintas instancias arbitrales de carácter internacional[36]. De este modo, compartimos el punto de vista del citado internacionalista cuando afirma que "la determinación del sentido y alcance de la norma constituye un problema previo que retrasa o condiciona su validez"[37].

En esta línea, resulta imprescindible matizar igualmente la ausencia de identidad entre interpretación y creación o invención, ya que la primera presupone la existencia de una entidad (que se interpreta), mientras que la acción de crear conlleva el hecho de

[35] Así, PÉREZ ROYO define la interpretación como "actividad de carácter cognoscitivo, cuyo objeto es averiguar el sentido de la norma jurídica, -y que- constituye un momento necesario en el proceso de aplicación de la misma". PÉREZ ROYO, F.: Ob.cit. p.87; Igualmente, MARTIN-RETORTILLO BAQUER entiende por interpretación "la tarea concreta, dentro del proceso aplicativo del Derecho, de atribuir sentido a las normas que se han de aplicar". MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, L.: "La interpretación de las normas según la Ley General Tributaria". Ob.cit. p.347, y "La interpretación de las leyes tributarias", en Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública nº43, 1961, p.918, al destacar que "una cosa es interpretar y otra, diversa, aplicar las leyes"; Asimismo, FERREIRO LAPATZA, J.J.: "Curso de Derecho Financiero español", vol.I, vigésimo segunda edición, Edit.Marcial Pons, Madrid, 2000, p.137, cuando hace notar que "para aplicar una norma de Derecho Financiero a un caso concreto es preciso antes entenderla, interpretarla".

[36] FERNÁNDEZ DE CASADEVANTE ROMANÍ, C.: "La interpretación de las normas internacionales", Ed.Aranzadi, Pamplona, 1996, p.35.

[37] FERNÁNDEZ DE CASADEVANTE ROMANÍ, C.: Ob.cit. p.36.

producir algo partiendo de la nada, de lo que se evidencia la imposibilidad de su utilización como nociones intercambiables[38]. En definitiva, el que interpreta no crea, sino que "recrea en su actividad, algo preexistente en abstracto, a lo que se da actualización vivencial"[39].

Por lo que concierne a las figuras que sí presentan un significado casi idéntico al de interpretación, aunque con determinados matices, cabe destacar los conceptos de exégesis o actividad exegética, por un lado, y de hermenéutica, por otro lado. En lo que a la primera respecta, el Diccionario de la Real Academia nos indica su génesis griega y su sentido de "explicación, interpretación", si bien precisa que se utiliza principalmente en relación con los libros de la Sagrada Escritura[40]. En la misma dirección, el término hermenéutica -con igual procedencia griega- se identifica con el "arte de interpretar textos sagrados"[41], de lo que resulta lógico que en ocasiones los términos de actividad interpretativa y actividad hermenéutica se empleen como sinónimos[42], como de hecho sucede en este trabajo, atribuyéndoles el mismo significado.

---

[38] En este sentido, MOORE, cuando dispone expresamente que "Interpreters discover meanings, not create them, and their interpretations are valid when, but only when, they discover what the author meant". MOORE, M.S.: "Interpreting interpretation", en: VVAA: "Law and interpretation: essays in legal philosophy", Clarendon Press, Oxford, 1995, p.17.

Asimismo, GUASTINI, cuando señala que la creación de un significado supondría traspasar el umbral de la interpretación, en: GUASTINI, R.: "Distinguendo", Giapichelli, Torino, 1990, p.171; y también FREUD, al afirmar que "Interpreting means finding a hidden sense in something", en: FREUD, S.: "The complete introductory lectures on Psychoanalysis", traducción de J. Strachey, W.W. Norton, New York, 1966, p.87. Conviene hacer notar que, tanto FREUD como otros autores (véase, a este respecto, entre otros: BARNES, A.: "On interpretation", B. Blackwell, Oxford, 1988; y, MARMOR, A.: Ob.cit. p.21) añaden a la noción general de interpretación algo que, a juicio de otros estudiosos, entre los que se encuentra MOORE -cuya opinión compartimos- no caracteriza siempre y en todos los supuestos a la interpretación y que se resume en la idea de que: la interpretación se concibe como la búsqueda de algo que está escondido o que no es obvio.

[39] CASALS COLLDECARRERA , M.: "La interpretación". Ob.cit. p.23.

[40] Diccionario de la Real Academia. Ob.cit. p.618.

[41] Diccionario de la Real Academia. Ob.cit. p.728.

[42] OSSORIO, M.: Ob.cit. pp.468 y 469, al definir la 'hermenéutica' como "ciencia que interpreta los textos escritos y fija su verdadero sentido. Aun referida primeramente a la exégesis bíblica, se relaciona con más frecuencia con la interpretación jurídica".

2. LOS CRITERIOS DE INTERPRETACIÓN EN EL DERECHO INTERNO.

Una vez calificada la interpretación jurídica como una tarea connatural a cualquier acto de aplicación del Derecho, y teniendo en cuenta la complejidad de la función hermenéutica, se hace imprescindible concretar los instrumentos que a tal fin habrán de tomarse en consideración. Es decir, no basta con proclamar que la interpretación no debe ser arbitraria sino que es preciso sentar los procedimientos que han de ser observados.

La pregunta cómo interpretar se refiere a la forma en que el intérprete hace pasar del enunciado a interpretar al enunciado interpretativo y, de este último, al enunciado interpretado. La respuesta a tal interrogante, naturalmente, nos la proporcionan los llamados métodos, cánones, técnicas o directivas de interpretación que, como afirma ATIENZA RODRÍGUEZ, "suelen cumplir tanto una función heurística como justificativa"[43], es decir, no sólo muestran cómo efectuar el primer paso indicado sino que, al mismo tiempo, justifican ese paso. Conviene tener presente, asimismo, que el uso de las reglas interpretativas, esto es, la respuesta al cómo interpretar, integra una cuestión que va a depender de la teoría de la interpretación que se sustente, en otros términos, de cómo se conteste a las preguntas de qué es interpretar y de por qué y para qué se interpreta (en el Derecho)[44].

A este respecto, varios son los motivos en virtud de los cuales el análisis de las directrices hermenéuticas observadas en el ámbito interno (tanto en lo que concierne a la vertiente normativa cuanto a la contractual) se presenta como inexcusable a los efectos que pretendemos, a saber: en primer término, por la naturaleza híbrida de los convenios de doble imposición que, en calidad de tratados internacionales, reúnen al mismo tiempo un carácter normativo, pues, constituyen fuentes del Derecho, adquiriendo el rango de norma una vez pasan a formar parte del Derecho doméstico, y

[43] ATIENZA RODRÍGUEZ, M.: "Estado de Derecho, argumentación e interpretación", en Anuario de Filosofía del Derecho tomo XIV, 1997, p.471.

un carácter contractual, en tanto que producto de la autonomía de la voluntad de dos o más sujetos de Derecho internacional, como son los Estados soberanos; En segundo lugar, debido a la aplicación que de los criterios exegéticos recogidos en el artículo 3 Cc efectúan, de modo equivocado a nuestro juicio, algunos Tribunales nacionales -cuestión ésta sobre la que volveremos más adelante- al interpretar tratados internacionales suscritos por España, con un absoluto desconocimiento de los artículos 31 a 33 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969, concebidos como reglas específicas en esta sede; Paralelamente, a causa de la propia toma en consideración por la citada Convención de elementos interpretativos comprendidos no sólo en el artículo 3 Cc (precepto nuclear en cuanto a la interpretación normativa interna), tales como el elemento literal o el histórico, sino también en los artículos 1281 a 1289 del mismo cuerpo legal que disciplinan la actividad hermenéutica contractual, siendo el principio de la buena fe un claro ejemplo de ello; Por último, otro dato que coadyuva a tener presente la regulación de la interpretación en el ámbito positivo interno, viene integrado por la remisión que el artículo 3(2) del Convenio Modelo para evitar la doble imposición internacional de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico, así como los respectivos artículos de los restantes Convenios Modelo que serán objeto de examen a lo largo de este trabajo, efectúan al Derecho interno del Estado que aplica el convenio cuando se trata de determinar el sentido atribuible a los términos no definidos en este último. De ello se infiere, en consecuencia, la utilidad e importancia que la interpretación de las normas internas (pues, sin duda, la interpretación a la que alude el referido precepto es la normativa) puede llegar a alcanzar en el campo de los convenios de doble imposición justificándose, por ende, el tratamiento que en las siguientes líneas le dispensamos.

Así las cosas, se impone necesariamente un estudio de cuáles sean los criterios hermenéuticos que rigen en el ámbito interno español, tanto en el terreno normativo como en el de los contratos, cuya proyección real sobre la interpretación de los tratados internacionales y, en concreto, de los convenios de doble imposición nos encargaremos

[44] ATIENZA RODRÍGUEZ, M.: Ob.cit. p.472.

de dilucidar posteriormente.

A. LA INTERPRETACIÓN DE LAS LEYES.

a. El artículo 3.1º del Código Civil español.

Ya en 1961, autores como MARTÍN-RETORTILLO BAQUER reclamaban una regulación genérica de la interpretación de la norma, por aquel entonces ausente en el Código Civil, tras rechazar los inconvenientes aducidos por los partidarios de la interpretación evolutiva. Según estos últimos, al configurarse la interpretación como algo sujeto constantemente a cambios, carece de la fijeza necesaria que se requiere al objeto de codificar su regulación. No obstante, tal objeción queda vacía de contenido tras la afirmación de SANTI ROMANO, que vino a precisar cómo lo que evoluciona no es la interpretación sino el ordenamiento jurídico[45].

Desde la reforma de su Título Preliminar[46], el Código Civil español dedica a los criterios hermenéuticos su artículo 3, apartado primero[47], de redacción amplia y flexible. Sin desconocer la crítica desigual de que ha sido objeto tal innovación, el mérito de este precepto reside en elevar a rango normativo las reglas empleadas ordinariamente por la doctrina y la jurisprudencia, confirmando así su validez.

Tradicionalmente, la búsqueda en que consiste la función interpretativa se resolvía atendiendo al manejo preferente de los cuatro elementos apuntados por

[45] Citado en: MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, L.: "La interpretación de las leyes tributarias". Ob.cit. p.941.

[46] Operada por la Ley de Bases de 17 de marzo de 1973 que, a su vez, fue desarrollada en el Decreto de 31 de mayo de 1974, en virtud del cual se vino a dar nueva redacción a sus dieciséis artículos.

[47] DE CASTRO se refiere a este precepto como "regla sobre el proceder debido al interpretar una ley". DE CASTRO y BRAVO, F.: "Naturaleza de las reglas para la interpretación de la ley", en Anuario de Derecho Civil tomo XXX, 1977, p.811.

SAVIGNY, a saber, los elementos gramatical, lógico, histórico y sistemático[48]. Si bien la necesidad de tomar en consideración estos cuatro elementos en el Derecho español fue ya reconocida por la importante resolución de la Dirección General de los Registros de 23 de agosto de 1894, conviene precisar, en primer lugar, que éstos no son los únicos datos utilizables, debiendo acudirse a otros medios que también revisten trascendental importancia tales como, por ejemplo, los principios generales del Derecho. La función orientadora de estos últimos indicando, en todo caso, la fórmula que se debe elegir, no puede ni debe ser desatendida por el estudioso[49].

En segundo término cabe puntualizar que, ampliando los cuatro elementos clásicos[50], el artículo 3.1º Cc contempla también otros, entre los que se encuentra el elemento teleológico y al que el propio precepto otorga una especial preponderancia, como tendremos ocasión de analizar[51]. En cualquier caso, lo que importa resaltar es que todos estos medios han de ser empleados no aislada o separadamente, sino de forma conjunta y coordinada, ya que en caso contrario perderían toda su virtualidad, deviniendo de una operatividad nula a efectos interpretativos[52]. Ahora bien, ello no debe

---

[48] Véase, a este respecto: PARESCE, E.: Enciclopedia del Diritto, vol.XXII, 1972, pp.220 y ss.

[49] Según DE ELIZALDE y AYMERICH, "en general, la función interpretativa de los principios generales del Derecho fue desarrollada a partir de Federico De Castro, habiéndose traspasado a las distintas ramas del Derecho, como el administrativo y el financiero". DE ELIZALDE y AYMERICH, P.: "La interpretación de las normas tributarias, en especial las exenciones", en Crónica Tributaria nº39, 1981, p.288.

[50] Aunque la nomenclatura generalmente acuñada al respecto es la savigniana, ello no excluye el manejo de otras denominaciones por parte de los autores. BINDING, por ejemplo, alude al sentido literal, el "momento explicativo", el "momento de la conexión con otras normas jurídicas" y el "momento del fin". Citado en: LARENZ, K.: "Metodología de la Ciencia del Derecho", Edit. Ariel, Barcelona, 1994, pp.52 y ss.

[51] Conviene advertir, no obstante, que el criterio lógico en SAVIGNY se formula -pese a su denominación- como teleológico, de lo que se deriva si no la ausencia de su carácter novedoso, sí su matización.

[52] Esta idea ha sido destacada unánimemente por los autores, entre otros: PASTOR RIDRUEJO, L.: "Semántica jurídica e interpretación", en: 'Estudios jurídicos en homenaje al Profesor Federico De Castro', vol.II, Instituto Nacional de Estudios Jurídicos, Tecnos, Madrid, 1976, p.443, al subrayar "la permeabilidad entre los distintos criterios interpretativos"; Igualmente LARENZ, al indicar que "no se trata de diferentes métodos de interpretación (...), sino de puntos de vista metódicos que han de ser tenidos en cuenta si el resultado de la interpretación quiere abrigar la pretensión de rectitud". LARENZ, K.: Ob.cit. p.316. El propio SAVIGNY postulaba ya que no nos encontrábamos ante "cuatro clases de interpretación

inducirnos a creer que está ausente cualquier problema de relación entre las distintas técnicas interpretativas, antes al contrario se ha de ser consciente de la posibilidad de que su aplicación conduzca a resultados contradictorios. A fin de soslayar estos últimos, la única medida idónea es la de atribuir un rango superior a uno de los cuatro métodos frente a los restantes, solución ésta que adopta el precepto civil a favor del 'espíritu y finalidad de las palabras' de la ley.

En tercer lugar, ciñéndonos a la cuestión de si la letra del artículo 3.1º Cc supone una continuidad o, por el contrario, una ruptura con el sistema anterior, los civilistas se posicionan de forma diversa. Un primer grupo apoya el criterio de la continuidad, sobre la base de que nada ni nadie, en la teoría o en la práctica, había propuesto un cambio en esta materia, es más, ni siquiera había hecho pensar en su necesidad o en su conveniencia[53]. En contraposición a esta tesis, un segundo grupo de autores sostiene que el artículo 3.1º Cc posee una naturaleza imperativa o de *ius cogens*, lo cual implica, entre otras consecuencias prácticas, no sólo que toda ley, antes de ser aplicada, deberá someterse al contraste de tales criterios (*ius cogens*) quedando excluido cualquier otro dato al margen de los mismos (*numerus clausus*) sino, además, la obligación de entender los términos empleados por la referida norma del modo estricto o exacto propio de un precepto imperativo (cercena la libertad del intérprete).

Esta señalada falta de unidad en la doctrina nos obliga a inclinarnos, tras un detenido análisis del artículo 3.1º Cc, a favor de la teoría que defiende la continuidad

entre las cuales puede escogerse según el gusto o el capricho, sino cuatro operaciones distintas cuya reunión es indispensable para interpretar la ley". SAVIGNY, F.K.: "Sistema de Derecho Romano actual", I, cap.IV-XXXIII, edición española, Góngora, Madrid, p.150.

[53] Así se manifiesta también el Consejo de Estado cuando, comentando el texto que posteriormente se convertiría en el artículo 3, apunta que éste "no hace más que recoger los medios de interpretación (gramatical, sistemático, histórico y sociológico), así como señalar que a través de ellos se ha de buscar el espíritu y finalidad de las normas; recordándonos fielmente el planteamiento que de estas cuestiones venían haciendo los autores españoles". DE CASTRO y BRAVO, F.: "Naturaleza de las reglas para la interpretación de la ley". Ob.cit. p.385; En apoyo de esta tesis podría citarse, asimismo, el Proyecto de Ley de Bases para la modificación del Título Preliminar del Código civil (publicado en el Boletín Oficial de las Cortes españolas de 22 de junio de 1972), en cuyo artículo 3, apartado 2 se prevé expresamente que: "Se establecerán aquellos criterios fundamentales para la interpretación de las normas que, sin hallarse formalmente determinados por el Código en su Título Preliminar, han sido introducidos por la

que este artículo supone[54], rechazando así tres órdenes de cuestiones: de una parte, que se trate de una norma imperativa o cogente, máxime cuando se observa que su tenor literal -utilizando el futuro simple "se interpretarán"- carece de tal carácter; De otra parte, el hecho de que suponga una enumeración taxativa de cánones hermenéuticos, puesto que nada en el precepto parece indicarlo así[55]; y, finalmente, rechazando también la necesidad de que el intérprete se someta estrictamente al "yugo" de su tenor literal. En relación con este último apunte, tan sólo señalar que el artículo 3.1º Cc no ha supuesto modificación alguna respecto del ámbito de libertad atribuido al intérprete, es decir, ni lo disminuye ni lo aumenta.

Enlazando con esta última consideración, subraya DÍEZ- PICAZO que "la libertad absoluta del intérprete no parece que sea defendible. El intérprete del Derecho no realiza (...) una obra individual, sino que cumple una función social (...). La seguridad jurídica impone que las decisiones sobre casos iguales sean también iguales y que los ciudadanos puedan, en una cierta medida, saber de antemano cuáles van a ser los criterios de decisión que han de regir sus asuntos"[56]. En este sentido, la interpretación debe encontrarse vinculada, de algún modo, por unos criterios que orienten la actividad del intérprete[57].

---

jurisprudencia y elaborados por la doctrina. (...)".

[54] Sobre los antecedentes legislativos del citado precepto, así como sobre los distintos argumentos en pro de su carácter continuista, véase: DE CASTRO y BRAVO, F.: "Naturaleza de las reglas para la interpretación de la ley". Ob.cit. pp.834 y ss.; PASTOR RIDRUEJO, L.: "La interpretación tributaria ante el nuevo Título Preliminar del Código civil", en: 'Estudios de Derecho Tributario', vol.I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, pp.548-551, donde efectúa, asimismo, un breve repaso del Derecho Comparado al respecto.

[55] En esta línea se posiciona prácticamente la totalidad de la doctrina. Así, entre otros: FERNÁNDEZ DE CASADEVANTE ROMANÍ, C.: Ob.cit. p.113, cuando declara que el artículo 3(1) Cc no presenta un carácter excluyente, siendo posible, en consecuencia, el recurso a otros cánones interpretativos.

[56] DÍEZ-PICAZO, L.: "La interpretación de la ley", en Anuario de Derecho Civil tomo XXXIII, 1970, p.721. En el mismo sentido, DÍEZ-PICAZO y GULLÓN, al afirmar que "se introduce así un factor de limitación en la tarea del aplicador del Derecho (...) con el que se pretende sustraer a la interpretación de la órbita del arte, mecanizándola (...) con el fin de lograr una uniformidad". DÍEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A.: Ob.cit. p.97.

[57] También en esta dirección LARENZ, al subrayar que "si la interpretación no ha de quedar abandonada al arbitrio del intérprete, sino realizarse garantizada y comprobadamente, precisa

Expuestas estas consideraciones generales, conviene descender ya al examen de los cánones hermenéuticos alojados en el artículo 3.1º Cc, es decir, si se nos permite el juego de palabras, el precepto interpretativo habrá de ser interpretado. La letra del mencionado artículo reza como sigue: "Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas".

Partiendo de su tenor literal, nos proponemos acometer un sucinto repaso de los elementos en él contenidos, habida cuenta de que un examen más pormenorizado de los mismos excedería notablemente el objetivo que pretendemos, cual es el de determinar, *a posteriori*, si estos criterios resultan realmente aplicables en la interpretación de las normas tributarias y, concretamente, en qué medida presentan similitudes con la tarea hermenéutica en materia de convenios de doble imposición internacional, cuestión ésta que será abordada más adelante.

Nótese, a este respecto, que los cuatro criterios a los que se hace referencia, amplios e imprecisos, cubren grupos de muy variados argumentos[58]. Iniciando nuestro estudio en el orden en que sistemáticamente aparecen enunciados los distintos cánones, corresponde analizar en primer término el **elemento gramatical** o literal, expresado a través de la frase "según el sentido propio de sus palabras"[59].

---

determinados criterios de interpretación conforme a los cuales pueda orientarse el intérprete. Tales criterios han sido desarrollados por la Metodología jurídica". LARENZ, K.: Ob.cit. p.315.

[58] En opinión de ENGISCH, "con ello no se hace más que encubrir (...) el problema de la inexistencia actual de una ordenación y una jerarquía segura entre los criterios interpretativos, y por ello hay que contar con que su aplicación conduzca a resultados contradictorios". DÍEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A.: Ob.cit. p.97.

[59] IGARTÚA SALAVERRÍA ha venido a criticar la impropiedad con la que, a su juicio, se utiliza tal expresión, subrayando que las palabras no tienen sentido y, menos aún, sentido propio. IGARTÚA SALAVERRÍA, J.: Ob.cit. p.104.

Significa este canon, al que en la literatura jurídica se alude también como "filológico"[60], que en el proceso interpretativo se ha de atender, primeramente, al sentido de un término o de una unión de palabras en el uso general del lenguaje[61] o, "en caso de que sea constatable un tal uso, en el uso especial del lenguaje (...) de la ley respectiva"[62]. Como observa LARENZ, el legislador se sirve del lenguaje usual "porque y en tanto se dirige a los ciudadanos y desea ser entendido por ellos"; Pero además, utiliza en ocasiones un especial lenguaje técnico-jurídico, que le permite expresarse de forma más precisa aunque, por la razón indicada, el lenguaje de las leyes no puede alejarse tanto del uso general como ocurre con el lenguaje específico de algunas ciencias. La flexibilidad, la riqueza de matices y la capacidad de adaptación del lenguaje general se traducen, a la vez, en su punto fuerte y débil, extrayéndose la consecuencia de que a través de esta técnica interpretativa no siempre se obtiene un significado claro, o lo que es igual, que el sentido literal no basta casi nunca como medio interpretativo.

En resumen, el criterio literal constituye el punto de partida[63] de toda interpretación cumpliendo, cuanto menos, las dos siguientes funciones: de un lado, sirve de primera orientación al intérprete y, de otro lado, fija el límite de su actuación[64]. Es

---

[60] En este sentido: PASTOR RIDRUEJO, L.: "Semántica jurídica (...)". Ob.cit. p.442; DÍEZ-PICAZO, L.: "La interpretación de la ley". Ob Cit. p.724.

[61] Según DE CASTRO, "por sentido gramatical se entiende el más inmediato a su texto, el que de modo directo resulta de las reglas del buen hablar". DE CASTRO y BRAVO, F.: "Derecho Civil de España". Ob.cit. p.467.

[62] LARENZ, K.: Ob.cit. p.316.

[63] En esta línea GENY al subrayar que, "como la ley es el producto de la actividad consciente y reflexiva de su autor, éste no sólo ha debido representarse con precisión la regla que se proponía establecer, sino que hay que suponer igualmente que ha elegido reflexiva y deliberadamente las palabras que habían de traducir fielmente su pensamiento y su voluntad. Por tanto, es a la fórmula de la ley a la que se ha de acudir en primer término". GENY, F.: "Método de interpretación y fuentes en Derecho Privado positivo", Edit.Reus, Madrid, 1925, p.267; Asimismo DE CASTRO, al postular que, en realidad, no contiene una regla hermenéutica, sino que es fundamento de ésta y lo que la hace posible, abriendo la puerta al arte de la interpretación. DE CASTRO y BRAVO, F.: "Naturaleza de las reglas para la interpretación de la ley". Ob.cit. p.823.

[64] En el sentido de que, como afirma DE CASTRO, no debe desnaturalizarse bajo ningún motivo el texto claro de una disposición, aludiendo así al temor de que "cabezas oscuras oscurezcan textos claros". DE CASTRO y BRAVO, F.: "Derecho Civil de España". Ob.cit. p.468.

decir, como gráficamente señala LARENZ, "en cierto modo amojona el campo en el que se lleva a cabo la ulterior actividad del intérprete"[65].

La gramática constituye un elemento valioso en la tarea interpretativa, pero es sólo el primer estadio de ella. Es decir, el artículo 3.1º Cc ordena que el intérprete se valga del sentido propio de las palabras, aunque indicando seguidamente que aquél ha de relacionarse, en todo caso, con el contexto, término éste que no alude sino al tradicional **elemento sistemático** en orden a la interpretación de la norma.

Este criterio hermenéutico, al que también se denomina lógico -aunque no en el sentido savigniano-, se traduce en la fijación del verdadero sentido de una ley con apoyo en la reunión y combinación de todas sus disposiciones[66]. En palabras de GENY, "interviene aquí la lógica como un elemento interno, asociándose a la fórmula y trabajándola para permitir penetrar hasta sus últimas consecuencias en el pensamiento del legislador. Esta lógica llega a ser tanto más fecunda cuanto que el texto de la ley no se nos ofrece como una proposición aislada, sino como una parte del todo tomado en su totalidad"[67]. Así, "las deducciones racionales, según las inspiraciones de una sana lógica -continúa el citado autor-, intervendrán para dar completo desenvolvimiento a la voluntad, de la cual la frase gramaticalmente analizada no puede ser nunca más que el esqueleto"[68].

En suma, la interpretación sistemática se dirige a recordar que el Derecho forma

---

[65] LARENZ, K.: Ob.cit. p.320.

[66] Mientras la doctrina antigua, y con ella SAVIGNY, entendía por interpretación lógica la que se dirigía a la búsqueda del fin o motivo de la ley, esto es, el actual criterio teleológico en el artículo 3.1º Cc, los autores modernos, sin embargo, fueron reconduciendo aquel elemento lógico a la relación abstracta y formal de las distintas partes de la norma, así como alas distintas conclusiones que pueden obtenerse con el mero razonar lógico. A este respecto, si bien su primera vertiente encontró acomodo en el criterio sistemático del artículo 3.1º Cc, la segunda, esto es, la interpretación lógica, no se contempla expresamente en aquel precepto, como más adelante precisaremos.

[67] GENY, F.: Ob.cit. pp.267 y ss.

[68] GENY, F.: Ob.cit. p.267.

un todo, de lo que se deduce que para conocer el significado de una determinada disposición habrá que valorarla, necesariamente, dentro de la totalidad del ordenamiento jurídico y, de manera especial, en relación con la regulación de la que forma parte. A este respecto, la jurisprudencia del Tribunal Supremo (en lo sucesivo, TS) ha venido insistiendo sobre la necesidad de atender a "las leyes coetáneas y posteriores a la que debe aplicarse", a "sus relaciones de concordancia entre sí y entre los de aquellos cuerpos legales que afecten a la misma materia", así como al deber de armonizar y combinar los preceptos de las leyes[69].

Llegados a este punto, procede abordar ahora el papel que desarrollan los antecedentes históricos y legislativos de la norma que se trata de interpretar, en relación con los cuales el artículo 3.1º Cc ordena conectar, asimismo, el sentido propio de las palabras. Se trata, en definitiva, de conocer la problemática que la norma se dirige a regular y el espíritu que anima a ésta, esto es, los criterios directivos para la resolución de las cuestiones a que se debe su nacimiento"[70].

El denominado **elemento histórico** de la interpretación hace referencia a la historia remota y próxima de la institución regulada puesto que, sin lugar a dudas, el conocimiento de las circunstancias en que nació una ley, el matiz político o social que tuviera en su origen y otros datos de esta índole, tales como la evolución experimentada por la misma o los problemas que pretendía resolver, presentan un indudable interés a la hora de determinar su exacto significado. El recurso a las discusiones parlamentarias que precedieron el alumbramiento de la norma (a través de las actas de las correspondientes sesiones), los diferentes Proyectos y Anteproyectos de la misma, trabajos preparatorios, etc., en ningún caso vinculan al intérprete, pero sí se convierten en un medio auxiliar de la interpretación jurídica de importante autoridad[71].

---

[69] Véase sobre esta jurisprudencia: DE CASTRO y BRAVO, F.: "Derecho Civil de España". Ob.cit. p.473.

[70] DÍEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A.: Ob.cit. p.99.

[71] Véase, sobre este tema: DE CASTRO y BRAVO, F.: "Derecho Civil de España". Ob.cit. pp.471 y 472; LARENZ, K.: Ob.cit. pp.325 a 331.

En torno a las consideraciones críticas que frente a este canon hermenéutico han sido formuladas por algún autor[72], susceptibles de ser sintetizadas en los interrogantes de ¿qué antecedentes históricos son los relevantes?, o ¿hasta dónde es preciso remontarse? en relación con los antecedentes de carácter legislativo, consideramos que es el sentido común el que, llamado a operar en este ámbito, nos ofrecerá a buen seguro la respuesta idónea.

Analizado lo anterior, el artículo 3.1º Cc dispone igualmente, de forma expresa, que el sentido de los términos de las normas a interpretar deberá conectarse, a su vez, con "la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas". Se consagra así, elevándolo a canon hermenéutico, el **elemento sociológico** recogido con anterioridad en la doctrina jurisprudencial del TS. Como señalan DÍEZ-PICAZO y GULLÓN, "las sentencias de 21 de noviembre de 1934 y de 24 de enero de 1970 declararon que los resultados de la interpretación han de ser reforzados y controlados por la aplicación del que suele llamarse elemento sociológico, interesado por aquella serie de factores -ideológicos, morales y económicos- que revelan y plasman las necesidades y el espíritu de la comunidad en cada momento histórico"[73].

Estimamos junto a la generalidad de la doctrina que lo que está preconizando el artículo 3.1º Cc no es sino el método histórico-evolutivo[74]. En este orden de cosas, COVIELLO subraya que "consiste en dar al texto de la ley no ya el sentido que tenía al tiempo de su formación, sino el que puede tener al tiempo en que surge la necesidad de aplicarla. Y así, permaneciendo inmutable la letra de la ley, debe considerarse mudado

[72] Acerca de las críticas dirigidas contra este medio interpretativo, véase: IGARTÚA SALAVERRÍA, J.: Ob.cit. pp.105, cuyas observaciones al respecto no compartimos por estimar carentes de relevancia práctica.

[73] DÍEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A.: Ob.cit. p.99.

[74] CHECA GONZÁLEZ analiza, en este sentido, algunos ejemplos del empleo de este criterio en materia tributaria por nuestros Tribunales. CHECA GONZÁLEZ, C.: "Interpretación y aplicación de las normas tributarias: análisis jurisprudencial", Lex Nova, Valladolid, 1998, pp.45 a 52.

su espíritu, en conformidad con las nuevas exigencias de los tiempos"[75]. Por otra parte, no cabe olvidar que es límite comúnmente admitido de la interpretación sociológica de la norma, en expresión de LACRUZ, la conservación de su efecto práctico esencial, de manera que a través de este criterio no se llegue a inaplicar la ley o a modificarla"[76].

Lo verdaderamente relevante, a los efectos que nos interesan, es constatar la práctica unanimidad de los estudiosos a la hora de elogiar la inclusión de este parámetro interpretativo en el artículo 3.1º Cc y el reconocimiento de su innegable valor en orden a la tarea hermenéutica[77].

Finalmente, el precepto estudiado prevé, asimismo, que las normas se interpretarán "atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas". A través de este último inciso, el artículo 3.1º Cc procede a plasmar, sin embargo, el más importante de todos los criterios interpretativos existentes, cual es el **elemento teleológico**.

En definitiva, con ello no se pretende sino que el intérprete guíe principalmente su actividad, teniendo presente en todo momento el resultado que se quiere alcanzar con la norma[78]. Éste y no otro es el principio que ha de presidir en todo caso su labor, hasta el punto de que algunos autores han llegado a afirmar que el canon teleológico "no es, en realidad, un medio o elemento de la interpretación: es el único objeto que la interpretación persigue y a cuya consecución han de coadyuvar los verdaderos medios

[75]Citado en: DÍEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A.: Ob.cit. p.99.

[76]Citado en: MARTÍNEZ DE AGUIRRE, C.: ""El criterio de la realidad social en la interpretación de las normas jurídicas", en Anuario de Derecho Civil, tomo XXXVIII, 1985, p.217.

[77] Véase, a este respecto: CASTÁN TOBEÑAS, J.: "Derecho Civil español, común y foral", tomo I, vol.I (revisado y puesto al día por J.L. De los Mozos), Madrid, 1978, p.536; ALBALADEJO GARCÍA, M.: "Derecho Civil", tomo I, vol.1, Barcelona, 1982, p.167; e, implícitamente, de igual manera: LACRUZ BERDEJO, J.L.: "Elementos de Derecho Civil", I, vol.I, Barcelona, 1982, pp.251 y ss.

[78] Sobre la utilización de este criterio hermenéutico por los Tribunales españoles en sede tributaria, véase: CHECA GONZÁLEZ, C.: Ob.cit. pp.52 a 121.

de interpretación"[79], es decir, los restantes criterios enunciados. Es en los pronunciamientos del TS donde, de forma más evidente, se puede apreciar el principio de la interpretación finalista, traduciéndose su doctrina en la afirmación de que "la misión del intérprete es la búsqueda de la finalidad verdadera de las leyes"[80].

La expresión a través de la cual el artículo 3.1º Cc alude a este criterio hermenéutico ha dado origen a las más variadas teorías, ya que el término 'finalidad' no concita un acuerdo pacífico sobre su significado. De este modo, bajo este último inciso han pretendido encontrar acomodo desde teorías puramente objetivistas, que postulan que el fin está incluido en el propio texto de la norma[81], hasta teorías subjetivistas, en virtud de las cuales el origen de tal finalidad se habría de buscar en la intención de los autores del texto. Un análisis más detenido de las mismas será abordado con ocasión del examen de las clases de interpretación atendiendo a su objeto, si bien resulta necesario anticipar ya, al hilo del estudio del artículo 3.1º Cc, que éste se posiciona claramente a favor de la tesis objetivista, tal y como se desprende expresamente de su tenor literal al referirse al "espíritu y finalidad de aquéllas", esto es, de las normas.

En definitiva, como observa DE CASTRO, "en las actuales circunstancias del Derecho y de la sociedad, la única interpretación aceptable es la de signo teleológico que, verdaderamente, es la que cuenta hoy con más partidarios en la doctrina universal"[82].

---

[79] DE CASTRO y BRAVO, F.: "Derecho Civil de España". Ob.cit. p.469.

[80] En este sentido, DE CASTRO, al citar determinadas sentencias del TS en las que se declara que "si la justicia ha de administrarse recta y cumplidamente, no ha de atenderse tanto a la observancia estricta y literal del texto del precepto legal como a su indudable espíritu, recto sentido y verdadera finalidad (...)". DE CASTRO y BRAVO, F.: "Derecho Civil de España". Ob.cit. p.469.

[81] Alojándose, a su vez, dentro de esta perspectiva, diversas posiciones acerca de aquello con lo que se identifique la finalidad del objeto a interpretar.

[82] A nuestro modo de ver, y sin perjuicio de su indudable valor, tal afirmación presenta una rotundidad excesiva. En contra de tal parecer y, junto a la mayoría de la doctrina, entendemos que siempre se han de combinar los distintos criterios interpretativos existentes. Cuestión diferente será, sin embargo, que según los casos sea uno u otro medio exegético el que ostente mayor preponderancia, determinando así el signo o carácter de la interpretación. Citado en: FAIRÉN, M.: "Aportación a la doctrina de las fuentes del Derecho y la interpretación", en Revista de Derecho Notarial, vol.XXI-XXIII,

En otro orden de cuestiones, cabe llamar la atención sobre la ausencia de cualquier referencia expresa en el precepto estudiado a las **reglas de la lógica** como instrumentos interpretativos, si bien esta omisión no debe conducirnos necesariamente a su exclusión. Siguiendo a DÍEZ-PICAZO y GULLÓN[83], "por interpretación lógica se ha de entender la que se hace guiada por la *ratio* de la norma (...). Pero también se quiera aludir al empleo de las reglas del correcto razonar humano". En este sentido, mientras resultan perfectamente aplicables las reglas de la lógica formal que prescriben la contradicción y los resultados absurdos[84], más discutible es, en cambio, el papel de los argumentos para la resolución de casos no previstos expresamente, tales como el argumento *a contrario*, *a maiore ad minus*, *a simili ad simile*, *a pari*, etc. Con independencia del mayor o menor valor que se otorgue a las reglas de la lógica, en general, no conviene olvidar, en definitiva, que la Exposición de Motivos del Decreto de 31 de mayo de 1974, en virtud del cual se aprobó el texto definitivo del Título Preliminar, señala expresamente que "en ningún caso es recomendable una fórmula hermenéutica cerrada y rígida".

Una vez efectuado un somero repaso de los criterios hermenéuticos contenidos en el artículo 3.1º Cc, y sin perjuicio de la opinión de algunos autores que han venido a estimar la complejidad y falta de operatividad[85] de que adolecen estos cuatro elementos,

1958-59, p.262.

[83] DÍEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A.: Ob.cit. p.100.

[84] TARELLO, G.: "L'interpretazione della legge". Ob.cit. pp.75 y ss.

[85] En este sentido, se han alzado voces reclamando la necesidad de establecer una escala de prioridad entre los diversos métodos, de modo que sólo pudiera acudirse al segundo cuando el primero hubiera resultado inútil a efectos de desentrañar el sentido de la norma satisfactoriamente. Estos autores parten del presupuesto de que la existencia de varios criterios hermenéuticos a aplicar, en vez de resolver el problema lo complica innecesariamente. En términos similares se ha pronunciado otro sector doctrinal, que viene a considerar la conveniencia de cada medio interpretativo según las circunstancias y ocasión de que se tratara, diseñando una especie de catálogo en función del cual se determinaría el criterio exegético pertinente. A nuestro modo de ver, ambas posiciones resultan rechazables ya que, de un lado, entendemos que cada elemento aporta algo a la función interpretativa que no pueden proporcionar los restantes de tal forma que, si se prescindiera de su empleo, se desconocería una parte del sentido del objeto a interpretar; y, de otro lado, si bien resulta obvio que, de acuerdo con los específicos supuestos y sus características, el peso de las técnicas interpretativas será diverso, otorgándose preponderancia a una/s sobre las demás, no

precisamente por ser varios[86], nos hallamos en disposición de concretar en qué medida resultan o no aplicables a las normas tributarias y a los convenios internacionales. La respuesta a tal interrogante, en lo que a las normas tributarias afecta, ha venido siendo negativa desde los albores del Medievo hasta casi el final del siglo XIX, por considerar que este tipo de normas revestían una naturaleza bien excepcional, bien restrictiva o sancionadora[87]. En la actualidad, sin embargo, dichas teorías carecen de relevancia, reconociéndose de forma unánime por los autores que las leyes tributarias son leyes iguales a todas las demás y únicamente obedecen, por tanto, a las normas que regulan la interpretación de las leyes en general. En otras palabras, el Derecho Financiero ya no es un conjunto de normas aisladas sino, al contrario, una rama más del ordenamiento jurídico que se integra a un mismo nivel con la totalidad del sistema jurídico. La negativa a admitir criterios especiales de interpretación en Derecho Tributario es hoy ampliamente compartida por la doctrina[88].

Así las cosas, resulta innegable la aplicación de los cánones hermenéuticos del artículo 3.1º Cc a las leyes tributarias, habida cuenta de la ubicación sistemática de estos medios exegéticos en el Título Preliminar del Cc cuya virtualidad, de todos es sabido, se extiende a la totalidad del ordenamiento jurídico. Además, por lo que concierne a la

es posible radicalizar este aspecto hasta el extremo de pretender encerrar la multiplicidad de objetos susceptibles de ser interpretados (pretensión, por otra parte, imposible) en un listado cerrado, atribuyéndoles como idóneo un determinado criterio y negándoles la posibilidad de ser acreedores de las demás reglas hermenéuticas que, en ocasiones, serán de enorme utilidad. Veáse sobre este tema: RECASENS SICHES, L.: "Introducción al estudio del Derecho", sexta edición, Edit.Porrúa, México, 1981, p.216.

[86] RECASENS SICHES ha venido a criticar la pluralidad de criterios interpretativos existentes, que concibe como una equivocación, pues, a su juicio, de lo que se trata es de buscar el correcto método de interpretación. Desde su punto de vista, el hecho de que sean múltiples implica ya, de antemano, que ninguno de ellos sea método adecuado. En contra de este autor y junto al sector doctrinal mayoritario estimamos que, no existe un único método válido de interpretación para todos los supuestos sino que, será supuesto a supuesto cuando se determine cuál es el medio más apropiado y sin que ello implique la anulación de los demás. Tal consideración justifica el que sean diversos y no sólo uno los criterios a tomar en consideración, y a través de cuya combinación podemos aproximarnos a la interpretación más idónea en cada caso. Véase: RECASENS SICHES, L.: Ob.cit. pp.214 y 215.

[87] Véase: VICENTE-ARCHE DOMINGO, F.: Ob.cit. pp.95 y 96.

[88] Entre otros: FERREIRO LAPATZA, J.J.: Ob.cit. p.140.

materia tributaria en particular, el artículo 23.1º de la LGT efectúa una remisión expresa a los "criterios -interpretativos- admitidos en Derecho"[89], de la que es posible colegir la efectiva aplicación de las reglas contempladas en el precepto civil, en orden a la interpretación de las normas tributarias[90]. Del tenor literal del artículo 23, en sus dos primeros apartados, nos ocuparemos detenidamente en líneas posteriores.

En síntesis, el *quid* de la cuestión reside entonces en dilucidar si la interpretación de las leyes puede identificarse con la de los tratados internacionales y, concretamente, con la de los convenios de doble imposición internacional. Aunque este punto será objeto de un análisis ulterior, nos interesaba dejar sentado en este momento las concretas técnicas hermenéuticas utilizadas en relación con el Derecho interno, a fin de matizar posteriormente su extensión o no al Derecho Internacional. No obstante ello, es posible adelantar ya que la mayoría de ellas -tal y como señalamos en la reflexión inicial- encontrarán acogida en el plano internacional y, de ahí, el motivo que nos ha impulsado a su examen.

De otro lado, conviene tener presente que, como ya se apuntó, los criterios exegéticos recogidos en el artículo 3.1º Cc no constituyen los únicos medios a emplear en la labor hermenéutica[91]. Al contrario, en orden a la aprehensión del verdadero

[89] El artículo 23.1º LGT preceptúa que: "Las normas se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en Derecho".

[90] El reenvío que lleva a cabo el legislador a los cuatro elementos generales de interpretación demuestra, sin lugar a dudas, el abandono de la tesis del carácter odioso y excepcional del Derecho Tributario, en base al cual eran exegidos criterios específicos en la tarea interpretativa del mismo. En esta línea se manifiesta la unanimidad de la doctrina, entre otros: GARCÍA AÑOVEROS, J.: "La interpretación de las leyes tributarias y los organismos autónomos ante el impuesto", en Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública nº39, 1960, p.706, al declarar que si "admitimos que las leyes tributarias no tienen ningún carácter singular o excepcional, hemos de llegar a la siguiente conclusión: no existen criterios interpretativos específicos de las leyes tributarias; no hay principios de interpretación aplicables a estas leyes que puedan utilizarse en cualquier otra rama del Derecho"; VANONI, E.: "Naturaleza e interpretación de las normas tributarias", traducción y estudio introductorio de J. Martín Queralt, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1973, p.217.

[91] Constituyen medios auxiliares, en esta sede, entre otros, los argumentos de autoridad, como son los de la doctrina jurisprudencial y la opinión de los autores, las Exposiciones de Motivos e incluso, la referencia a las legislaciones extranjeras.

sentido no sólo de las normas de carácter doméstico sino también de las disposiciones de los tratados internacionales, se concitarán otras directrices interpretativas[92] cuyo valor variará según los casos. En este sentido, tanto la equidad[93], que se contempla en el apartado 2 del artículo 3 Cc[94], y que asimismo analizaremos con rigor centrándonos en su proyección en el ámbito internacional, como los principios generales del Derecho , en calidad de orientadores de la interpretación, se encuentran potenciados no sólo en el Derecho Tributario sino, igualmente, en el Derecho Internacional Público, necesitado de una sistematización y racionalización que, en parte, aquéllos contribuyen a alcanzar[95].

Llegados a este punto, es posible concluir la necesidad de una interpretación rica en medios a fin de satisfacer la misión social del Derecho Positivo y, en particular, del Derecho Convencional. Como indica GENY, "ante todo, el Derecho Positivo debe continuar siendo una cosa viva"[96] y, teniendo en cuenta que vivir significa movimiento y transformación, ello comporta en el ámbito jurídico la permanente exigencia de luchar por adaptarse a las necesidades de la vida social. Aun cuando las propias normas puedan, en un momento posterior, resolver sus propias lagunas o disciplinar situaciones nuevas, ello no podrá hacerse sino *a posteriori*, motivo que dota de carácter imprescindible la labor del intérprete en orden a ofrecer las soluciones que

[92] Tal y como significa PERELMAN, el buen juez es el que se sirve de toso el arsenal jurídico a fin de hacer reinar la justicia. Citado en: SOTO NIETO, F.: Ob.cit. p.469. También este último autor se manifiesta en dicha dirección al considerar que "en la interpretación de las leyes, en ese camino premioso e intrincado la mayoría de las veces, que conduce hasta el hallazgo de la plenitud y auténtico sentido de la proposición normativa, el jurista no baraja un solo instrumento ni suele autolimitarse en la estrechez encauzadora de un único método auxiliador".

[93] De hecho, algún autor no ha dudado en configurar la equidad como la única regla general en materia de interpretación, sobre la base de que el intérprete ha de desarrollar su labor a través del modo que conduzca a la solución más justa entre todas las posibles. En suma, siguiendo a RECASENS SICHES, es necesaria "la interpretación por equidad en todos y cada uno de los casos, como regla universal que debe ser observada siempre y sin excepción". RECASENS SICHES, L: Ob.cit. p.216.

[94] El artículo 3.2º Cc reza como sigue: "La equidad habrá de ponderarse en la aplicación de las normas, si bien las resoluciones de los Tribunales sólo podrán descansar de manera exclusiva en ella cuando la ley expresamente lo permita".

[95] En este sentido, entre otros: DE ELIZALDE y AYMERICH, P.: Ob.cit. p.288.

[96] GENY, F.: Ob.cit. p.672.

continuamente demanda la actualidad. En definitiva, un recto método de interpretación jurídica contribuirá a asegurar la función social del Derecho, en ausencia de la cual éste carecería de sentido.

b. La interpretación en la Ley General Tributaria: el artículo 23[97].

La cuestión de la interpretación de las leyes tributarias ha venido siendo largamente debatida por los autores, sobre todo durante la época anterior a la consolidación del Derecho Tributario como disciplina científica autónoma, presentándose históricamente ligada a las polémicas sobre la naturaleza de aquellas normas así como a determinadas discusiones en torno al problema de elaboración conceptual del Derecho Tributario[98]. Ciñéndonos, pues, a los planteamientos más sobresalientes, resulta obligado aludir a teorías tales como la de la interpretación estricta o literal[99], la de la interpretación restrictiva de la norma de exención[100] y, finalmente, la de la realidad económica[101], sin olvidar la vertiente italiana de esta última materializada

[97] Aun conscientes de la existencia en la LGT de otras disposiciones atinentes a la interpretación de una forma más o menos directa, tales como los artículos 18 y 107.4º.d, nos limitaremos en este momento al estudio del artículo 23.1º y 2º como precepto medular, sin perjuicio de referirnos, con ocasión del análisis de la aplicación española del artículo 3.2º del Convenio Modelo de la OCDE, a las posibilidades interpretativas de la Administración tributaria en nuestro país.

[98] PÉREZ ROYO, F.: Ob.cit. p.87.

[99] Siguiendo a BÜHLER, las derivaciones de los textos romanos *'in dubio contra fiscum'* (especialmente la frase de Modestino -Digesto 49, 14, 10-: *'Non puto delinquere eum, qui in dubiis questionibus contra fiscum facile responderit'*) dificilmente pueden aplicarse como principios generales del Derecho Tributario, ante todo porque su operatividad se discutía ya en el propio Derecho Romano. BÜHLER, O.: Ob.cit. p.55. Sobre este aspecto se pronuncia, igualmente, SIMÓN ACOSTA, al señalar que semejante interpretación se basa en una indebida extrapolación de los criterios hermenéuticos y de aplicación de los contratos a la materia tributaria. SIMÓN ACOSTA, E.: "Interpretación de las leyes tributarias", en:'Enciclopedia Jurídica Básica', vol.III, Civitas, Madrid, 1995, p.3691.

[100] Un completo estudio de las interpretaciones *'in dubio contra fiscum'* e *'in dubio pro fiscum'* puede encontrarse en: VANONI, E.: Ob.cit. pp.77 a 101, donde realiza un exhaustivo seguimiento de la evolución de estas concepciones a lo largo de la historia.

[101] Su origen europeo se sitúa en los trabajos de ENNO BECKER que, a su vez, fructificaron en el artículo 4 de la Ordenanza Tributaria alemana de 1919. Como pone de relieve FALCÓN y TELLA, "en un loable afán de justicia en el reparto de la carga tributaria y de evitar la elusión del impuesto, se propugnaba la irrelevancia general de las formas jurídico-civiles (...) en el ámbito tributario, y una interpretación basada en la realidad económica, bajo la idea de que lo que produce los mismos efectos económicos ha de ser tratado del mismo modo por las leyes tributarias". FALCÓN y TELLA, R.:

en la tesis de la interpretación funcional[102], confinadas mayoritariamente al olvido en tanto no sean concebidas con los matices y correctivos[103] que impone el Derecho Tributario actual.

Frente a las corrientes de pensamiento jurídico anteriormente enunciadas, el artículo 23.1º LGT supone la eliminación de todo apriorismo en materia interpretativa y, en especial, el rechazo de la preferencia de criterios económicos[104] en la interpretación de las normas tributarias, tal y como vino a declarar el TS español en su Sentencia de 18 de octubre de 1966[105].

La promulgación de la LGT en 1963 significó la consagración legal de unas opiniones ya depuradas, que insistían en el pleno carácter jurídico de las leyes tributarias[106]. Como sucede en la actualidad, el citado cuerpo legal dedicaba la Sección

---

"Interpretación económica y seguridad jurídica", en Carta Tributaria nº68, 1963, p.25.

[102] Bajo la denominación de *'il principio della realtà economica'*, el fundador de la Escuela de Pavía, GRIZIOTTI, defendió la necesidad de analizar el fenómeno financiero integrando el momento jurídico con el económico, el político y el sociológico. En este orden de cosas, su rasgo característico se concretaba en la especial consideración del principio de la capacidad económica como criterio a tener en cuenta por el intérprete, hasta el extremo de legitimar la 'interpretación correctora' de la ley en los supuestos en que fuera necesario adecuarla a los requerimientos de tal principio.

[103] A este respecto, por ejemplo, la nueva concepción de la interpretación económica adoptada por la doctrina germánica que, pese a la supresión del referido precepto por la Ordenanza Tributaria alemana en 1977, mantiene vigente aquél método prescindiendo, por descontado, de los extremos de otras épocas. También el Tribunal Constitucional alemán ha declarado que una concepción de este tipo no supone contradicción alguna con las exigencias del principio de seguridad jurídica.

[104] Como afirma MARTÍN QUERALT, estas dos últimas teorías no son más que "testimonios elocuentes de un pasado carente hoy de proyección", aseveración ésta que compartimos plenamente pero que no es posible constatar sino a través del análisis del artículo 23 de la LGT. MARTÍN QUERALT, J.: "Interpretación de normas tributarias y Derecho Constitucional", en Crónica Tributaria nº64, 1992, p.56.

[105] En el citado fallo el Alto Tribunal señala expresamente que "en nuestro sistema jurídico no se marcó nunca al intérprete éste o aquel criterio de interpretación, y cuanto se ha dado en el artículo 23 de la Ley General Tributaria ha sido consagrar lo que ya los juristas venían practicando, o sea, la utilización de criterios admitidos en Derecho, y como el Proyecto enunciase otros, las Cortes lo rechazaron, como sucedió con el económico (...)".

[106] A juicio de SÁINZ DE BUJANDA, el empleo del método lógico-abstracto se impone porque es el único camino que puede conducir a la mente humana a desentrañar el sentido de las normas y a asegurar su aplicación armónica y sistemática, añadiendo que "por muy amplio que sea el margen dejado a la interpretación y al órgano encargado de realizarla, aquélla, para ser legítima, tiene que ser conforme a las

2ª del Capítulo II, referido a la aplicación de las normas, del Título I bajo la rúbrica 'Normas tributarias', a la interpretación en este ámbito. No obstante de los tres preceptos que en él se alojan tan sólo el primero, esto es, el artículo 23, alude realmente a la cuestión hermenéutica, ocupándose, respectivamente, del fraude de ley y de la simulación los artículos 24 y 25.

Ciñéndonos al apartado primero del artículo 23 y, una vez expuesto su tenor literal, que se erige sin duda en el marco básico de la interpretación en Derecho Tributario, asistimos con sorpresa a la enunciación de una, aparentemente, supérflua disposición en cuanto que no hace sino recoger lo que constituye hoy un lugar común tanto en la doctrina como en la jurisprudencia: si la interpretación de las normas supone una tarea jurídica, deviene lógico y natural que ésta se realice con arreglo a los criterios admitidos en Derecho.

La clave para entender el contenido de este precepto, se halla en la discusión doctrinal existente al respecto entre criterios jurídicos y económicos de interpretación en la época de promulgación de la Ley. Resulta interesante constatar, en este sentido, como el artículo 24.1º del Proyecto de Ley remitido por el Gobierno a las Cortes, pese a utilizar términos muy cercanos, se hallaba imbuido de una intención totalmente distinta ya que, al disponer que "las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en Derecho y teniendo en cuenta su finalidad económica y los principios de justicia que la inspiran", tomaba partido expresamente por la tesis de dar entrada a los elementos económicos, entre otros, en la labor hermenéutica relativa a la materia tributaria. La supresión del último inciso en su redacción final significó no sólo la omisión de una frase sino, lo que es más importante, el abandono de la idea nuclear que presidía dicho artículo en el Proyecto, tal y como ha sido puesto de relieve por la práctica unanimidad de la doctrina[107]. De ahí que de este precepto se haya predicado

normas; es decir, como observa DE CASTRO, ha de estar vinculada al Derecho". SÁINZ DE BUJANDA, F.: "Hacienda y Derecho", vol.I. Ob.cit. p.446.

[107] En palabras de PASTOR RIDRUEJO, "el cambio no supone una -mera- simplificación (...), sino una profunda modificación de enfoque", zanjando en el ordenamiento tributario un tema tan polémico como

que "tiene más significado por lo que no dice que por lo que dice"[108] o, en la misma línea, que "el artículo 23.1º hacía, dados su estructura y antecedentes, más de lo que aparentemente decía"[109].

En contra de este mayoritario parecer doctrinal se manifiesta un grupo minoritario de autores, a cuyo juicio tales afirmaciones exageran las diferencias entre el Proyecto de Ley y la LGT, pues, según ellos, no se contiene en el primero ninguna opción a favor de la interpretación económica de una parte y, de otra, tampoco la ley rechaza de plano las consideraciones económicas en la función exegética[110]. En cualquier caso, y esto es lo que reviste trascendencia a nuestros efectos -sin perjuicio de compartir los argumentos esgrimidos por el primer sector doctrinal-, lo que sí se

el de la utilización del criterio económico en la interpretación de las normas tributarias, que el precepto rechaza implícitamente a través de su omisión. PASTOR RIDRUEJO, L.: "La interpretación tributaria ante el nuevo Título Preliminar del Código Civil". Ob.cit. p.547; En general, la declaración recogida en este artículo fue objeto de elogio por la doctrina mayoritaria. Así, FERNÁNDEZ ORDÓÑEZ vino a subrayar la importancia que revestía su proclamación al constituir "una verdadera garantía frente a los llamados criterios económicos de interpretación". FERNÁNDEZ ORDÓÑEZ, F.J.: "La interpretación de las normas tributarias", en: 'XII Semana de Estudios de Derecho Financiero', Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1964, p.202; ALBIÑAÑA GARCÍA-QUINTANA, C.: "La interpretación económica de las leyes tributarias", en Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública nº144, 1979, p.1388; Igualmente MARTÍNEZ, al destacar que a través del mismo se juridiza al máximo la interpretación del Derecho Tributario, desterrándose toda especialidad que no provenga de la propia naturaleza del instituto que se aplica. A juicio de este autor, la novedad que conlleva el artículo 23.1º LGT se materializa en la privación a la Administración del instrumento sobre el que se apoyaba frecuentemente la legitimidad de una interpretación funcionalista y economicista, que le permitía introducir su propia idea de justicia en la aplicación de la ley tributaria. MARTÍNEZ, D.: "La interpretación de las normas tributarias y el fraude de ley en la Ley 25/1995, de modificación de la L.G.T.", en Carta Tributaria nº256, 1996, p.11; También MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, cuando pone de manifiesto que "al pasar del Proyecto a la Ley (...) se abandona la idea fundamental y rectora que el precepto contenía". MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, L.: "La interpretación de las normas según la Ley General Tributaria". Ob.cit. p.355.

[108] PÉREZ ROYO, F.: Ob.cit. p.91.

[109] ROMERO GARCÍA, F.: "La interpretación de las normas tributarias: artículo 23.1º y 2º de la LGT", en Técnica Tributaria nº35, 1996, p.115.

[110] En esta dirección: CASADO OLLERO, G., LOZANO SERRANO, C., MARTÍN QUERALT, J. y SIMÓN ACOSTA, E.: "Interpretación de las normas tributarias", en: 'Cuestiones tributarias prácticas", segunda edición, La Ley, Madrid, 1990, p.87. No podemos sino disentir de esta opinión doctrinal, pues, desde nuestro punto de vista lo que se trata de dilucidar en esta sede no es tanto si la interpretación en materia tributaria tiene o no en cuenta las consideraciones económicas -la respuesta afirmativa es aquí cuestión pacífica- sino, antes al contrario, si esas consideraciones o criterios económicos han de ser en todo caso los prevalentes. Ésta, y no otra, es la pretensión a la que el artículo 23.1º LGT niega -acertadamente a nuestro parecer- cualquier viabilidad.

desprende con toda claridad de la letra del mencionado artículo es que los criterios extrajurídicos de interpretación no tienen cabida en Derecho Tributario, como tampoco lo tienen en ninguna otra rama jurídica. Ello se traduce en la prohibición de aplicar los pretendidos métodos propios de interpretación tributaria, si bien es necesario matizar que, tomando en consideración las peculiaridades y contenidos específicos de nuestra disciplina, las técnicas jurídicas hermenéuticas de carácter ordinario podrán (y deberán) ser aplicadas con las especialidades que, sin afectar a su esencia, se presenten como necesarias[111].

En este orden de cosas, lo que procede plantearse ahora es el mantenimiento de un artículo como el 23.1º LGT cuando, superadas viejas teorías interpretativas hoy sin proyección, se reduce a efectuar un reenvío a las pautas hermenéuticas generales del artículo 3.1º Cc que, no obstante, serían de aplicación aun en ausencia del precepto examinado, habida cuenta de su ubicación en el Título Preliminar del Código civil.

Nos adscribimos, en este punto, a la opinión sustentada por CAZORLA PRIETO, en el sentido de subrayar, si no la necesidad de que el artículo 23.1º LGT permanezca vigente, sí la conveniencia de ello por las siguientes razones. Resulta evidente que la norma en cuestión no posee un carácter necesario en el sistema tributario merced a la directa aplicación del precepto civil al que se remite, de lo que se colige que su mantenimiento en el plano de la necesidad debe descartarse. Sin embargo, si el problema se contempla no tanto desde el prisma anterior sino desde el punto de vista de la conveniencia, son varios los motivos que exigen su no supresión[112]. A este respecto, consideramos que el único de los argumentos aducidos que resulta verdaderamente operativo es el de afirmar que el artículo 23.1º LGT no se remite sin

[111] En este sentido, entre otros: CASADO OLLERO, G., LOZANO SERRANO, C., MARTÍN QUERALT, J. y SIMÓN ACOSTA, E.: Ob.cit. p.87; ROMERO GARCÍA, F.: Ob.cit. p.119, cuando reconoce que "las especiales características de índole fáctico del Derecho Tributario implican una cierta modulación en su aplicación".

[112] CAZORLA PRIETO, L.Mª.: "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.I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, p.358.

más a los criterios interpretativos del Código civil sino que efectúa un reenvío a los criterios admitidos en Derecho en sede hermenéutica, o lo que es igual, la remisión no es a reglas concretas, sino al Derecho en general.

En palabras de CAZORLA PRIETO, "el término Derecho que emplea el artículo 23.1º debe entenderse, (...), de la manera más amplia posible"[113], lo que nos permite concluir que tal precepto tiene la virtualidad de incorporar a la interpretación de las normas tributarias todas las reglas que de tal naturaleza existen en nuestro ordenamiento jurídico, empezando por la Constitución[114], con lo que se supera el marco de una mera revisión al artículo 3 Cc. De este modo, frente a otros autores[115] que se muestran partidarios de la desaparición del ordenamiento jurídico de la norma que comentamos, criticando la innecesariedad que supone hoy en día la declaración de la juridicidad de las normas tributarias, nosotros estimamos, por el contrario, junto a CAZORLA PRIETO, la conveniencia de su subsistencia, manifestándonos así en claro desacuerdo con quienes pretenden su eliminación[116].

Con independencia de cuanto hasta aquí se ha expuesto, resulta indudable que la aparición de un artículo como el que nos ocupa en la LGT, dedicado específicamente a

[113] CAZORLA PRIETO, L.M.: Ob.cit. p. 358.

[114] El citado autor concibe el artículo 23.1º LGT como la piedra angular sobre la que apoyar una interpretación normativa en el Derecho Tributario, que encontraría su punto de partida en la Constitución. CAZORLA PRIETO, L.M.: Ob.cit. pp.351 a 365.

[115] El carácter innecesario de que adolece este artículo, sumado a la confusión y posibles equívocos a que su lectura puede conducir, constituyen a juicio de esrtos últimos autores motivos motivos más que suficientes para reclamar su supresión. Ésta es la postura adoptada, entre otros, por MARTÍN QUERALT que, en previsión de los efectos no deseados que pudiera acarrear la desaparición del artículo 23.1º LGT, aboga por incluir en la Exposición de Motivos de ésta la oportuna explicación al respecto. MARTÍN QUERALT, J.: "Interpretación de normas tributarias y Derecho Constitucional". Ob.cit. p.65.

[116] En pro de la disposición estudiada cabe resaltar, de otra parte, que la amplitud con que la misma procede en su remisión a los criterios admitidos en Derecho, permite la introducción en el ámbito del Derecho Tributario de cualquier eventual cambio que en el futuro pueda producirse en esta materia. Valoramos positivamente, siguiendo a CAZORLA PRIETO, la adaptabilidad del artículo 23.1º LGT no sólo a pautas técnico-jurídicas cambiantes sino también a posibles concepciones ideológico-valorativas diferentes que en tan gran medida afectan a todo aquello susceptible de interpretación. CAZORLA PRIETO, L.M.: Ob.cit. p.355.

la regulación de la cuestión interpretativa, supuso un hito en 1963 si bien, al no existir todavía una sistematización adecuada de los medios llamados a operar en materia de hermenéutica jurídica, el mérito de aquel precepto se circunscribió -además de a la expulsión de todo criterio extrajurídico y a la confirmación legal de la 'normalidad jurídica' de las leyes tributarias- a su naturaleza novedosa, al ser la primera vez que con carácter general nuestro legislador se ocupaba de esta cuestión[117].

Llegados a este punto, se hace imprescindible concretar cuáles son actualmente los medios interpretativos que pueden proyectarse sobre las normas tributarias y, en particular, qué especialidades presentan en su aplicación a nuestra disciplina. En líneas generales es posible aseverar que, tras la entrada en vigor de la LGT en 1963 y la plasmación positiva de los concretos elementos hermenéuticos en el Código civil en 1974, se habrá de atender necesariamente a las siguientes reglas o principios[118]: en primer término, a los criterios contenidos de manera expresa en el artículo 3.1º Cc, bien entendido que la aplicación[119] de éstos habrá de combinarse con las posibles especificidades que la regulación tributaria pueda prever al respecto en la Sección 2ª del Capítulo II del Título II, como por ejemplo sucede con la letra del artículo 23.2º LGT. Un segundo lugar ocuparían los principios generales del ordenamiento tributario que, fundamentalmente, se encuentran albergados en el título preliminar de la LGT. Siguiendo la sistemática utilizada por el citado cuerpo legal, cabría enumerarlos como sigue: principio de legalidad (artículo 2), principio de capacidad económica (artículo 3), principio de generalidad y equitativa distribución de las cargas públicas (artículo 3). A

[117] MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, L.: "La interpretación de las normas según la Ley General Tributaria". Ob.cit. pp.343 a 346.

[118] Véase, al respecto: DE LA NUEZ DE LA TORRE, P.: "La aplicación de las normas tributarias", en: 'XII Semana de Estudios de Derecho Financiero', Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1964, pp.168-171.

[119] Sobre la aplicación de los cánones hermenéuticos comprendidos en el artículo 3.1º Cc existe una abundante jurisprudencia. Véase, al respecto: STS de 5-12-1988, STS de 7-5-91, Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (en adelante STSJ) de Murcia de 19-1-1993, STSJ de Cataluña de 12-3-1993, STSJ de Madrid de 6-5-1993, STS de 14-10-1993, STSJ de Canarias de 28-10-1993, STS de 1-12-93, SSTSJ de Galicia de 19-4-1994 y de 11-10-1994, STSJ de Cataluña de 7-7-1995, STS de 20-7-1995, SSTS de 19-4-1996, de 24-5-1996, de 9-11-1996 y de 11-11-1996.

ellos cabría adicionar el contenido del artículo 4, que viene a enunciar la finalidad u objetivo del tributo. Según DE LA NUEZ DE LA TORRE, tales principios caracterizan la fisonomía del régimen tributario español y nos revelan a qué pretensiones responde. Por consiguiente, su valiosa importancia para la función interpretativa encuentra su razón de ser en el hecho de que los tributos obedecen a aquellos principios y tratan de alcanzar las finalidades mencionadas[120]. Esto es, mediante la indicación de sus fronteras y de sus elasticidades máximas, aquéllos juegan como delimitadores de los resultados de la interpretación[121].

Ciñéndonos a los cánones hermenéuticos del artículo 3.1º Cc, observamos -como ya se hizo notar anteriormente- que el precepto no marca una rígida graduación en la importancia de los mismos, a excepción de la preponderancia que indiscutiblemente se otorga al espíritu y finalidad de la norma sobre todos los demás. Así, descendiendo al análisis particularizado de cada uno de ellos, el criterio literal o gramatical puede desplegar sus efectos en relación con términos concretos o bien, en un sentido más amplio, respecto a las proposiciones o textos. En cuanto a la primera hipótesis, conviene no olvidar lo dispuesto por el artículo 23.2º LGT cuando dispone que a falta de definición por el ordenamiento tributario de las palabras empleadas, se entenderán éstas en su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda[122].

Desafortunadamente, bien poco es lo que aclara este precepto en relación con uno de los problemas a los que con más frecuencia se ha de enfrentar el intérprete, conocida la plurivalencia de significados con la que cuentan numerosos vocablos de

[120] Sobre la interpretación principialista que en el Derecho Tributario efectúan la Administración y los Tribunales españoles, véase: CHECA GONZÁLEZ, C.: Ob.cit. pp.126 a 198.

[121] En opinión de DE LA NUEZ DE LA TORRE, "no se trata de corregir o sustituir la voluntad del legislador en base a los juicios del intérprete, sino de intentar armonizar la interpretación de la ley con los principios enumerados en la Ley General Tributaria, desechando aquellas soluciones que los contradigan". DE LA NUEZ DE LA TORRE, P.: Ob.cit. p.170.

[122] El tenor literal del artículo 23.2º LGT reza así: "En tanto no se definan por el ordenamiento tributario los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda".

nuestra lengua. Adoptar una de las acepciones indicadas frente a las otras, supone atribuir un alcance distinto a la concreta norma en la que el término se comprende[123]. De ahí que mientras no se precise el sentido de la expresión 'según proceda', nos veremos imposibilitados para avanzar en esta materia[124].

Obviamente, la dificultad ante la que nos encontramos constituye un problema de hecho que habrá de ser resuelto en cada caso pero, como afirma MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, "esto es algo claro y evidente y que entre nosotros nadie discute, (...), por lo cual parece indudable que la formulación del segundo párrafo del artículo 23 no tiene ningún sentido y se hubiera podido prescindir de ella con toda naturalidad (...)"[125]. Idéntica posición mantienen otros autores que, tras criticar la ausencia de utilidad del mencionado precepto, reclaman su desaparición en una futura reforma de la LGT[126].

---

[123] Un examen más pormenorizado de este tema se puede encontrar en: PASTOR RIDRUEJO, L.: "La interpretación tributaria ante el nuevo Título Preliminar del Código Civil". Ob.cit. pp.566 a 570;También, desde una vertiente práctica: LASARTE ÁLVAREZ, J.: "Significado usual versus significado técnico. Un ejemplo de interpretación", en Crónica Tributaria nº9, 1974, pp.65 y ss.

[124] En este sentido: FERNÁNDEZ ORDÓÑEZ, F.: Ob.cit. p.204; Asimismo: AMORÓS RICA, N.: "Interpretación de las normas tributarias", en: 'Nueva Enciclopedia Jurídica'. Ob.cit. p.33, al considerar que esta redacción rehuye el problema, pues, es justamente la elección entre estos diversos sentidos lo que se ha de resolver.

[125] MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, L.: "La interpretación de las normas en la Ley General Tributaria". Ob.cit. p.362. Resulta interesante, retrotrayéndonos en el tiempo, observar cómo la redacción del artículo 24.2º del Proyecto, antecedente inmediato del artículo 23.2º LGT, preceptuaba que "en tanto no se definan por el ordenamiento tributario, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido usual, a no ser que expresamente se utilicen según su significado técnico o jurídico". A diferencia de la regulación que más tarde prosperó, el Proyecto consagraba una formulación general en base a la cual siempre que el legislador no adoptara una acepción concreta, y no se tratara de una materia relativa a la Ciencia jurídica, debía acogerse el sentido usual del vocablo, tal y como propugnaba una cierta corriente doctrinal -encabezada en Italia por BERLIRI-, según la cual los términos deben ser entendidos de acuerdo con su valor semántico común, salvo excepción expresa.

Entendemos junto a MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, que resulta más acertado dejar al intérprete la libertad necesaria para valorar las circunstancias concurrentes en cada caso, sin sujetarle a una regla más o menos rígida. Ahora bien, siendo ésta la solución adoptada por el artículo 23.2º LGT, se ha de admitir como contrapartida lógica que con ello se resta toda posible virtualidad al referido precepto.

[126] Se significan en esta dirección, entre otros: CAZORLA PRIETO, L.M.: Ob.cit. pp.365 y 366; MARTÍN QUERALT, J.: "Interpretación de normas tributarias y Derecho Constitucional". Ob.cit. p.65; CASADO OLLERO, G., LOZANO SERRANO, C., MARTÍN QUERALT, J. y TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: Ob.cit. p.217, donde se proclama la vacuidad de la norma; ROMERO GARCÍA, F.: Ob.cit. pp.122 a 126.

Por lo que concierne al elemento sistemático en orden a la interpretación de las normas tributarias, participamos de la opinión de PASTOR RIDRUEJO cuando resalta que "el Derecho Tributario es más sistemático que el resto de los sectores jurídicos"[127]. De esta forma, hace notar como es corriente hablar del 'sistema tributario' o del 'sistema fiscal', utilizándolas como expresiones acuñadas que incluso dan título a las leyes. En cambio, 'sistema civil', 'sistema mercantil' o 'sistema administrativo', entre otros, no constituyen giros tan habituales, si bien resultan perfectamente admisibles. En consecuencia, no sólo procede constatar la plena aplicación del criterio sistemático en la función hermenéutica relativa a las leyes tributarias sino, más aún, advertir que dicha proyección traspasa el puro planteamiento metodológico de aquél según el cual toda proposición jurídica debe relacionarse con su entorno, entendiendo por tal tanto el contexto en el que se inserta cuanto el conjunto del Derecho como sistema.

Conviene efectuar, asimismo, alguna observación en relación con el denominado criterio histórico, que se circunscribe al reconocimiento de su importancia -mayor que en otros campos jurídicos- máxime si se tiene en cuenta que la materia tributaria varía constantemente, lo que supone que no existan espacios temporales excesivos entre su génesis y su aplicación, con la consiguiente utilidad a efectos interpretativos de los antecedentes históricos y legislativos.

Por el contrario, el cambio sociológico operado en ese tiempo no suele revestir gran trascendencia, de lo que es posible colegir el menor valor que presenta el canon de la realidad social a efectos interpretativos. No queremos significar con ello, sin embargo, que este último adolezca de innecesariedad, pues, de todos es sabido que, en base a la rapidez de las transformaciones económicas, han podido producirse mutaciones de entidad suficiente para introducir nuevos problemas en la interpretación

[127] PASTOR RIDRUEJO, L.: "La interpretación tributaria ante el nuevo Título Preliminar del Código Civil". Ob.cit. pp.570 y 571, donde afirma que "el tributario es uno de los sectores más organizados (...). Las figuras deben estar lo más perfectamente coordinadas, para que no escapen a ellas fenómenos económicos o de importancia o no se graven excesivamente algunos. Ello obliga a una permanente tarea de sistematización (...)".

de la norma[128].

Finalmente, por lo que respecta al criterio rector en materia hermenéutica, es decir, el elemento teleológico[129], se ha de partir de la premisa de que el ordenamiento tributario posee unas finalidades muy concretas que incluso, a diferencia de otras ramas jurídicas, han sido objeto de plasmación en los textos positivos. No obstante, a juicio de PASTOR RIDRUEJO, la definición legal de estos fines no debería afectar a la tarea interpretativa, pues, toda especialidad jurídica tiene su propia motivación -con independencia de su expresa incorporación a un cuerpo normativo-, resultando indudable que los objetivos pretendidos por cada una de ellas y, en particular por el sistema tributario, configuran el ambiente en el que el intérprete ha de desenvolverse y al que ha de ajustar su actuación[130].

En este sentido, PÉREZ DE AYALA y GONZÁLEZ GARCÍA precisaron que "el dato teleológico o finalista para interpretar un precepto fiscal concreto, está constituido por tres elementos fundamentales: 1) los principios generales del ordenamiento tributario positivo, 2) los fines del tributo (...) y 3) los fines que se deriven

[128] En realidad, la verdadera función de este método -que ha venido a denominarse histórico evolutivo- subyace en la necesidad del TS de justificar en base a él su cambio de criterio en relación con el principio de estanqueidad fiscal, antes admitido y que hoy debe rechazarse por no ser conforme al espíritu que informa la Constitución. CASADO OLLERO, G., LOZANO SERRANO, C., MARTÍN QUERALT, J. y SIMÓN ACOSTA, E.: Ob.cit. p.95.

[129] La introducción en materia jurídico-tributaria de criterios exegéticos como el de la realidad social y el elemento teleológico pueden conducir, a juicio de BAYONA DE PEROGORDO y SOLER ROCH, al resurgimiento de cuestiones que se consideraban ya zanjadas en la doctrina. Asistimos, pues, según estos autores a una situación paradójica ya que, si bien la voluntad del legislador en 1963 fue la de marginar los criterios calificados como económicos, tras la Reforma del Título Preliminar del Código civil, que supuso la elevación a cánones hermenéuticos de los elementos indicados, se vuelve a dejar la puerta abierta a consideraciones interpretativas absolutamente desterradas de nuestro régimen tributario. BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, Mª.T.: "Derecho Financiero", vol.I, 2ª edición, Edit.Compás, Alicante, 1989, p.350.

[130] PASTOR RIDRUEJO, L.: "La interpretación tributaria ante el nuevo Código Civil". Ob.cit. p.172; BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, Mª.T.: "Materiales de Derecho Financiero", 3ª edición, Edit.Compas, Alicante, 1999, p.66.

del propio precepto de cuya interpretación se trata"[131]. En otras palabras, el recurso a los principios jurídicos como instrumento de interpretación -o interpretación principialista- no supone sino una plasmación del método teleológico en el nivel de los fines objetivos del ordenamiento o de un sector del ordenamiento. Como ya se apuntó con anterioridad, este método hermenéutico se encuentra generalmente admitido[132] en nuestra disciplina, ya sea como técnica de rasgos propios, ya sea mediante su inclusión en la interpretación teleológica.

B. TEORÍA DE LA INTERPRETACIÓN DEL CONTRATO.

En consonancia con el reconocimiento de las voluntades concertadas[133] de los Estados partes como uno de los pilares esenciales de la construcción que supone el tratado internacional, son numerosos los autores que han venido a identificar esta figura con la del contrato, con la consiguiente extensión a los tratados internacionales de las reglas de interpretación en materia contractual.

Con independencia de que esta pretensión resulte o no acertada, conviene subrayar en este momento la ausencia de toda identidad entre la interpretación de las leyes, de una parte, y la interpretación de los contratos, de otra parte, a fin de clarificar al máximo el tema que analizamos. A este respecto, se ha de hacer notar que mediante la interpretación contractual se trata de reconstruir el pensamiento y la voluntad de las partes, atribuyendo sentido a las declaraciones efectuadas por éstas.

---

[131] PÉREZ DE AYALA, J.L. y GONZÁLEZ GARCÍA, E.: "Curso de Derecho Tributario", 3ª edición, Edersa, Madrid, 1978-1980, p.93.

[132] Buena muestra de ello, desde la perspectiva jurisprudencial, es la STS de 5 de marzo de 1988, en la que se destaca la interpretación principialista con especial referencia a los principios constitucionales.

[133] En palabras de MARESCA, "los tratados internacionales no son sino acuerdos internacionales, es decir, actos jurídicos consistentes en el encuentro de declaraciones de voluntad recíprocas que dos o más sujetos de Derecho Internacional extereorizan" en una misma dirección. MARESCA, A.: "Il Diritto dei Trattati. La Convencione codificatrice di Vienna del 23 maggio 1969", Giuffrè Editore, Milano, 1971, p.5.

Se evidencia, por tanto, que esta tarea hermenéutica no puede equipararse a la interpretación de las normas, pues, mientras éstas se basan en la formulación abstracta de un deber ser jurídico, la interpretación del contrato, en cambio, es la de un supuesto de hecho concreto y sus consecuencias jurídicas. Partiendo de estas premisas, ROJO AJURIA viene a concluir que la interpretación normativa se plantea de forma esencialmente objetiva, a diferencia de la del contrato que, a su juicio, debe llevarse a cabo en una conexión mayor con el propósito de sus autores[134].

Abundando en esta diferenciación, otros autores la fundamentan en la propia naturaleza de ambos institutos al señalar que, el hecho de que la ley (regla general y abstracta) sea la expresión de la voluntad general y, por el contrario, sean diversas las voluntades particulares que, en cada supuesto, refleja el contrato, imposibilita ya de por sí cualquier identificación en materia hermenéutica[135]. Cuestión distinta es que, desde una perspectiva formal, el parecido entre una y otra práctica de estas interpretaciones resulte innegable ya que, los elementos a tener en cuenta en la función hermenéutica se hallan perfectamente explicitados, con independencia de que su plasmación positiva se ubique en el artículo 3 Cc o en los artículos 1281 a 1289 del mismo cuerpo legal.

Lejos de preocupar tan sólo a los civilistas, la cuestión examinada ha llamado igualmente la atención de estudiosos de otras ramas jurídicas que, en su mayoría, coinciden en negar la equiparación a la que nos referimos. En esta dirección se manifiesta, ya en 1961, MARTÍN-RETORTILLO BAQUER al advertir que "aparte de

---

[134] ROJO AJURIA, L.: "Interpretación de los contratos", en: 'Enciclopedia Jurídica Básica'. Ob.cit. p.3693.

[135] En este sentido, entre otros: GHESTIN, J.: "Traité de Droit Civil. Les effets du contrat", 2º edición, Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, Paris, 1994, p.7; Asimismo: JORDANO BAREA, J.B.: "La interpretación de los contratos", en: 'Homenaje a Juan Berchmans Vallet de Goytisolo', vol.I, Junta de Decanos de los Colegios Notariales de España, Consejo General del Notariado, Madrid, 1988, p.311, al poner de manifiesto que "el objeto, esencia y finalidad de la interpretación de la ley estriba en tratar de desentrañar el significado de una norma general (*lex publica*) que a todos vincula (autoridades, funcionarios, ciudadanos) por el deber omnicomprensivo de obediencia y respeto; en cambio, la interpretación de los negocios y contratos intenta descubrir el sentido de una norma singular o interindividual (*lex privata*) que nunca tiene alcance general".

las notas comunes que el género interpretación puede presentar, (...), las diferencias que existen cuando descendemos a las especies, interpretación de las leyes e interpretación de los contratos, son fundamentales. La ley es algo tan diferente de un negocio jurídico que impide toda consideración conjunta que en esta materia se pretenda hacer. Son tales las diferencias en cuanto a la naturaleza de la ley y la del negocio jurídico, que la interpretación de aquélla y de éste, resultan operaciones marcadamente diversas"[136].

Centrándonos ahora en el ordenamiento jurídico español de nuestros días observamos que, mientras el artículo 3 Cc se erige en norma específica para la interpretación de las leyes, la interpretación contractual aparece presidida por los mandatos contenidos en los artículos 1281 a 1289 del mismo cuerpo legal que, conviene subrayarlo, constituyen preceptos de Derecho material, susceptibles de recurso de casación y no meramente probatorios o presuntivos, a los que se atribuye un carácter inderogable.

Una vez dilucidado este extremo, nos limitaremos simplemente a enunciar los principios rectores de la interpretación del contrato, remitiéndonos a los preceptos del Cc anteriormente indicados para un estudio más acabado del tema ya que, en nuestra opinión, la teoría de la interpretación del contrato no resulta extrapolable -pese al matiz contractual que revisten los tratados internacionales- al ámbito convencional. En este sentido, las reglas que operan en materia exegética, cuya reproducción estimamos de interés por aplicarse también a los tratados internacionales, podrían resumirse en las siguientes: el principio de la voluntad, referido a la voluntad común de las partes contratantes y a la que se ha de dirigir la investigación del intérprete; el principio de la buena fe, que impone las ideas de confianza y de autorresponsabilidad en la interpretación y el principio de conservación del contrato en sede hermenéutica, en virtud del cual la interpretación ha de orientarse hacia la eficacia real del contrato o la

[136] Un detenido estudio de la misma puede encontrarse en: BETTI, E.: "Interpretación de la ley y de los actos jurídicos". Ob.cit. pp.343 a 387; LARENZ, K.: Ob.cit. pp.295 y ss.

claúsula contractual[137].

Desde nuestro punto de vista, la figura del tratado internacional[138] no es susceptible de ser equiparada a la del negocio jurídico, pues, aunque los rasgos contractuales del primero resultan bastante acentuados, no se debe olvidar que, entre otras diferencias que los alejan, son Estados sometidos al Derecho Internacional, es decir, entes públicos y no sujetos particulares, quienes conciertan sus voluntades vía convencional. Tal estado de cosas nos obliga a defender, *prima facie*, la no aplicabilidad de los cánones hermenéuticos en materia contractual o privada a los tratados internacionales, conclusión ésta que se desprende tanto del carácter no idéntico de ambas categorías como de la previsión específica de reglas hermenéuticas en la Convención de Viena destinadas a proyectarse sobre los acuerdos internacionales.

Ahora bien, como ha destacado BETTI, la estructura híbrida que presenta el tratado internacional, con su doble aspecto convencional y normativo, en cuanto manifestación de la autonomía consensual y, al mismo tiempo, como fuente de normas jurídicas, se traduce en la exigencia de un doble tratamiento interpretativo que responde tanto al proceso genético del tratado como negocio consensual como a su función y eficacia de ley reguladora de relaciones internacionales[139]. De ahí que parezca justificado en este tipo de interpretación la remisión analógica a los criterios que rigen la interpretación de los contratos, de un lado y, más aún, se puedan apreciar las notables semejanzas que la interpretación de las normas convencionales presentan con los criterios que gobiernan la interpretación de la ley, de otro lado, si bien en ninguno de los dos casos asistimos a una identidad absoluta con la tarea hermenéutica de los tratados

[137] Como vino a afirmar DEMOLOMBE, la interpretación de los contratos es sobre todo una obra de discernimiento y experiencia, de buen sentido y de buena fe. DEMOLOMBE : "Cours de Code de Napoléon. Traité des contrats ou des obligations conventionnelles en géneral", tome II, 1871, nº1, p.3. Citado en: GHESTIN, J.: Ob.cit. p.8.

[138] MCNAIR, A.D.: "The functions and differing legal character of treaties", en The British Year Book of International Law nº11, 1930, pp.105 a 112, en las que examina los tratados que presentan caracteres de contratos.

[139] BETTI, E.: "Interpretación de la ley y de los actos jurídicos". Ob.cit. p.391.

internacionales.

II. LA INTERPRETACIÓN DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES. LOS ARTÍCULOS 31 A 33 DE LA CONVENCIÓN DE VIENA DE 1969.

1. LOS TRATADOS INTERNACIONALES.

A. GÉNESIS Y CONSIDERACIONES CONCEPTUALES.

Siendo la cuestión medular del presente trabajo el análisis de la interpretación de los convenios de doble imposición internacional, deviene imprescindible efectuar -siquiera- una referencia al tratado internacional como género en el que aquéllos se encuadran, es decir, recordando las palabras de DE CASTRO "es necesario saber a dónde se va, antes de preguntarse cómo se va mejor"[140]. En este sentido nos adentramos ahora en el terreno del Derecho Internacional (del que el tratado internacional constituye una fuente, junto a la costumbre internacional y a los principios generales del Derecho, fundamentalmente[141]) y, en particular, del Derecho Internacional Público entendido como "el ordenamiento que regula la coexistencia de los poderes estatales y su mutua cooperación, así como la protección de intereses fundamentales para la actual comunidad internacional en su conjunto"[142].

La historia del Derecho de los Tratados[143] en la Comisión de Derecho

[140] DE CASTRO y BRAVO, F.: "Derecho Civil de España". Ob.cit. p.441.

[141] Esta afirmación no es contestada hoy, prácticamente, por ningún autor, completándose tales fuentes principales con la doctrina, jurisprudencia, correspondencia diplomática etc. DEGAN, V.D.: "L'interprétation des accords en Droit International", Martinus Nijhoff, La Haye, 1963, p.6.

[142] GONZÁLEZ CAMPOS, J.D., SÁNCHEZ RODRÍGUEZ, L.I. y ANDRÉS SÁENZ DE SANTAMARÍA, Mº.P.: "Curso de Derecho Internacional Público", vol. I, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1990, p.11.

[143] En su acepción más amplia, la expresión 'Derecho de los Tratados' alude al sistema de normas internacionales que regula la formación de los acuerdos internacionales, el perfeccionamiento de éstos, la

Internacional de la Organización de Naciones Unidas (CDI, en lo sucesivo) se inicia en 1949 cuando, en su primer período de sesiones, aquélla procede a incluirlo en su informe como materia idónea para ser codificada. Con la adopción de la Convención de Viena de 23 de mayo de 1969 sobre el Derecho de los Tratados entre Estados[144] (en adelante, Convención de Viena), los esfuerzos y trabajos llevados a cabo en esta sede alcanzaron con éxito su culminación, abriéndose con ello una nueva página en materia convencional.

A los efectos de la citada Convención, "se entiende por Tratado, un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el Derecho Internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o en más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular". Ésta es, igualmente, la línea seguida en el ámbito español por el Decreto 801/1972, de 24 de marzo, sobre ordenación de la actividad de la Administración del Estado en materia de tratados internacionales[145] si bien, como es lógico, la conceptuación efectuada en su artículo 2.a) se circunscribe a los firmados entre España y un tercer Estado o una Organización internacional de carácter gubernamental.

Estimamos conveniente subrayar, asimismo, la relevancia[146] que en nuestros días han adquirido los tratados internacionales -y que resulta perfectamente extrapolable a

dinámica de su existencia jurídica, su crisis y su extinción. MARESCA, A.: Ob.cit. p.5.

[144] U.N. Doc.A/Conf.39/27; Convención a la que España se adhirió por instrumento de 2 de mayo de 1972 (BOE de 13 de junio de 1980, nº142) y que entró en vigor el 27 de enero de 1980.

[145] BOE nº85, de 8 de abril de 1972. Literalmente, su artículo 2.a) conceptúa el tratado internacional como "el acuerdo regido por el Derecho Internacional y celebrado por escrito entre España y otro u otros Estados, o entre España y un Organismo u organismos internacionales de carácter gubernamental, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular".

[146] Como ha destacado MIAJA DE LA MUELA, "la fuente específica del Derecho Internacional, tanto en materia pública como en la privada, es el tratado". MIAJA DE LA MUELA, M.: "Derecho Internacional Privado", tomo I, 8ª edición, Madrid, 1979, p.59; En la misma línea, muy gráficamente, el tratado internacional ha sido descrito como "the cement that holds the world community together". KEARNY, R.D. y DALTON, R.E.: "The Treaty on treaties", en The American Journal of International Law vol.64, nº 3, 1970, 495.

los convenios de doble imposición-. El propio Preámbulo de la Convención de Viena declara ya que esta figura constituye no sólo una fuente tradicional del Derecho de importancia creciente sino, además, un instrumento básico para el desarrollo de la cooperación pacífica a escala internacional, revistiendo, pues, una doble naturaleza funcional que ha de traducirse necesariamente en un vasto dominio de aplicación.

B. NECESARIO CARÁCTER BILATERAL DE LA INTERPRETACIÓN.

Como afirma FERNÁNDEZ DE CASADEVANTE ROMANÍ, pocos problemas existen hoy tan vinculados a la práctica nacional e internacional como el de la interpretación de las normas, lo que justifica sobradamente la atención de que es acreedora esta materia, no siendo posible circunscribirla a una mera aportación técnica más a la Ciencia del Derecho.

La configuración conceptual de la interpretación de los tratados[147] resulta mejor aprehendida, a nuestro modo de ver, mediante la enumeración de sus características. En este sentido, la doctrina ha puesto de relieve que nos encontramos ante una operación intelectual que tiene por finalidad comprender el tratado, precisar su sentido y determinar su alcance. Posee una naturaleza declarativa, en la medida en que se dirige a enunciar lo que es y no lo que debería ser, sin estar llamada a revisar reglas o a cubrir lagunas. Se trata, en suma, de una operación compleja en la que intervienen muchos factores (cuya toma en consideración requieren los artículos 31 a 33 de la Convención de Viena), debiéndose recalcar el carácter combinado -y no autónomo de la misma-, tendente a la ponderación de los diversos elementos interpretativos a tener en cuenta[148]. Como última consideración preliminar se ha de precisar que la interpretación en general y, todavía más, la interpretación de los convenios de doble imposición en particular,

[147] A modo de introducción resultan altamente interesantes las reflexiones sobre la interpretación en Derecho Internacional Público llevadas a cabo por SUR, S.: "L'interprétation en Droit International Public", Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, Paris, 1974, pp.69 a 86.

[148] FERNÁNDEZ DE CASADEVANTE ROMANÍ, C.: Ob.cit. pp.81 y 82.

constituye una tarea esencialmente jurídica y no política, en contra de lo que tradicionalmente han pretendido algunos Estados.

En este orden de ideas, la función interpretativa a la que nos referimos corresponde a los Estados partes, constituyendo la labor diaria de los Ministerios de Asuntos Exteriores. En principio cabe suponer que si el tratado es la expresión de la voluntad común de quienes lo suscriben, éstos llegarán a un resultado similar en sus respectivas interpretaciones, sin embargo, la práctica internacional demuestra que son extraordinariamente numerosas las controversias internacionales a raíz de divergencias interpretativas[149]. El buen funcionamiento de las relaciones internacionales en todos los sentidos requiere, como es evidente, que tales conflictos sean solucionados puesto que, de otra manera, ello repercutiría negativamente en la aplicación de las normas internacionales.

Ahora bien, llegados a este punto se hace necesario determinar la existencia o no de métodos concretos al respecto, cuestión ésta que ha dividido a la doctrina en dos grandes sectores[150], en función de la admisión o no de aquéllos respecto a los tratados internacionales. Los detractores de esta orientación mantienen no sólo que la interpretación puede conducir a varios resultados diferentes, sino también que los elementos hermenéuticos cuyo empleo se pretende adolecen de carácter contradictorio entre sí (por ejemplo, el método gramatical y el principio del efecto útil), añadiendo que se trata de simples procedimientos de orden lógico o de oportunidad, carácter éste que les resta cualquier virtualidad y valor jurídico. Frente a esta posición, los autores partidarios de la tesis contraria defienden que tales criterios son inherentes a todo

[149] Como afirma MUNDAY, si bien el objetivo de todo tratado internacional es la consecución de una normativa uniforme entre los Estados signatarios, tal uniformidad no siempre se alcanza mediante la simple adopción de un único texto, ya que en la práctica los Estados partes llegan inevitablemente a interpretaciones distintas de la letra de aquél. Los conflictos hermenéuticos constituyen, por tanto, un hecho de la realidad convencional internacional. MUNDAY, R.J.C.: "The uniform interpretations of international conventions", en International and Comparative Law Quarterly vol.27, nº4, 1978, pp.450 y 451.

[150] Véase, al respecto: FERNÁNDEZ DE CASADEVANTE ROMANÍ, C.: Ob.cit. pp.67 y ss.

sistema jurídico, máxime si se tiene en cuenta que el intérprete no puede proceder con absoluta libertad por la vía arbitraria de sustituir con su voluntad a la de los autores del acto, haciendo notar, además, que en la órbita internacional se contemplan ya expresamente un conjunto de reglas y principios diseñados de forma específica y cuya utilización de hecho en la vida cotidiana es cada vez más frecuente, cuales son los previstos en los artículos 31 a 33 de la Convención de Viena.

El objetivo que persigue todo acuerdo internacional y, en particular, los convenios de doble imposición -cual es el de eliminar o mitigar la doble imposición- nunca puede ser alcanzado a través de interpretaciones unilaterales del tratado por parte de los Estados contratantes. Los efectos nocivos de una interpretación de tal carácter invalidarían por completo cualesquiera pretensiones de las partes negociadoras del convenio, privando a éste de toda posible virtualidad. Se impone, en consecuencia, como ha venido a destacar la unanimidad de la doctrina[151], la necesidad de una interpretación bilateral y uniforme de las claúsulas convencionales de aquéllos.

Ello no empece, sin embargo, que efectivamente puedan existir interpretaciones de carácter unilateral procedentes de cada uno de los países que suscriben el acuerdo, estando prevista, de hecho, esta tipología hermenéutica por los estudiosos de la materia. FERNÁNDEZ DE CASADEVANTE la define como aquélla que es efectuada por un solo sujeto, generalmente por vía diplomática, con ocasión del planteamiento de cada problema[152]. Se produce entonces una controversia internacional, motivada por la existencia de interpretaciones concurrentes, en principio

[151] 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 nº84, 1994, p.791; LENZ, R.: "La interpretación de los tratados de doble imposición". Informe General del XIV Congreso de la IFA, segundo tema, Basilea, 1960, en Cahiers de Droit Fiscal International vol.XLII, pp.301 y 302; DE JUAN PEÑALOSA, J.L.: "Cuestiones de fiscalidad internacional en España", en Crónica Tributaria nº46, 1983, pp. 101 y 107, donde extiende, asimismo, esta exigencia de bilateralidad al cambio de criterio en la aplicación de los convenios; SÁINZ DE BUJANDA, F.: "La interpretación...". Ob.cit. p.280; SUR, S.: Ob.cit. p.233; DEGAN, V.D.: Ob.cit. p.16; BENTIVOGLIO, L.M.: "La funzione interpretativa nell'ordinamento internazionale", Giuffrè, Milano, 1958, p.112.

[152] FERNÁNDEZ DE CASADEVANTE ROMANÍ, C.: Ob.cit. p.57.

válidas[153], pero distintas, que impide al tratado internacional desplegar los efectos que le son propios. Tal divergencia deberá resolverse mediante el recurso a una tercera instancia, ya sea de naturaleza jurisdiccional o arbitral, cuya interpretación se impondrá -en calidad de método de arreglo de controversias- sustituyendo a las emanadas de las partes contratantes.

Pese a lo que se acaba de indicar, se ha de admitir la indudable importancia práctica que puede tener este tipo de interpretación, en la medida en que en ella se residencia el reconocimiento por uno de los Estados de sus obligaciones que, en caso de ser aceptado expresa o tácitamente por la otra u otras partes en el tratado, se transforma automáticamente en interpretación auténtica del mismo susceptible de generar toda su eficacia *inter partes*[154].

Ahora bien, si como suele ser habitual, tal hipótesis no llega a plasmarse en la realidad, se constata sin duda la escasa utilidad e inoperatividad de una interpretación de carácter unilateral, que deviene incluso indeseable a efectos de lograr la homogeneidad y armonía interpretativa que se trata de alcanzar. Radica aquí precisamente, ya en otro orden de ideas, el motivo por el cual numerosos autores[155] han negado la idoneidad del carácter vinculante del sistema de consultas tributarias del artículo 107.4º.d LGT, máxime cuando se observa la marcada unilateralidad que este mecanismo presenta y que, como se ha reseñado, puede resultar o no compartida por los restantes Estados contratantes, suscitando contradicciones y discrepancias no deseadas.

En definitiva, parece evidente que la denominada interpretación unilateral podrá ser utilizada única y exclusivamente cuando concuerde con la realizada con el otro

[153] Salvo que se pruebe la mala fe o se demuestre que la interpretación realizada por el órgano interno no se ajusta al Derecho Internacional.

[154] FERNÁNDEZ DE CASADEVANTE ROMANÍ, C.: Ob.cit. pp.57 y 58.

[155] CASERO BARRÓN, R.: "La interpretación en Derecho español de los tratdos internacionales para evitar la doble imposición. El papel del Consejo de Estado. Propuesta revitalizante o regeneracionista (I)", en Carta Tributaria nº288, 1998, p.3.

Estado parte en el tratado, puesto que sólo de esta forma queda garantizada la ausencia de toda controversia hermenéutica y, en consecuencia, la aplicación uniforme del convenio internacional[156].

C. AUSENCIA DE IDENTIDAD ENTRE EL SISTEMA DE INTERPRETACIÓN DE LAS LEYES Y EL SISTEMA DE INTERPRETACIÓN DE LOS TRATADOS INTERNACIONALES. PROHIBICIÓN DE RECURRIR, EN LO POSIBLE, A LAS REGLAS INTERPRETATIVAS DEL DERECHO INTERNO.

Invirtiendo el orden lógico que debe seguirse en estos casos, la rúbrica que antecede adelanta ya la conclusión a la que nos conducirá el estudio de los artículos 31 a 33 de la Convención de Viena. En términos generales, conviene advertir que la función interpretativa, con sus métodos y técnicas, presenta mayor sencillez en el ámbito de los ordenamientos jurídicos estatales que en el campo del Derecho Internacional en base, fundamentalmente, a los siguientes factores: de un lado, la centralización de los poderes en el marco nacional introduce, sin duda alguna, elementos de simplificación dentro de la ya de por sí complejidad técnica que conlleva la interpretación de la norma jurídica y, de otro lado, la homogeneidad que supone el contexto estatal facilita el conocimiento de los valores sociales y políticos imperantes, así como el de los bienes jurídicamente protegidos.

Frente a ello, la interpretación en el sistema jurídico internacional adolece de problemas singulares y de dificultades técnicas añadidas[157] tales como, por ejemplo, la ausencia de un ente legislador universal que traduzca la *mens legislatoris* (esto es, la

[156] SAPIENZA, R.: "Les déclarations interprétatives unilatérales et l'interprétation des traités", en Revue Générale de Droit Internationale Public tome 103, nº3, 1999, p.625.

[157] Como subraya KRISHNA, la interpretación en el panorama internacional presenta problemas que no tienen por qué concurrir necesariamente en el ámbito doméstico, enumerando algunos ejemplos a título indicativo. KRISHNA, V.: "Canadian international taxation", Carnswell Thomson Professional Publishing, Scarborough, 1995, p.4.

descentralización que preside los procesos de creación y de aplicación normativa), o la libre elección de medios en la solución de controversias interpretativas que, a la postre, redunda en una patente inseguridad jurídica apenas paliada por la Corte de Justicia Internacional que, de todos es sabido, no constituye sino una jurisdicción voluntaria[158], carente, por tanto, del sentido de unificadora máxima en cuestiones de índole interpretativa.

Ahora bien, la no equiparación entre ambos sistemas hermenéuticos responde sobre todo a la distinta naturaleza de ambos tipos de normas. Como ya se apuntó, las diferencias entre las disposiciones internas y las disposiciones convencionales, situadas en sus respectivos planos, resultan evidentes tanto por lo que concierne a su génesis, fundamento jurídico y razón de ser cuanto por el papel que están llamadas a jugar y efectos consiguientes que producen en el orbe jurídico. Lógico es, en consecuencia, que los cánones de interpretación de las mismas no sean idénticos, habiéndose previsto reglas específicas -artículos 31 a 33 de la Convención de Viena[159]- al objeto de interpretar las normas contenidas en los tratados internacionales.

Así las cosas, mientras los preceptos indicados serán los idóneos en orden a la interpretación de las normas convencionales internacionales[160], en el ámbito del Derecho interno, sin embargo, la tarea hermenéutica estará regida por otras premisas como son, en el caso español, los criterios exegéticos recogidos en el artículo 3 Cc. Descendiendo a la realidad práctica observamos, no obstante, que los órganos internos

[158] Como afirma SÁNCHEZ RODRÍGUEZ, "el concepto mismo de jurisprudencia internacional tiene un significado distinto del que presentan las jurisprudencias nacionales, ya que los resultados interpretativos de la Corte no se imponen, en rigor, a las jurisdicciones arbitrales; ni siquiera el Pleno de la Corte Internacional de Justicia tiene por qué coincidir con los parámetros o resultados interpretativos de una de sus Salas especiales". SÁNCHEZ RODRÍGUEZ, L.I.: Prólogo al libro de FERNÁNDEZ DE CASADEVANTE ROMANÍ, C.: Ob.cit. p.18.

[159] Nuestro país se encuentra entre los firmantes de la Convención de Viena, cuya ratificación por el Parlamento español tuvo lugar el 2 de mayo de 1972 (BOE 13 de junio de 1980).

[160] Nótese que, desde el principio, nuestra atención y objeto de estudio se circunscribe únicamente a las normas convencionales dentro de la variedad que pueden revestir las normas de carácter internacional.

de nuestro país prescinden absolutamente, en no pocas ocasiones, del empleo de las reglas de la Convención de Viena utilizando, por el contrario, de modo incorrecto a nuestro juicio, las normas establecidas en el Código civil a efectos de interpretar los tratados internacionales[161].

En la actualidad son ya mayoritarios los sectores doctrinales[162] y jurisprudenciales que, afortunadamente, se han venido a pronunciar en favor de una nítida distinción entre estos dos órdenes de reglas interpretativas, denunciando incluso la actitud contraria como errónea y equivocada. En este sentido se proclama, asimismo, la prohibición de recurrir al Derecho interno, en la medida de lo posible, a fin de interpretar las normas internacionales, parámetro éste ampliamente compartido por la doctrina comparada[163] y que, a raíz de su aparente contraposición con el artículo 3(2) del Convenio modelo de la OCDE para evitar la doble imposición internacional, será analizado detalladamente con posterioridad. No está demás precisar, sin embargo, que tal prohibición no opera cuando es la propia disposición del tratado internacional la que remite expresamente a las definiciones que de los términos en ella comprendidos se ofrezcan en la legislación interna.

Únicamente nos resta señalar, en lo que a este punto respecta que, ciertamente,

---

[161] Véase, por ejemplo, la STS (Sala 4ª) de 20 y 21 de enero de 1992. Cabe destacar, no obstante, algunas excepciones jurisprudenciales -que confiamos se erijan en tónica general- que proceden ya de forma correcta, como son, por ejemplo, la STS (Sala 3ª) de 26 de diciembre de 1991 y la STC de 28 de septiembre de 1995.

[162] Ciñéndonos a la materia tributaria: SÁINZ DE BUJANDA, F.: "La interpretación en Derecho español de los tratados internacionales (...)". Ob.cit. p.275; SOPENA GIL, J.: Ob.cit. pp.792 y 794; CASERO BARRÓN, R.: Ob.cit. p.3; CALDERÓN CARRERO, J.M. y PIÑA GARRIDO, Mª.D.: "Interpretation of tax treaties", en European Taxation vol.39, nº10, 1999, p.379.

[163] AVERY JONES, J.F.: "The interpretation of tax treaties with particular reference to article 3(2) of the OECD Model" (II), en British Tax Review 1984, p.105; BARIATTI, S.: "L'interpretazione delle Convenzioni internazionali di Diritto uniforme", CEDAM, Padova, 1986, p.167; HACCIUS, CH.: "Tax treaty rules, OK?", en Irish Tax Review, vol.9, nº3, mayo 1997, p.234; HEINRICH, J. y MORITZ, H.: "Interpretation of tax treaties", en European Taxation vol.40, nº4, 2000, p.147; REIMER, E.: "Interpretation of tax treaties", en European Taxation vol.39, nº12, 1999, p.458; VOGEL, K. y PROKISCH, R.: Informe General, XLVII Congreso de la *International Fiscal Association*, Florencia, 1993, en Cahiers de Droit Fiscal International vol.LXXVIIIa, p.26.

las técnicas interpretativas a utilizar, bien sea a nivel doméstico bien en el plano internacional, presentan enormes similitudes de tal suerte que el resultado final, en determinados casos, no sufriría sustanciales variaciones. Es por ello que la clave radica más bien, desde nuestro punto de vista, en la distinta naturaleza de las normas a interpretar así como en la específica y particular previsión de medios interpretativos que al efecto contempla un instrumento *ad hoc*, cual es la Convención de Viena.

En suma, entendemos junto a FERNÁNDEZ DE CASADEVANTE que cuando se contempla la cuestión de la interpretación de las normas internacionales desde la óptica exclusiva del Código civil, tal enfoque resulta parcial y, en consecuencia, defectuoso, ya que olvida que las normas convencionales poseen reglas y criterios hermenéuticos propios -algunos de los cuales coinciden con los internos, pero otros no- que deben ser utilizados por los órganos españoles con preferencia a los que alberga el artículo 3.1º Cc[164].

2. LOS CRITERIOS HERMENÉUTICOS EN DERECHO INTERNACIONAL: LA CONVENCIÓN DE VIENA SOBRE EL DERECHO DE LOS TRATADOS.

A. LA CODIFICACIÓN DEL DERECHO DE LOS TRATADOS. APLICABILIDAD DE LAS DIRECTRICES INTERPRETATIVAS DE LA CONVENCIÓN DE VIENA A LOS TRATADOS EN MATERIA TRIBUTARIA.

El origen de la Convención de Viena se remonta a 1949 cuando, en su primer período de sesiones, la Comisión de Derecho Internacional decidió incluir el 'Derecho relativo a los Tratados' entre las materias aptas para ser codificadas. En 1966 se

[164] FERNÁNDEZ DE CASADEVANTE ROMANÍ, C.: Ob.cit. pp.103 y 114.

aprobaba un Proyecto de artículos sobre el Derecho de los Tratados[165], apoyándose en el cual la CDI recomendaba a la Asamblea General la convocatoria de una Conferencia internacional que estudiara el mismo con vistas a la conclusión de un Convenio sobre el tema.

Fue así como la Asamblea General adoptó el 5 de diciembre de 1906, la R/2166 (XXI), convocando una Conferencia sobre el derecho de los Tratados que debía desarrollarse, dada la entidad de la tarea a emprender, en dos períodos de sesiones separadas, en 1968 y 1969, respectivamente[166]. Llama la atención, a este respecto, la coincidencia de los autores[167] al destacar unánimemente el carácter de esta última como uno de los más ambiciosos esfuerzos de codificación realizados hasta la fecha en el seno de las UN. La adopción[168] de la Convención de Viena tuvo lugar el 23 de mayo de 1969, produciéndose su entrada en vigor -como ya indicamos- el 27 de enero de 1980. En su preámbulo, los Estados partes reconocen "la importancia cada vez mayor de los tratados internacionales como fuente del Derecho Internacional y como medio de desarrollar la cooperación pacífica entre naciones, sean cuales fueren sus regímenes constitucionales y sociales". Como afirma ESPADA RAMOS, "la obra plasmada en el Convenio de Viena (...) puede calificarse (...) como una tarea de codificación de las normas consuetudinarias sobre la materia, habiendo no obstante en su articulado notas

[165] Compuesto de 65 artículos, se estructura en siete partes bien diferenciadas que fueron conservadas junto a sus respectivos títulos por la Convención de Viena, añadiéndose por esta última la 18ª parte: Disposiciones Adicionales y un Anexo. Anuario de la CDI, 1966, II.

[166] El primer período de sesiones tuvo lugar del 26 de marzo al 24 de mayo de 1968 y en él participaron 103 Estados; mientras que el segundo se desarrolló entre el 9 de abril y el 22 de mayo de 1969, tomando parte en el mismo 110 Estados. Un detallado listado de los participantes así como de las autoridades de la Conferencia puede encontrarse en: DE LA GUARDIA, E. y DELPECH, M.: Ob.cit. pp.140 y 141.

[167] PÉREZ VERA, E.: "Los problemas de interpretación en el Convenio de Viena sobre el Derecho de los Tratados", en Anuario de Estudios Sociales y Jurídicos, 1973, vol.II, Escuela Social de Granada, pp.77 a 120; PASTOR RIDRUEJO, J.A.: Ob.cit. p.111; FRANKOWSKA, M.: "The Vienna Convention on the Law of Treaties before United States Courts", en Virginia Journal of International Law nº28, 1988, p.291.

[168] Por 79 votos a favor, 1 en contra (Francia) y 19 abstenciones (de los países socialistas, en su mayoría).

de desarrollo progresivo en un justo equilibrio entre lo tradicional y lo nuevo"[169].

La soberanía del Estado constituye el pilar basilar de la Convención, siendo el consentimiento y la autonomía de la voluntad de las partes contratantes expresión de esta idea básica. Ahora bien, este planteamiento clásico tiene su paliativo en el deseo de imprimir a dicho Convenio un valor universal o *quasi* universal, por cuanto el objeto que regula emana de intereses sociales y comunes a la comunidad internacional en su conjunto.

Este aspecto universal implica distintas cosas según la vertiente desde la cual se contemple: de un lado, conlleva la posibilidad de todos los Estados partes de intervenir en la elaboración de sus normas, como garantía de aquel interés social, así como la posibilidad de una futura participación en el mismo, esto es, el reconocimiento del derecho de llegar a ser parte que deben tener todos los Estados; de otro lado, la atribución de valor jurídico universal a las reglas interpretativas, en particular de la Convención de Viena, se traduce en que aquéllas han sido calificadas por los Tribunales arbitrales como 'reglas de Derecho Internacional generalmente aceptadas' hasta el punto de que el Tribunal Internacional de Justicia (en adelante, TIJ) procede a su aplicación con independencia de si las partes en la controversia lo son respecto de la Convención de Viena[170]. En efecto, el enorme respaldo recibido en orden a su adopción la dota de virtualidad suficiente para imponerse en la vida internacional y hace difícil su

[169] ESPADA RAMOS, Mª.L.: "El Convenio de Viena sobre el Derecho de los Tratados", Colección Monográfica Universidad de Granada, 1974, p.19; En la misma dirección: PÉREZ VERA, E.: Ob.cit. p.78.

[170] FERNÁNDEZ DE CASADEVANTE ROMANÍ, C.: Ob.cit. pp.72 y 231. Resulta significativo, en este sentido, que incluso la interpretación de normas institucionales (cuando carecen de reglas de interpretación previas susceptibles de guiar al intérprete) el TIJ aplique criterios análogos a los recogidos en la Convención de Viena. Asimismo, es también indicativo de tal valor universal el hecho de que países que no son partes en la Convención de Viena reconozcan, sin embargo, que el artículo 31 de la misma contiene los principios generales de interpretación de los tratados internacionales. La clave de ello reside, sin duda, en que la Convención de Viena no supone sino una codificación del Derecho Internacional consuetudinario que, lógicamente, vincula a todos los Estados con independencia de que sean o no partes en la Convención. Véase, al respecto: HACCIUS, CH. y O'BRIEN, P.: "Double taxation agreements", The Institute of Taxation in Ireland, Dublin, 1998, p.41; Subrayando igualmente su carácter universal: BRIGGS, H.W.: "United States ratification of the Vienna treaty Convention", en The American Journal of International Law, vol.73, 1979, p.471.

desconocimiento aun por aquellos Estados que no participaron directamente en su elaboración.

Otro rasgo que viene a caracterizar al cuerpo convencional que nos ocupa es el hecho de que, con el deseo de superar el simple positivismo latente en sus normas y conferirle un contenido de valores, los Estados propugnaron insistentemente el reconocimiento jurídico de sus reglas como normas imperativas[171]. Nos encontramos, por tanto, ante un conjunto de normas de alcance *erga omnes* y no derogables por la simple voluntad de las partes.

En definitiva, la Convención de Viena no presenta la misma naturaleza que otros convenios codificadores, pues, en este caso, de lo que se trata es de codificar mediante tratado los criterios que han de disciplinar las relaciones convencionales entre los Estados. La magnitud de esta empresa justifica que algunos autores la conciban como el 'tratado de tratados'[172], resaltando así su capital importancia.

Otros caracteres que vienen a perfilar el esqueleto de la Convención de Viena serían, por ejemplo: el tratarse de una Convención multilateral de carácter general y abierto, constituir un tratado de codificación y, en ese sentido, estar destinado a producir normas generales -si bien estos dos primeros rasgos ya han sido apuntados-, ser un tratado de duración indefinida en el tiempo y carecer de eficacia retroactiva[173], así como erigirse en punto de encuentro o síntesis entre las dos Escuelas que sobre la interpretación se han enfrentado a lo largo del tiempo y que, aún en nuestros días,

[171] No es irrelevante, en este sentido, la discusión en torno a la naturaleza de estos métodos y reglas, pues, en ella está latente un problema que acompaña siempre a la interpretación cual es el de la mayor o menor libertad del intérprete. En consecuencia, quienes niegan el valor jurídico de estos criterios otorgan, por ende, al intérprete un gran libertad mientras que, aquéllos que reconocen su carácter jurídico restringen dicha libertad, encauzándola. ACOSTA ESTÉVEZ, J.D. y ESPALIAT LARSON, A.: "La interpretación en el Derecho Internacional Público y Derecho Comunitario Europeo", Promociones y publicaciones Universitarias, Barcelona, 1990, p.73.

[172] REUTER, P.: "La Convention de Vienne sur le Droit des Traités", Paris, 1970, p.10.

[173] MARESCA, A.: Ob.cit. pp.114 a 116.

mantienen posiciones encontradas, a saber, la objetiva y la subjetiva[174]. Ahora bien, aun admitiendo la conveniencia de incluir en un convenio sobre el Derecho de los Tratados normas jurídicas relativas a la interpretación de los mismos, en nuestra opinión no debe olvidarse que la tarea hermenéutica ha de acometerse de manera flexible y con plena conciencia de la imposibilidad de encerrar con precisión matemática las condiciones de su aplicación concreta que dependerán, obviamente, de la apreciación de las circunstancias concurrentes en cada caso. Es más, pese a la codificación de una serie de métodos que han de regir la labor interpretativa, se advierte de inmediato que las posiciones acerca de cuál sea su objetivo y el papel que para alcanzarlo han de desempeñar los distintos elementos disponibles, varían profundamente, en consonancia con la cita de CARNELUTTI, "no sólo la interpretación puede evolucionar, sino que no puede dejar de evolucionar"[175].

Sin perjuicio de la singular trascendencia predicable de la Convención de Viena, lo que verdaderamente interesa a nuestros efectos es determinar si, en realidad, las reglas interpretativas alojadas en los artículos 31 a 33 de la misma son aplicables a los tratados en materia tributaria y, en particular, a los convenios para evitar la doble imposición internacional.

Desde esta perspectiva observamos que, si bien tales criterios son susceptibles de aplicación a estos últimos convenios, en base a que constituyen una especie del más amplio género de los tratados internacionales, su eficacia resulta limitada e insuficiente al objeto de resolver los conflictos interpretativos de aquéllos. Buena muestra de ello es que una fuente de los convenios de doble imposición tan importante como los Comentarios al Convenio Modelo de la OCDE no halle en la Convención de Viena una caracterización adecuada entre sus instrumentos hermenéuticos, cuestión ésta sobre la que volveremos posteriormente. Idéntico razonamiento puede esgrimirse en relación

[174] CUCUZZA, O. y CAPOLUPO, S.: "Le regole interpretative della Convenzione di Vienna e le Convenzioni contro le dopie imposizioni", en Il Fisco nº31, 1999, p.10385.

[175] CARNELUTTI, F.: "Teoría generale del Diritto", 1938; traducción española de C. González Posada, en Revista de Derecho Privado, Madrid, 1941, p.314.

con la estricta atención que la Convención de Viena ordena prestar a la definición reducida de contexto y de las condiciones restrictivas para tener en cuenta el material complementario que, en sede de tratados de doble imposición devienen inadecuadas. Todo aquel material relevante que pueda ser de utilidad en orden a alcanzar una sensata interpretación debería poder utilizarse, si bien ello nos conduce a un nuevo problema añadido, pues, dada su ausencia de previsión en la Convención de Viena, desconocemos el peso específico que se ha de otorgar a los mismos[176].

En este orden de cuestiones, la interpretación de los convenios de doble imposición en la práctica de los Estados contratantes revela, asimismo, que los órganos de cada Estado aplican los principios internacionales de interpretación codificados en la Convención de Viena con distinta intensidad. De este modo, mientras unos países conceden más importancia al texto, otros, por el contrario, se inclinan por una aproximación subjetiva o por un examen objetivo, etc., valorando de manera diferente los elementos a tener en cuenta en toda actividad hermenéutica.

Tomando en consideración tales datos y realidades, no es extraño que numerosos especialistas en la materia hayan reclamado la necesidad de establecer unos criterios uniformes y homogéneos de carácter específico a fin de interpretar los convenios de doble imposición de forma armónica[177]. Otros autores, en cambio, se muestran escépticos en cuanto a la aplicación de las disposiciones de la Convención de Viena a los tratados de doble imposición en materia hermenéutica, por constituir éstos una parcela cuya especificidad escapa de la generalidad con que se concibe un cuerpo de alcance universal como la Convención de Viena[178], lo que se traduce, en suma, en un

[176] CASERO BARRÓN, R.: Ob.cit. p.5.

[177] VOGEL, K. y PROKISCH, R.: Informe General. Ob.cit. Versión española. pp.125 y 129; CALDERÓN CARRERO, J.M. y PIÑA GARRIDO, Mª.D.: Ob.cit p.380; SOPENA GIL, J.: Ob.cit. p.791.

[178] SMIT, P.M.: "Classification of income under a tax treaty - Application of the Vienna Convention on Treaty Law?", en European Taxation vol.32, nº2, 1992, p.58; La especialidad material que presentan los convenios de doble imposición escapa, como no podía ser de otra forma, del carácter general que revisten las máximas interpretativas de la Convención de Viena.

limitado empleo de tales medios exegéticos cuando se trata de proyectarlos en la interpretación de los convenios de doble imposición.

Con todo, lo cierto es que en la actualidad la Convención de Viena permanece como cuerpo técnicamente aplicable[179] a los tratados tributarios, constituyendo buen exponente de ello el hecho de su efectiva utilización por parte de los Tribunales nacionales en la interpretación de aquéllos.

B. LOS ARTÍCULOS 31 A 33 DE LA CONVENCIÓN DE VIENA.

a. Carácter no retroactivo y clasificación tripartita de los medios de interpretación.

El artículo 4 de la Convención de Viena dispone expresamente que "sin perjuicio de la aplicación de cualesquiera normas enunciadas en el presente Convenio a las que los tratados estén sometidos en virtud del Derecho internacional independientemente del Convenio, éste sólo se aplicará a los tratados que sean celebrados por Estados después de la entrada en vigor del presente Convenio con respecto a tales Estados", consagrando así rotundamente la irretroactividad de las normas en ella comprendidas.

Tal proclamación nos suscita entonces el interrogante de cómo proceder en relación con la interpretación de los múltiples convenios de doble imposición suscritos con anterioridad al 27 de enero de 1980 -fecha de su entrada en vigor- si, atendiendo al precepto indicado, los cánones hermenéuticos recogidos en los artículos 31 a 33 de la Convención de Viena resultan inoperantes.

[179] Entre otros autores proclives a su plena aplicación a los tratados de doble imposición: BORRÁS RODRÍGUEZ, A.: Ob.cit. pp.65 y 66; DEL ARCO RUETE, L.: "Doble imposición internacional y Derecho Tributario español", Ministerio de Hacienda, Madrid, 1977, p.35; AVERY JONES, J.F.: "Interpretation of tax treaties" (IFA News), en Bulletin for International Fiscal Documentation nº2, 1986, p.75, al reflejar la opinión de Ian Sinclair en el Congreso de la International Fiscal Association celebrado en Londres en septiembre de 1985.

Es ésta una cuestión que, a pesar de su importancia práctica no ha concitado el interés de los autores[180], pudiendo justificarse tal actitud, seguramente, en el hecho innegable de que los criterios de interpretación que posteriormente alcanzarían una plasmación positiva a través de la Convención de Viena constituían ya, con carácter previo a la adopción de ésta, normas consuetudinarias regularmente seguidas por los Estados en sus relaciones internacionales mutuas. En este sentido, la Convención de Viena no hace sino elevar al rango de norma convencional, a través de su codificación lo que ya con anterioridad venía siendo una práctica generalizada en el modo de actuar de los Estados en el plano internacional -esto es, el Derecho Internacional consuetudinario-, careciendo de tanta importancia, por consiguiente, la ausencia de efectos retroactivos de sus disposiciones.

La función de toda interpretación jurídica, señala DE VISSCHER, "es la de elegir entre diversas significaciones posibles de un texto o de un comportamiento humano, aquélla que parezca al mismo tiempo más conforme a los presupuestos respectivos y mejor adaptada a ciertos fines"[181]. La mayor dificultad, no obstante, reside en el establecimiento o codificación de ciertas reglas generales o criterios orientadores que sirvan de guía al ejercicio de la labor hermenéutica.

La Parte III de la Convención de Viena, titulada 'Observancia, aplicación e interpretación de los tratados' y, concretamente, su Sección III, bajo la rúbrica 'Interpretación de los tratados' dedica los artículos 31, 32 y 33 al desarrollo de la actividad hermenéutica en el plano convencional internacional[182].

---

[180] Como excepción a esta regla general: PIJL, H.: "The theory of the interpretation of tax treaties, with reference to Dutch practice", en Bulletin for International Fiscal Documentation vol.51, nº12, 1997, p.539.

[181] DE VISSCHER, CH.: "La codification du Droit International", en Recueil des Cours de l'Académie de Droit International de La Haye, 1925-I, nº6, p.14.

[182] En buena lógica, el tratamiento más acertado hubiera sido -tal y como propuso Sir H.Waldock- anteponer los preceptos relativos a la cuestión interpretativa a aquéllos que se refieren a la aplicación de los tratados, máxime si se tiene en cuenta, tal y como ya apuntamos, la precedencia temporal de la

La codificación de los criterios exegéticos aplicables en esta sede constituye, sin duda, un intento de delimitar jurídicamente un proceso ampliamente dependiente de la autonomía de la voluntad del Estado. En nuestra doctrina, REMIRO BROTONS ha venido a caracterizar estas reglas del siguiente modo: en primer término se subraya su carácter declarativo, si bien su presentación, ordenación y jerarquización incluya aspectos de desarrollo progresivo; en segundo lugar, postula su naturaleza dispositiva, rasgo éste con el que discrepamos al entender, por el contrario, que las partes en un tratado no pueden regular la interpretación de éste en la forma que deseen, pues, en la práctica ello se traduciría en una interpretación parcial en pro de los intereses internos de cada Estado[183]. En este punto, consiguientemente, nos inclinamos por su carácter vinculante o de *ius cogens*, como ya tuvimos ocasión de poner de manifiesto anteriormente; y, en tercer lugar, resultan de aplicación general a todos los tratados sin perjuicio del desarrollo de reglas particulares al respecto[184].

Igualmente destacable es el carácter de sistema integrado que presentan los artículos 31 a 33 de la Convención de Viena, bien entendido que la correcta interpretación de un tratado será la que se efectúe mediante la valoración conjunta de todos y cada uno de los elementos concurrentes a los que las reglas de los preceptos mencionados atribuyan un peso interpretativo específico. Es en este orden de ideas en el que se habla de la interpretación según los artículos 31 a 33 de la Convención de Viena como una operación combinada de distintos elementos interpretativos en el seno de un

interpretación respecto de la aplicación, que no resulta excepcionada en materia de tratados internacionales. La opinión a favor de Waldock se hace constar en el 6º Informe, al hilo del comentario al artículo 68 del Anteproyecto. Anuario de la CDI, 1966, II, p.96.

[183] No desconocemos, sin embargo, que el Derecho Internacional positivo nunca fijó reglas de interpretación jurídicamente obligatorias sino en el sentido de guías o modelos de conducta a observar por parte de los Estados. Ahora bien, una cosa es que no se trate de fórmulas rígidas y otra, absolutamente distinta, que revistan el carácter de directivas vinculantes para los Estados partes en orden a la interpretación de los tratados, consideración esta última por la que nos inclinamos.

[184] REMIRO BROTONS, A.: "Derecho Internacional Público. 2. Derecho de los Tratados", Tecnos, Madrid, 1987, p.309.

proceso unitario[185].

Por otro lado, interesa hacer notar, asimismo, que los criterios alojados en tales preceptos no suponen, en ningún caso, una enumeración exhaustiva de la totalidad de reglas hermenéuticas existentes en materia de tratados internacionales. A los principios y técnicas interpretativas no contempladas en la Convención de Viena, pero de efectiva y real aplicación en la práctica internacional, dedicaremos la última parte de esta exposición.

Llegados a este punto, se hace necesario distinguir, a efectos de acometer seguidamente, un análisis particularizado y separado de los mismos, entre, de una parte, el artículo 31 de la Convención de Viena que, a través de los elementos comprendidos en sus cuatro apartados, estipula lo que podríamos denominar la regla general o punto de partida de la actuación hermenéutica. Junto a él, de otra parte, el artículo 32 prevé expresamente los medios complementarios de interpretación que, como su propio nombre indica, presentan un carácter auxiliar en orden a la tarea exegética; y, finalmente, el artículo 33 de la Convención de Viena aborda una cuestión puntual, pero no por ello menos importante, cual es la de la interpretación de los tratados autenticados en varias lenguas, señalando los cauces idóneos a seguir en tan específico supuesto.

Conviene avanzar, ya en este momento, que la indicada clasificación tripartita no sólo hace referencia a los tres preceptos enunciados sino que, además, viene siendo utilizada por los internacionalistas para aludir a los tres parámetros fundamentales que presiden la función hermenéutica en este ámbito, cuales son: primeramente, el texto del tratado, como expresión auténtica del *consensus* de los Estados partes, es decir, un elemento intrínseco y de carácter objetivo; en segundo término, la intención de las partes contratantes, en calidad de factor subjetivo y exterior al tratado y, en tercer lugar, la noción del 'objeto y fin del tratado', esto es, la *ratio legis* de la disposición

[185] En opinión de Sir H.Waldock, asistimos a "una combinación simultánea de esos medios en una sola operación". Anuario de la CDI, 1966, p.200; Asimismo: SUR, S.: Ob.cit. p.270.

convencional[186]. Como estudiaremos a continuación, el primero de estos elementos constituye la pieza esencial.

b. El artículo 31: la regla general de interpretación.

a'. El artículo 31.1º: el principio de buena fe y la primacía del texto.

Bajo la rúbrica 'Regla general de interpretación', el apartado primero del artículo 31 preceptúa que "un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de éstos y teniendo en cuenta su objeto y fin".

De la letra del precepto se infiere claramente el carácter preponderante otorgado al texto del tratado por constituir, a juicio de la CDI -que sigue aquí la orientación plasmada en la Resolución de 1956 del IDI- el criterio que mejor sirve en la práctica a las exigencias interpretativas de los Estados. Con la fórmula adoptada no se ofrece sino un delicado equilibrio entre alternativas (recordemos las tres perspectivas contrapuestas: objetiva, subjetiva y funcional o teleológica) que, sólo si se radicalizan, resultan incompatibles. En este sentido, la Convención de Viena confiere primacía al texto del tratado en cuanto que éste alberga, presumiblemente, la manifestación auténtica de la interpretación de las partes. Ahora bien, el punto de arranque de la interpretación consiste en dilucidar el sentido del texto y no en investigar *ab initio* la intención de las partes[187].

Triunfa, de este modo, si bien de una manera conciliadora, la teoría objetiva o

[186] En esta dirección, entre otros: GONZÁLEZ CAMPOS, J.D., SÁNCHEZ RODRÍGUEZ, L.I. y ANDRÉS SÁENZ DE SANTAMARÍA, Mª. P.: Ob.cit. p.262; También SINCLAIR, cuando se refiere a las aproximaciones objetiva, subjetiva y teleológica (o funcional) en la interpretación de los tratados internacionales. SINCLAIR, I.M.: "The Vienna Convention on the Law of treaties", 2ª edición, Manchester, 1984, p. 115.

[187] PÉREZ VERA, E.: Ob.cit. p.84. La CDI adopta este criterio procedente tanto de los trabajos del Instituto de Derecho Internacional como de la jurisprudencia del TIJ.

textual en sede hermenéutica, por la que de forma indiscutible se decanta la Convención de Viena. Desde nuestro punto de vista, es ésta una solución acertada, pues, tal y como ya reseñara HUBER en 1951, el texto de un tratado desde el momento en que las partes están de acuerdo sobre su alcance, tiene una existencia independiente de la voluntad de aquéllas. En otros términos, si el respeto de la palabra dada con ocasión de un tratado, firmado y ratificado, no es sagrado, si las partes pueden invocar con facilidad (y a su conveniencia) su pretendida voluntad real, una de las ventajas esenciales del derecho escrito convencional, plasmada en el principio *pacta sunt servanda*, desaparece[188].

Íntimamente conectado con esta idea aparece el principio de buena fe, como parámetro cardinal cuya presencia resulta imprescindible a lo largo de toda la vida del tratado[189] pero, con mayor intensidad aún, si cabe, en el momento de la interpretación y ejecución de lo convenido. No en balde de la letra del artículo 26 de la Convención de Viena -ya expuesta- se desprende que la buena fe es un presupuesto inherente al principio *pacta sunt servanda*, que se proyecta necesariamente en el momento de interpretación del tratado[190].

En principio, la esencia del método hermenéutico a partir del texto radica en concebir los términos empleados en la redacción del mismo en su sentido ordinario y normal, precisando el artículo 31.1º que tal sentido ha de buscarse, no en abstracto, sino

[188] Annuaire de l'Institute de Droit International, 1952, vol.44-I, p.199.

[189] En este sentido, DUEZ ha venido a enunciar cuatro directrices que, derivadas de la buena fe, dominan la interpretación de los tratados internacionales. DUEZ, P.: Ob.cit. pp.434 y 435.

[190] En la práctica convencional, este principio -cuyo origen se remonta a la claúsula romana *ex fide bona*- excluye que las partes puedan beneficiarse indebidamente de las expresiones ambiguas o posibles errores de que pueda adolecer el texto del tratado. CUCUZZA, O. y CAPOLUPO, S.: Ob.cit. p.10382; Básico en el Derecho Internacional y, en particular, en el Derecho de los Tratados, se encuentra recogido en el artículo 2.2º de la Carta de la ONU y en la 'Declaración de principios inherentes a las relaciones de amistad y a la cooperación entre Estados' preparada por la ONU. En palabras de CARRILLO, la buena fe "representa algo más que una máxima de buen sentido, pues, hay un nivel de evidencia que los Estados no pueden sobrepasar sin faltar al principio de la buena fe (...). En suma, el principio de la buena sólo puede ser excluido del Derecho Internacional al costoso precio de destruir a este último como ordenamiento jurídico". CARRILLO SALCEDO, J.A.: "Curso de Derecho Internacional Público", Tecnos Madrid, 1991, p.200.

en el contexto en que aquéllos se emplean y, aún más, en el contexto del tratado como un todo, es decir, a la luz de su objeto y fin. Este principio tradicional, con vigencia en la comunidad internacional desde la época de los precursores GROCIO, PUFFENDORF y VATTEL y avalado por una copiosa jurisprudencia, comporta una búsqueda que requiere ir más allá del simple examen gramatical de las palabras utilizadas.

Complemento indispensable de esta regla es lo dispuesto en el apartado 4 de este mismo precepto[191] al indicar que se otorgará un sentido especial al término de que se trate cuando se acredite que tal fue la intención de las partes. Sin duda, el sentido peculiar podrá normalmente deducirse del contexto en que el vocablo se inserta, si bien debe advertirse que el Convenio hace recaer la carga de la prueba sobre la parte que invoca el significado no ordinario. Un análisis más detenido del artículo 31.4º de la Convención de Viena será acometido con posterioridad.

Ciñéndonos a los convenios de doble imposición, es conveniente hacer hincapié, tal y como se subrayó con ocasión del Asunto *Crown Forest Industries Ltd. vs The Queen*[192], que los tratados de doble imposición constituyen el resultado del trabajo de expertos en Derecho Internacional Tributario, como también lo son las disposiciones del Convenio Modelo de la OCDE a cuya imagen y semejanza aquéllos se redactan. En consecuencia, resulta razonable asumir que quienes negocian un convenio de doble imposición saben perfectamente lo que están haciendo, en el sentido de que, significan lo que quieren decir y dicen lo que quieren significar. O lo que es igual, la supremacía otorgada al texto del tratado encuentra su razón de ser en la evidencia de que, previamente a su firma y entrada en vigor, los convenios de doble imposición son cuidadosamente repasados, habiendo sido elaborados por personas especialistas en la materia, absolutamente competentes e idóneas para expresar su significado y elegir los términos aptos a fin de transmitir éste.

[191] DE LA GUARDIA, E. y DELPECH, M.: Ob.cit. p.315.

[192] Crown Forest Industries Ltd. Vs The Queen 92 DTC 6350, 6309 per Muldoon, J.

Por último, de la lectura del artículo 31.1º de la Convención de Viena y, en particular, de la expresión "conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado" se tiene la impresión, como ha puesto de relieve AVERY JONES, de que el precepto exige encontrar el sentido normal universal del término, de forma tal que el tratado signifique lo mismo para los Estados que son parte en él[193]. Ciñéndonos a la materia tributaria, observamos que esta última pretensión resulta prácticamente imposible de alcanzar, máxime si se tiene en cuenta la diversidad y complejidad predicables de los ordenamientos tributarios actuales así como su constante modificación. Siendo extensible, asimismo, esta argumentación al sentido especial de los términos -contemplado en el artículo 31.4º- el citado autor entiende así justificada la existencia del artículo 3(2) del Convenio Modelo de la OCDE para evitar la doble imposición internacional[194], cuya inclusión y mantenimiento ha generado una de las más vivas polémicas doctrinales en esta materia.

a''. Existencia o no de jerarquía entre los métodos exegéticos.

Que la sumisión al texto constituye el núcleo de la labor hermenéutica se justifica, esencialmente, por un doble orden de razones. De un lado, el texto del tratado es la única y más clara expresión de la voluntad común de las partes y, de otro lado, su primacía puede igualmente ser explicada por la misma estructura del ordenamiento internacional, basado en el principio del consentimiento y no en el de autoridad. En efecto, si una mayor facultad se concede al juez en los sistemas nacionales en orden a la interpretación de las normas (interpretación funcional o teleológica), ello encuentra su fundamento en el carácter jerarquizado de los órganos judiciales y, en última instancia, en el poder de control del legislador frente a interpretaciones que sobrepasen el texto de

[193] En este sentido VOGEL y PROKISCH, al destacar que la terminología que utilizan los convenios de doble imposición, dada su naturaleza y fondo, tiene un carácter más general que el de las legislaciones fiscales internas, debiendo abarcar múltiples significados posibles y matices de sentido. De ello se colige, en opinión de estos autores, la necesidad de recurrir a otros criterios de interpretación a fin de obtener el significado buscado en cada caso. VOGEL, K. y PROKISCH, R.: Informe General. Ob.cit. Versión española. p.138.

[194] AVERY JONES, J.F.: "The interpretation of tax treaties (...)". Ob.cit. pp. 15 y 16.

las normas[195]. En cambio, ninguno de estos elementos se halla presente en el orden internacional, que descansa en la voluntad concertada de los Estados, expresada en el texto del acuerdo.

Ahora bien, el carácter prevalente que la interpretación textual ostenta en el Derecho Internacional contemporáneo, así como el énfasis que la Convención de Viena pone sobre el texto del tratado no conllevan, necesariamente, la existencia de una jerarquía propiamente dicha entre los distintos elementos hermenéuticos que el artículo 31.1º alberga. En esta dirección se manifiestan los autores[196], al resaltar la ausencia de cualquier pretendido orden de prelación entre aquéllos y abogar, mayoritariamente, por su aplicación de manera indistinta. La tesis que sostiene el principio de la paridad entre los cánones hermenéuticos resulta, a nuestro juicio, la más adecuada, sobre todo cuando se aprecian las consideraciones efectuadas por la CDI cuando señaló de forma literal que "naturalmente, los elementos de interpretación han de disponerse en algún orden. Pero fueron consideraciones de lógica y no ninguna jerarquía obligatoria, las que han llevado a la Comisión a la ordenación propuesta en el artículo"[197]. Queda descartado, consiguientemente, cualquier enfoque del problema en este sentido, no existiendo preferencia alguna entre los criterios exegéticos que pueden cobrar, según el caso y las circunstancias concurrentes, una importancia inusitada que ha de reconocer el intérprete.

b''. El objeto y fin del tratado. La máxima *ut res magis valeat quam pereat.*

Como acabamos de analizar, el último inciso del artículo 31.1º de la Convención

[195] GONZÁLEZ CAMPOS, J.D., SÁNCHEZ RODRÍGUEZ, L.I. y ANDRÉS SÁENZ DE SANTAMARÍA, Mª. P.: Ob.cit. p.263.

[196] BORRÁS RODRÍGUEZ , A.: Ob.cit. p.66; ACOSTA ESTÉVEZ, J.B. y ESPALIAT LARSON, A.: Ob.cit. p.86; PÉREZ VERA, E.: Ob.cit. p.82; PIJL, H.: Ob.cit. p.540; FERNÁNDEZ DE CASADEVANTE ROMANÍ, C.: Ob.cit. p.83; GERMER, P.: Ob.cit. p.415; VOGEL, K. y PROKISCH, R.: Informe General. Ob.cit. p.52; En contra: KRISHNA, V.: Ob.cit. p.9; STARKE, J.G.: "Introduction to International Law", London, 1989, pp.478 y 479, al defender que el método gramatical posee un carácter dominante, que únicamente permite tener en cuenta la influencia del contexto y del objeto y fin del tratado en caso de duda.

[197] Doc. A/6309/Rev.1, p.53.

de Viena obliga a tener presente el objeto y fin del tratado en orden a la interpretación de sus disposiciones. Encuentra acomodo de esta forma, entre los principios rectores de la actividad hermenéutica, la interpretación teleológica.

En opinión de REMIRO BROTONS, "objeto y fin componen un criterio de interpretación en el que el primer elemento -el objeto- desempeña el papel del realismo y de la moderación y el segundo -el fin- el papel del idealismo y del progreso"[198]. Ciertamente, la inclusión del objeto y fin del tratado supone una técnica de interpretación dinámica y activista[199] que, desde nuestro punto de vista, entraña un carácter positivo sin necesidad de llegar al extremo de una decidida inclinación hacia la perspectiva finalista. A este respecto se ha venido a subrayar que una claúsula, incluso razonablemente clara, no puede ser interpretada de manera literal, si tal modo de actuar nos conduce a un resultado contrario al propósito del tratado. En este sentido, las metas hacia las que se dirige el acuerdo pueden deducirse sin dificultad del propio título del mismo[200] y/o de lo dispuesto en su preámbulo. Se desvirtúa así, en consecuencia, cualquier aparente jerarquización entre los elementos enunciados demostrándose, antes al contrario, que la importancia primordial conferida al texto del convenio no pretende excluir las posibles aportaciones positivas de otros medios de interpretación. En otras palabras, el resultado interpretativo final alcanzado ha de apoyarse en el texto del tratado, comprendido a la luz del contexto y del objeto y fin perseguido por aquél que, en suma, viene a consolidar objetivamente el principio de la autonomía de la voluntad de las partes contratantes[201].

Huelga decir, a este respecto, que el objeto y fin del tratado se erige en premisa fundamental ya sea en la interpretación del acuerdo en su conjunto ya en la

[198] REMIRO BROTONS, A.: Ob.cit. p.313.

[199] CARREAU, D.: "Droit International Public", 3ª edición, A. Pedone, Paris, 1991, p.142.

[200] A los efectos que nos interesan, por ejemplo: 'Convenio entre (...) para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio'.

[201] DÍEZ DE VELASCO, M.: Ob.cit. p.172.

interpretación de cualquiera de sus claúsulas separadamente[202]. Esta última consideración no debe confundirse, sin embargo, con el dato de que la toma en consideración se refiere al objeto y fin del conjunto del tratado y no al objetivo de sus distintas estipulaciones[203].

En otro orden de ideas, conviene destacar igualmente que el denominado principio del efecto útil[204], expresado asimismo por la máxima latina *ut res magis valeat quam pereat*, ha constituido tradicionalmente un importante criterio hermanéutico en sede convencional. De acuerdo con este principio, en los supuestos en que sea posible más de una interpretación, el tratado debe interpretarse de modo tal que el sentido que pretende conseguir resulte efectivamente alcanzado -en nuestro caso, evitar o paliar la doble imposición internacional-. A pesar de que esta máxima no se articula en la Convención de Viena de forma separada -tal y como sucedía en el Proyecto de 1964[205]-, ha de entenderse que queda recogida de manera implícita en las exigencias de buena fe

[202] DE LA GUARDIA, E. y DELPECH, M.: Ob.cit. p.316.

[203] VOGEL, K. y PROKISCH, R.: Informe General. Ob.cit. Versión española. p.142.

[204] Véase, sobre el mismo: BARIATTI, S.: Ob.cit. pp.217 y 218; DEGAN, V.D.: Ob.cit. pp.102 a 106; LAUTERPACHT, H.: "Restrictive interpretation and the principle of effectiveness in the interpretation of treaties", en The Brithish Year Book of International Law vol.26, 1949, pp.67 a 75. Resalta este autor cómo tal principio aparece en la jurisprudencia nacional e internacional adoptando distintas formas. El TS de EEUU, por ejemplo, se ha referido a él como 'interpretación literal' -si bien, a nuestro juicio, no presenta necesariamente esta naturaleza-, mientras que en la jurisprudencia británica, sobre todo en el ámbito del Derecho municipal, el principio goza de tan amplia aceptación que es incluso descrito e invocado como principio general del Derecho.

[205] La Sección 3ª del Proyecto de la CDI de 1964 se estructuraba en los artículos siguientes: artículo 70: Reglas generales, artículo 71: Aplicación de las reglas generales, artículo 72: Interpretación de los términos del tratado en función del efecto útil, artículo 73: Efecto de una regla consuetudinaria o de un acuerdo posterior sobre la interpretación de un tratado, artículo 74: Tratados redactados en varias lenguas y artículo 75: Interpretación de los tratados con más de un texto o versión; A medida que los trabajos de la CDI fueron desarrollándose, aquél esquema inicial quedó sintetizado en los tres artículos de la Sección 3ª del Proyecto de 1966: el artículo 27 (actual artículo 31): Regla general de interpretación, artículo 28 (actual artículo 32): Medios suplementarios de interpretación y artículo 29 (artículo 33, en la actualidad): Interpretación de los tratados en dos o más lenguas, que finalmente se denominó Interpretación de los tratados autenticados en dos o más idiomas. Así las cosas, la expresa mención del principio del efecto útil queda refundida en la formulación de la regla general, acentuándose de este modo la unidad del proceso de interpretación. Su desaparición del texto definitivo del Convenio no implica, sin embargo, su eliminación sino que, como ya se dejó sentado, su esencia está presente en la doctrina de la buena fe y en la consideración del objeto y fin del tratado, lo que justifica que se le prive de un lugar especial o privilegiado.

y de atención al objeto y fin del tratado que el artículo 31.1º establece[206]. En cualquier caso, debe hacerse notar que el principio del efecto útil continúa siendo utilizado tanto en la literatura jurídica[207] como en los razonamientos en base a los cuales la jurisprudencia internacional fundamenta sus decisiones, realidad ésta de la que se infiere su innegable importancia práctica.

La conveniencia de interpretar el tenor del tratado, siempre que ello sea posible - cuando existan varias interpretaciones alternativas- tratando de dotar del efecto que le es propio a cada una de las palabras y frases empleadas por los Estados partes[208], esto es, el principio de efectividad, no supone sino el corolario del mandato convencional de interpretar el tratado según su objeto y fin[209].

b'. El artículo 31.2º: la delimitación del 'contexto'. El elemento sistemático.

Con el ánimo de guiar al intérprete en su tarea de vislumbrar el significado del texto, la Convención de Viena señala dos grupos de elementos distintos, intrínsecos y extrínsecos al propio tratado, cuyo análisis se impone con vistas a lograr una interpretación idónea.

El apartado 2 del artículo 31 aloja el primer bloque de factores, en el que se

---

[206] Según el apartado 6 de los Comentarios de la Comisión de Derecho Internacional a la Convención de Viena, el motivo de no incluir expresamente la máxima *ut res magis valeat quam pereat* entre las reglas del artículo 31, radica en que la misma debe estimarse incluida en el artículo 27.1 de la citada Convención.

[207] PIJL, H.: Ob.cit. p.541.

[208] El principio del efecto útil o de la interpretación efectiva (*principle of effectiveness* o *principle of effective interpretation*) tiene por objeto escoger, de entre las varias interpretaciones posibles, aquélla que garantice que los términos del tratado despegarán los efectos que les son propios y que, en ese sentido, fueron los deseados por las partes.

[209] Este principio fue aplicado en materia tributaria, siguiendo a HACCIUS, en el Asunto CIR vs United Dominions Trust Ltd. 1 NZTZ 61028. 61031 per McCarthy P. 61042 per Richmond J. HACCIUS, CH.: "Tax treaties rule, ok?". Ob.cit. p.257.

reúnen el propio texto del tratado, incluidos su preámbulo y anexos, y el resto de elementos que conforman el contexto del mismo, a saber: de una lado, los acuerdos que se refieran al tratado y que hayan sido adoptados entre los Estados partes con motivo de la celebración de aquél y, de otro lado, todo instrumento formulado por una o más partes con ocasión de la suscripción del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado[210]. La preocupación de la CDI por precisar rigurosamente los términos en que debe entenderse el contexto de un tratado resulta llamativa y así se ha puesto de relieve por parte de los autores, destacándose el modo restringido en que la citada norma acota la expresión contexto[211] a efectos hermenéuticos.

Descendiendo a su examen conviene matizar que, la inclusión del preámbulo y de los anexos[212] de un tratado en su contexto constituye una práctica generalmente admitida en el Derecho Internacional. Así lo viene a confirmar PÉREZ VERA, indicando que "las delegaciones lo aceptaron en la Conferencia de Viena como Derecho establecido y la jurisprudencia ofrece numerosos ejemplos de ambos supuestos"[213]. El

[210] El tenor literal del artículo 31.2º señala que: "Para los efectos de la interpretación de un tratado, el contexto comprenderá, además del texto, incluidos su preámbulo y anexos: a) todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado; b) todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado."

[211] Ya con anterioridad a la codificación de la CDI el Tribunal Permanente de Justicia Internacional (en lo sucesivo, TPJI) manifestó que el contexto tenía un límite, en la medida en que su utilización no podía conducir a resultados absurdos o no razonables. Asunto del Servicio postal polaco del puerto de Dantzig, Corte Permanente de Justicia Internacional (CPJI, en adelante) Serie B, nº11, p.39.

[212] Al estar sujetos a firma, ratificación o a cualquier otra forma en que se manifieste el consentimiento a estar obligado, los anexos forman parte del tratado, sin perjuicio de que el papel que puedan desempeñar en la interpretación se circunscriba a las dudas u oscuridades relativas a aquellas partes del tratado con las que los anexos estén relacionados. ACOSTA ESTÉVEZ, J.B. y ESPALIAT LARSON, A.: Ob.cit. p.95;

[213] PÉREZ VERA, E.: Ob.cit. p.93, donde significa igualmente que el preámbulo ha sido frecuentemente invocado para la determinación del objeto y fin de un tratado y, los documentos anexos a un texto principal son normalmente considerados como prueba evidente de cuál era la intención de las partes, en lo que a las modalidades de ejecución del acuerdo concierne. En el ámbito de los convenios de doble imposición, quedarían sin duda comprendidos en esta categoría los 'protocolos' que frecuentemente acompañan al texto mismo del acuerdo y de los que, en opinión de VOGEL, es predicable idéntica fuerza vinculante. VOGEL, K.: "Double Taxation Conventions", tercera edición, Kluwer Law International, The Netherlands, 1997, p.32.

preámbulo[214] es parte integrante del tratado y, a menudo, enuncia su objeto y fin[215], conteniendo en ocasiones, asimismo, reglas esenciales que determinan la posición del convenio en el marco del ordenamiento internacional[216]. Mayores problemas suscitan los otros documentos relacionados con el tratado y que se integran, asimismo, en su contexto si bien, en nuestra opinión, tanto los acuerdos concluidos al hilo del mismo como las manifestaciones unilaterales aceptadas por los demás Estados contratantes pueden acogerse como parte del mismo bien por encontrarnos, en el primer caso, ante uno de los elementos en que la voluntad común de los negociadores quedó plasmada bien, en el segundo supuesto, porque el requisito de la admisión por las otras partes[217] le imprime el carácter contractual y auténtico requerido.

En este sentido, puede resultar de gran utilidad para el intérprete el hecho de que el tratado contenga definiciones, terminología, expresiones utilizadas, etc., que vengan a modelar el lenguaje empleado, posibilitando con ello reflejar mejor la intención común de las partes. Sin duda, tales fórmulas hacen más preciso el tratado y contribuyen así a la seguridad de las relaciones convencionales, evitando probables conflictos de interpretación. La diferencia fundamental entre los documentos referidos en los incisos a) y b) del párrafo 2, estriba en que mientras los primeros presentan una alcance más general, englobando toda clase de acuerdos relativos al tratado, celebrados entre todas las partes, la letra b alude, por el contrario, a los actos jurídicos internacionales de

[214] Un estudio acabado de la materia puede encontrarse en: CORRIENTE CÓRDOBA, J.A.: "Valoración jurídica de los preámbulos de los tratados internacionales", EUNSA, Pamplona, 1973.

[215] En palabras de FITZMAURICE, "aunque los objetivos del tratado puedan deducirse del tenor de sus claúsulas comprendidas como un todo, el preámbulo es el lugar natural donde encarnar y en el que buscar la enunciación implícita o explícita del objeto y fin del tratado. Expresado aquí este último, gobierna ya en adelante el conjunto del tratado". FITZMAURICE, G.: "The Law and Procedure of the International Court of Justice, 1951-4: treaty interpretation and other treaty points", en The British Year Book of International Law nº33, 1957, p.229.

[216] Buen ejemplo de ello es el último párrafo del Preámbulo de la Convención de Viena, al disponer que las normas de Derecho Internacional consuetudinario continuarán rigiendo las cuestiones no reguladas en la Convención.

[217] SAPIENZA, R.: Ob.cit. p.625, al enfatizar este presupuesto en ausencia del cual, la simple declaración interpretativa unilateral carece de efectos.

carácter unilateral cuya eficacia se condiciona a que obtengan la aceptación de los demás Estados partes en el tratado[218].

Ahora bien, la afirmación de que ambas clases de documentos forman parte del contexto no significa que, indefectiblemente, se integren en el tratado mismo. Tal incorporación sólo operará, lógicamente, cuando pueda establecerse que ése es el deseo de los Estados contratantes y no, por descontado, en caso contrario. La finalidad perseguida por la CDI al articular de esta forma el artículo 31.2º de la Convención de Viena, es la de que estas categorías de documentos no se consideren como una simple prueba a la que se puede acudir para resolver una ambigüedad u oscuridad sino, más aún, como parte del contexto al que se puede recurrir en orden a interpretar el sentido corriente de los términos del tratado[219].

c'. El artículo 31.3º: elementos a tener en cuenta junto al contexto.

Paralelamente al contexto, habrá de tomarse en consideración según establece el artículo 31.3º de la Convención de Viena[220], todo acuerdo posterior entre las partes que verse sobre la interpretación del tratado o sobre la aplicación de sus disposiciones, toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado y toda norma pertinente de Derecho

[218] En opinión de VOGEL y PROKISCH, ciñéndonos al sector de los convenios de doble imposición, tales elementos unilaterales -como los motivos de formulación o aceptación de una claúsula determinada- no se hallan indicados por escrito ni publicados. Una excepción a esta regla general es la constituida por los EEUU, donde la conclusión de cualquier tratado está vinculada a la publicación de una historia legislativa exhaustiva, con inclusión de una explicación técnica. En los Países Bajos y Noruega, las notas explicativas se añaden igualmente a los convenios, si bien constituyen declaraciones unilaterales que sólo se integran en el contexto si la otra parte contratante está de acuerdo, tal y como acaeció, por ejemplo, en el Convenio de doble imposición entre Estados Unidos de América y Canadá de 1980. VOGEL, K. y PROKISCH, R.: Informe General. Ob.cit. Versión española. p.139.

[219] Informe de la CDI, 1955, par.13.

[220] Este artículo preceptúa que: "Juntamente con el contexto, habrá de tenerse en cuenta: a) todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones; b) toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado; c) toda norma pertinente de Derecho Internacional aplicable en las relaciones entre las partes."

Internacional aplicable en las relaciones entre las partes.

Los denominados elementos extrínsecos de interpretación convencional son susceptibles de ser sistematizados, a su vez, en un doble orden: los acuerdos y prácticas estatales subsiguientes al tratado, de una parte y, de otra, las normas relevantes de Derecho Internacional que sean de aplicación en las relaciones entre los Estados contratantes. Por lo que respecta a los primeros, es evidente el importante valor que a efectos hermenéuticos presentan ambos supuestos. Los acuerdos interpretativos posteriores al tratado provenientes de los Estados no son sino manifestaciones de interpretación auténtica del mismo, constituyendo la práctica ulteriormente seguida por ellos un dato irrefutable o prueba objetiva de la voluntad concorde de las partes en cuanto al sentido del tratado. Algunos estudiosos aluden a esta última con el calificativo de 'interpretación práctica o *quasi* auténtica'. Cabe precisar, en este sentido, que si el acuerdo es previo o coetáneo a la celebración del tratado, se ha de entender que forma parte del mismo[221], ahora bien, en caso de ser posterior en el tiempo se incardina en el apartado que nos ocupa atribuyéndosele la eficacia propia de la interpretación auténtica.

CASANOVAS LA ROSA ha venido a clarificar la distinción, frecuentemente ignorada, entre los casos de modificación -en sentido estricto- de los tratados por la práctica posterior de las partes y los supuestos de interpretación de los mismos por la conducta posterior de los Estados contratantes, que califica de figuras afines. Mientras la interpretación ha de ser única y la conducta posterior de las partes ha de gozar de generalidad para que pueda suministrar un criterio de interpretación, la modificación (de un tratado multilateral, que es el caso que él contempla) a través de la práctica posterior seguida por alguna de las partes es, en principio, posible, sin que de ella deriven nuevas obligaciones y derechos para los demás[222].

---

[221] Así se estipuló de forma explícita en la 74ª sesión de la Comisión plenaria. Doc.A/CONF.39/11, p.486, rechazándose, en consecuencia, la propuesta de la delegación australiana de suprimir el término 'ulterior' que califica a la palabra 'acuerdo'.

[222] CASANOVAS LA ROSA, O.: "La modificación de los acuerdos internacionales por la práctica posterior", en: VVAA: 'Estudios de Derecho Internacional', en homenaje a D. Antonio de Luna, Instituto F. de Vitoria, Madrid, 1969, p.183; Altamente interesante resulta también el trabajo de: COT, J.P.: "La

Finalmente, en cuanto a la referencia a "toda norma de Derecho Internacional aplicable entre las partes", estimamos junto a EDWARDES-KER que ésta reúne, al mismo tiempo, carácter evidente y falta de claridad, en la medida en que si bien resulta obvio que en el plano del Derecho Internacional deben tenerse en cuenta las normas relevantes en este ámbito, el artículo no precisa, sin embargo, cuáles sean éstas[223]. En principio, las mismas podrían consistir en otro tratado, o en una regla consuetudinaria, o materializarse en una sentencia que vincule a ambas partes (es decir, una regla común), etc., y cuyo contenido incida sobre el tratado en cuestión. Siguiendo a FERNÁNDEZ DE CASADEVANTE, conviene hacer notar la supresión operada por la CDI en su proyecto de artículos en relación con el elemento temporal, lo que ha propiciado una jurisprudencia internacional no constante, pues, si bien unas veces los tribunales interpretan recurriendo al Derecho Internacional vigente en la época en que se concluyó el tratado, en otras ocasiones, en cambio, se suscita el problema de interpretar términos que han experimentado una evolución pareja a la del propio ordenamiento internacional, procediéndose a aplicar las normas del Derecho Internacional en vigor actualmente.

A nuestro modo de ver, el que la Comisión -que en principio se había decantado por la primera alternativa- eliminara toda alusión al tema al comprobar que, de otra manera, se podían generar controversias entre el Derecho convencional y el Derecho consuetudinario, abre sin duda la posibilidad de interpretar el tratado a la luz de normas de Derecho internacional perfeccionadas con posterioridad a su conclusión. El acierto de esta solución se aprecia aún más si cabe, al advertir que una interpretación estática del Derecho conduce en la mayoría de los casos a soluciones erróneas mientras que, el riesgo que pueda acompañar a la interpretación dinámica se atemperará con el principio de buena fe que debe presidir todo proceso hermenéutico.

---

conduite subséquente des parties à un traité", en Revue Générale de Droit Internationale Public, vol.XXXVII, 1966, pp. 632-666.

[223] EDWARDES-KER, M.: "Tax Treaty Interpretation", The International Tax Treaties Service, In-Depth Publishing, Dublin, Loose-leaf edition, 1994, p.4 (Part II, Chapter 4).

Con independencia de lo que se acaba de exponer, resulta indiscutible que con su previsión en la letra c del artículo 31.3º de la Convención de Viena, no se pretende sino adicionar una nueva presunción destinada a facilitar el establecimiento de la voluntad de las partes, en concreto, la presunción de que los Estados contratantes no han querido concluir un convenio contrario al Derecho Internacional[224].

d'. El artículo 31.4º: el sentido especial de los términos convencionales.

Con la afirmación de que "se dará a un término un sentido especial si consta que tal fue la intención de las partes", el apartado 4 cierra la regla general de interpretación contenida en el artículo 31 de la Convención de Viena y contrapone el sentido ordinario frente al sentido especial o técnico de los términos utilizados en el tratado.

Es posible colegir, en consecuencia, que pese a la preeminencia atribuida al sentido corriente de las palabras como regla general, en el supuesto de acreditarse el consentimiento de las partes de conferir a las mismas un sentido especial o no usual, se otorgará preferencia a dicha voluntad. Al hilo del tratamiento que HUMMER ha dispensado a la presente dicotomía, cabe apreciar la existencia de dos posturas en la doctrina. De acuerdo con la primera, el significado especial debe ser considerado como esencialmente divergente del ordinario, entendiendo este último en la forma en que se emplean normalmente tales términos en el lenguaje ordinario, mientras que, a juicio de la segunda posición, el sentido corriente se convertiría en un sentido especial al seleccionarlo para un fin determinado, es decir, para ser utilizado en el lenguaje de un

[224] En conexión con el apartado 3, letra c, del precepto que analizamos, se sugirió por la delegación alemana la introducción de un apartado d), que consagrara la toma en consideración, en la interpretación del tratado, de toda obligación internacional pertinente de una o varias de las partes en el tratado. En su opinión, no había razón para limitar el alcance de la referencia al Derecho Internacional a las solas reglas generales sino que, avanzando un paso más, estimaba necesario realizar la interpretación de los tratados de tal forma que los resultados obtenidos no generaran conflicto alguno con anteriores tratados, suscritos con terceros Estados. Ciertamente, su carácter material no era discutible, sin embargo, se descartó su inclusión ante el temor de que su previsión pudiera propiciar la intervención de terceros Estados en la interpretación, de por sí compleja, de un tratado. PÉREZ VERA, E.: Ob.cit. pp.100 y 101.

determinado tratado[225].

A nuestro modo de ver, resulta más acertada -tal y como pone de relieve el citado autor- la solución de concebir el significado especial, no como un sentido normal escogido para servir fines especiales sino más bien, como un significado específico conscientemente acordado por ambas partes y que debe señalarse expresamente con vistas a informar al intérprete de la no aplicación del sentido natural de la expresión de que se trate[226]. Por último, como ya se indicó con anterioridad, no se discute hoy que es en la parte contratante que invoca el sentido especial o excepcional, sobre la que recae la carga de probar la validez y realidad de su alegación, habiéndolo reconocido así la CDI[227] en su momento e incluso, con carácter previo, el TIPJ[228].

c. Medios de interpretación complementarios: el artículo 32.

De conformidad con el artículo 32 de la Convención de Viena, "se podrá acudir a medios de interpretación complementarios, en particular a los trabajos preparatorios del tratado y a las circunstancias de su celebración, para confirmar el sentido resultante de la aplicación del artículo 31, o para determinar el sentido cuando la interpretación dada de conformidad con el artículo 31: a) deje ambiguo u oscuro el sentido; o b) conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable".

[225] HUMMER, W.: "Problemas jurídico-lingüísticos de la dicotomía entre el sentido 'ordinario' y el 'especial' de conceptos convencionales según la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratdos de 1969", en Revista Española de Derecho Internacional nº1-3, 1975, p.108.

[226] HUMMER, W.: Ob.cit. p.109. Concluye de esta forma, el mencionado autor, que la disposición del artículo 31.4º de la Convención de Viena -la más importanmte desde el punto de vista semántico- "refleja la misma concepción que el 'New Haven Approach' de la Escuela de Yale, cuya meta es la de cristalizar el consenso respecto de las expectativas comunes y los 'special meanings' de los conceptos usados y pretendidos por las partes contratantes (...)."

[227] Year Book of the International Law Commission, 1966-II, p.222.

[228] "Si una de las partes alega que debe atribuírsele -a un término- un sentido inusitado o excepcional, corresponde a esa parte demostrar la validez de su afirmación", Asunto del Estatuto Jurídico de Groenlandia oriental, CPJI Serie A/B nº53, p.49 En la misma dirección, la opinión consultiva del TIJ en el Asunto del Sahara Occidental (CIJ, Recueil 1975, pp.38 y ss).

La ubicación de este recurso a elementos suplementarios en un precepto diferente al que consagra la regla general de interpretación refleja claramente una distinta naturaleza lógica, al concebirse aquéllos como medios subsidiarios en la actividad hermenéutica. Este carácter auxiliar -que no residual- deducido del propio título del artículo y unánimemente reconocido por la doctrina y la jurisprudencia, no empaña, sin embargo, la unidad predicable del proceso interpretativo. Esto es, lejos de hallarnos ante dos procesos exegéticos autónomos, se impone una acción única y conjunta de interpretación del tratado.

Tienen la consideración de medios complementarios, a este respecto, los trabajos preparatorios y las circunstancias de celebración del tratado, si bien cabe advertir que la enumeración no presenta carácter taxativo, dejando entrever la expresión 'en particular' que es posible[229] acudir a cualesquiera otras medidas de interpretación que, atendidas las circunstancias del caso concreto, se estimen convenientes. Es precisamente en este punto donde podrían encontrar acomodo determinadas máximas interpretativas (cuyo comentario ocupará la última parte de este Capítulo), no recogidas de forma explícita en la Convención de Viena y que, a pesar de su utilización ocasional en la práctica internacional, no gozan de un *status* consolidado como normas generales de interpretación.

Ahondando en el tenor literal del artículo, se observa que la utilización de tales medios suplementarios queda condicionada bien a corroborar el sentido resultante de la aplicación del artículo 31, bien a determinar el sentido cuando la interpretación conforme a este último precepto sea ambigua u oscura o conduzca a un resultado absurdo o irrazonable. En otras palabras, si los términos del tratado, cuando se les atribuye su significación natural y ordinaria permiten alcanzar una interpretación

[229] La redacción en plural del título que encabeza el artículo 32 (Medios de interpretación complementarios), así como la frase con la que éste comienza ("Se podrá acudir a medios de interpretación complementarios ...") vienen a confirmar que la Convención de Viena deja abierta la puerta a la toma en consideración de otros elementos a efectos interpretativos. PÉREZ VERA, E.: Ob.cit. p.108.

razonable y admisible del acuerdo, el examen debe finalizar ahí, pero si, por el contrario, operando de este modo las palabras son equívocas o conducen a resultados ambiguos o ilógicos, el intérprete se halla autorizado para buscar, a través de los medios de interpretación que nos ocupan, lo que verdaderamente los Estados contratantes pretendían cuando se sirvieron de aquellas palabras. La confirmación del sentido obtenido a resultas de la aplicación del artículo 31 legitima, asimismo, el empleo de los medios exegéticos del artículo 32.

Por lo que concierne a los trabajos preparatorios[230], la ausencia de definición explícita[231] de los mismos en la Convención de Viena impone el manejo de un concepto doctrinal que, aunando las diversas opiniones de los autores, entendería como tales todos aquellos materiales[232] de carácter extrínseco al texto del tratado cuya influencia haya sido decisiva en la redacción final de éste y que, por consiguiente, pueden contribuir a determinar los objetivos y propósitos que las partes quisieron plasmar en el tratado[233]. Es decir, forman parte de los trabajos preparatorios desde los diversos proyectos que constituyeron el gérmen de la claúsula en cuestión, pasando por las intervenciones orales y/o escritas de los intervinientes en su discusión etc., hasta la aceptación o rechazo de las posibles enmiendas planteadas... Cualquiera de estos

[230] Altamente interesante resulta, pese a su antigüedad y carácter previo a la Convención de Viena, el riguroso trabajo de: LAUTERPACHT, H.: "Some observations on preparatory work in the interpretation of treaties", en Harvard Law Review vol.XLVIII, nº4, 1935, pp.549 a 591.

[231] El apartado 20 de los Comentarios de la Comisión de Derecho Internacional a la Convención de Viena dispone literalmente lo siguiente: "The Commission did not think that anything would be gained by trying to define travaux préparatoires; indeed, to do so might only lead to the possible exclusion of relevant evidence". De ello se deduce, en opinión de EDWARDES-KER -a la que nos adscribimos-, la necesidad de interpretar en sentido amplio aquella referencia. EDWARDES-KER, M.: Ob.cit. p.7. (Part II, Chapter 4).

[232] Como afirma FERNÁNDEZ DE CASADEVANTE ROMANÍ, se integran en éstos "los documentos que figuran en la correspondencia diplomática, en las actas oficiales y en los anejos de las Conferencias y órganos en los que se ha desarrollado la negociación". FERNÁNDEZ DE CASADEVANTE ROMANÍ, C.: Ob.cit. p.95.

[233] En relación con el *iter* seguido para la adopción del tenor literal del artículo 32, enmiendas presentadas y demás cuestiones debatidas, véase: PÉREZ VERA, E.: Ob.cit. pp.101 a 108.

elementos puede resultar de utilidad[234] si contribuye a iluminar el sentido del texto convencional. Discrepamos en este punto de la opinión mantenida por REUTER, cuando atribuye a los trabajos preparatorios un carácter controvertido en los casos en que se trata de oponer éstos "a un Estado que no ha participado en ellos y que, en ocasiones, no ha podido tener conocimiento de ellos en el momento de su adhesión"[235]. A nuestro modo de ver, el hecho de no haber intervenido en el *iter* que precedió al nacimiento del tratado no excusa, en modo alguno, la ignorancia del Estado que posteriormente se adhiere, en cuanto a los términos que propiciaron la redacción definitiva en uno u otro sentido.

De otro lado, en cuanto a las circunstancias en las que tuvo lugar la conclusión del tratado, dicha expresión hace referencia al contexto histórico o temporal en el que aquél fue alumbrado, debiendo incluirse en las mismas los acontecimientos que condujeron a las partes a la adopción del convenio. Junto a ellas se encuentran, igualmente, las circunstancias individuales de las partes, las condiciones ideológicas, políticas, económicas y otras que podrían ejercer normalmente una cierta influencia sobre la actitud de los Estados en los diferentes ámbitos de las relaciones internacionales.

En suma, la pretensión de este precepto se sintetiza en la idea rectora de que no debe acudirse a los medios complementarios de interpretación cuando el sentido del tratado es claro, en virtud de los efectos desplegados por el artículo 31 puesto que, invocar una interpretación diferente con apoyo en estos últimos queda absolutamente prohibido *in fine*.

---

[234] En efecto, la práctica internacional recoge abundantes supuestos en este sentido. KRISHNA, V.: Ob.cit. p.14, donde constata la efectiva toma en consideración de los trabajos preparatorios por parte de los Tribunales anglo-canadienses en relación con los tratados internacionales.

[235] REUTER, P.: "Derecho Internacional Público". Ob.cit. p.131.

d. Interpretación de los tratados autenticados en dos o más idiomas: el artículo 33.

En último término, la práctica nos muestra en no pocas ocasiones que la interpretación de tratados autenticados[236] en dos o más idiomas puede originar problemas particulares en esta materia[237] al poseer cada lengua unas características propias, resulta fácilmente comprensible que los Estados negociadores encuentren dificultades a la hora de establecer una perfecta concordancia entre las palabras pertenecientes a idiomas distintos lo que, sin duda, da origen a problemas de interpretación[238].

Así las cosas, el artículo 33 de la Convención de Viena[239] se dirige, justamente, a evitar el surgimiento de posibles conflictos hermenéuticos en el seno particular de este tipo de acuerdos internacionales, al disponer en su apartado primero que "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 dos textos". La única novedad que presenta esta disposición respecto de su antecedente inmediato (artículo 29 del Proyecto de 1966 de la CDI) es la referencia al objeto y fin del tratado que, en su apartado cuarto se agrega -como a continuación examinaremos-, a raíz de sendas enmiendas norteamericano-australianas tendentes a precisar mejor el 'sentido que concilie los textos'.

[236] Resulta útil precisar que la autenticación del texto de un tratado, que se define a su vez en el artículo 10 de la Convención de Viena, es aquel procedimiento por el cual se establece el texto definitivo, certificándose que es el correcto y auténtico y que no sufrirá modificación alguna. En este orden de cosas, la adhesión constituye un acto jurídico distinto a la adopción del tratado que consiste, según el artículo 9 de la Convención de Viena, en el proceso a través del cual se ajusta, desde un punto de vista formal, el texto del tratado.

[237] Un acabado estudio de este tema, si bien cronológicamente anterior a la Convención de Viena, puede encontrarse en: HARDY, J.: "The interpretation of plurilingual treaties by International Courts and Tribunals", en The British Year Book of International Law vol.37, 1961, pp.72 a 155.

[238] Obviamente, en estos supuestos la existencia de más de un texto auténtico introduce un nuevo elemento a tener en cuenta, cual es el de la comparación de los textos en orden a la interpretación del tratado.

[239] Sobre la génesis de este artículo y su eficacia en relación con los convenios de doble imposición, véase: GERMER, P.: Ob.cit. pp.403 a 427.

El principio de igualdad[240] entre los textos auténticos impone la presunción de que "los términos del tratado tienen en cada texto auténtico igual sentido", como expresamente se señala en el apartado 3 del citado precepto[241], dado que, en principio, cada lengua articula de manera fehaciente e igual las estipulaciones del acuerdo entre las partes. Queda zanjada, por consiguiente, la pretensión de algún autor de considerar, en sede de convenios de doble imposición[242], que debía otorgarse preferencia al lenguaje en el que el texto del tratado había sido negociado[243]. Esto es, el *consensus* de las partes presupone un significado acorde de los vocablos en las distintas lenguas. No obstante, en el supuesto de suscitarse divergencias al respecto, no cabe apoyarse arbitrariamente sobre uno de los dos textos sino que, por el contrario, el intérprete deberá actuar según las reglas contenidas en los artículos 31 y 32, ya estudiados, adoptándose "el sentido que mejor concilie esos textos, habida cuenta del objeto y fin del tratado"[244]. De todo ello se extrae que la idea principal no es la de llevar a cabo una interpretación restrictiva sino, antes bien, la de efectuar una interpretación que armonice o concilie el sentido de los términos en los diferentes idiomas[245].

---

[240] También denominado principio de autoridad equivalente de textos auténticos. HUMMER, W.: Ob.cit. p.112.

[241] El artículo 33.3º de la Convención de Viena dispone expresamente que: "Se presumirá que los términos del tratado tienen en cada texto auténtico igual sentido".

[242] El trabajo de REIMER nos permite constatar la efectiva aplicación de los criterios hermenéuticos del artículo 33 por parte de la jurisprudencia en Alemania. REIMER, E.: Ob.cit. p.460.

[243] AVERY JONES, J.F.: Ob.cit. p.102. Un ejemplo práctico de la aplicación del principio de igualdad alojado en el artículo 33.3º puede encontrarse en el Convenio entre Suecia y Reino Unido, analizado por: SUNDGREN, P.: "Interpretation of tax treaties - A case study", en British Tax Review nº9, 1990, p.299.

[244] Tal y como se desprende del tenor literal del artículo 33.4º de la Convención de Viena: "Salvo en el caso en que prevalezca un texto determinado conforme a lo previsto en el párrafo 1, cuando la comparación de los textos auténticos revele una diferencia de sentido que no pueda resolverse con la aplicación de los artículos 31 y 32, se adoptará el sentido que mejor concilie esos textos, habida cuenta del objeto y fin del tratado".

[245] GONZÁLEZ CAMPOS, J.D., SÁNCHEZ RODRÍGUEZ, L.I. y ANDRÉS SÁENZ DE SANTAMARÍA, Mª.P.: Ob.cit. p.267.

Conviene subrayar que la controversia únicamente puede generarse en el caso de tratados autenticados en dos o más idiomas, pues, si sólo existe un texto auténtico, la interpretación se realizará respecto de los términos de éste. En este sentido, la práctica internacional nos muestra numerosos ejemplos en los que las partes acuerdan la elección de un idioma 'neutral'[246], distinto de sus respectivas lenguas y que, al amparo de lo previsto en el artículo 33.2º de la Convención de Viena[247], soslayará cualquier eventual litigio hermenéutico al eregirse en único texto auténtico del tratado. Nótese, empero, que pese a la aparente idoneidad de esta solución, en el caso de tratados multilaterales de ámbito *quasi* universal constituía una labor realmente ardua determinar una lengua distinta a la de los Estados partes en la que el texto del tratado hiciera fe. Éstas y otras consideraciones motivaron la letra del apartado 3 del artículo 33, que acabamos de analizar.

No debe olvidarse, en cualquier caso, el carácter especial de que son acreedoras las reglas enunciadas en este artículo, en atención a la especificidad propia de los tratados plurilingües, como tampoco la trascendental importancia que cobran aquéllas[248] como consecuencia de la cada vez mayor frecuencia con que se concluye esta clase de acuerdos en nuestros días[249]. Por tal razón, debe tenerse siempre presente la directriz de que, desde el punto de vista jurídico, no existe más que un tratado con un único objeto, aun cuando los textos parezcan discrepar.

---

[246] En este sentido, por ejemplo, el Convenio de doble imposición hispano-sueco, de 16 de junio de 1976, autenticado en español, sueco e inglés.

[247] El artículo 33.2º de la Convención de Viena reza como sigue: "Una versión del tratado en idioma distinto de aquél 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."

[248] PÉREZ VERA nos ilustra en este sentido al señalar que, tanto el casuismo como la escasa jurisprudencia habida en esta materia indujeron a la CDI a redactar un artículo basado sobre todo en consideraciones lógicas. PÉREZ VERA, E.: Ob.cit. p.109.

[249] Es de justicia reseñar que el artículo 33 ha merecido, en su conjunto, una crítica favorable por parte de los internacionalistas, al estimar que ofrece una reglamentación bastante completa de los peculiares problemas que genera la interpretación de los tratados plurilingües.

C. OTROS MEDIOS DE INTERPRETACIÓN.

a. Inexistencia de un *numerus clausus*.

Al margen de las directrices hermenéuticas previstas expresamente en la Convención de Viena, la práctica internacional nos muestra otros cauces interpretativos posibles en los que, pese a no contemplarse en la citada Convención, aquélla ha encontrado sólidos apoyos para resolver conflictos de interpretación.

En otras palabras, la enumeración efectuada en los artículos 31 a 33 de la Convención de Viena no reviste un carácter exhaustivo[250] en el sentido de pretender abarcar la totalidad de elementos susceptibles de ser empleados[251] en la interpretación de los textos convencionales sino que, antes al contrario, su intención fue la de condensar las principales técnicas[252] a tener en cuenta en aquella tarea atendiendo, fundamentalmente, a la naturaleza del objeto a interpretar. La utilización de medios adicionales a los comprendidos en la Convención de Viena queda así a la decisión de cada intérprete, según las concretas circunstancias que en el supuesto de que se trate concurran, flexibilizándose de este modo el sistema diseñado por los artículos 31 a 33 de la Convención de Viena[253].

---

[250] BARIATTI, S.: Ob.cit. p.213; PÉREZ VERA, E.: Ob.cit. p.115.

[251] En realidad, como vino a significar la CDI en 1996, "en las decisiones de los Tribunales internacionales pueden encontrarse declaraciones que justifican el uso de casi todos los principios y máximas a que se acude en los ordenamientos jurídicos nacionales para la interpretación de las leyes y de los contratos". Doc. A/6309/Rev.1, p.52.

[252] En este sentido, entre otros, DÍEZ DE VELASCO, al considerar que el ordenamiento internacional no ha desarrollado reglas interpretativas diversas que revistan la madurez necesaria para ser codificadas. DÍEZ DE VELASCO, M.: "Instituciones de Derecho Internacional Público", duodécima edición, Tecnos Madrid, 1999, p.173.

[253] ACOSTA ESTÉVEZ, J.B. y ESPALIAT LARSON, A.: Ob.cit. p.80.

b. Elementos hermenéuticos no contemplados en la Convención de Viena.

Entre los cánones o principios hermenéuticos no recogidos[254] de modo explícito en el catálogo de la Convención de Viena pueden destacarse, sin embargo, en razón al papel determinante que en ocasiones desempeñan en la interpretación de los tratados internacionales los siguientes: la regla de la interpretación restrictiva, el principio de la concordancia de la decisión, el principio de reciprocidad, el principio de actualización o interpretación dinámica, dedicando finalmente nuestra atención a determinar en qué medida cabe la utilización de la analogía y de la equidad en esta sede.

Por lo que respecta a la **interpretación restrictiva**[255] debe resaltarse, ante todo, su llamativa ausencia[256] en el listado de la Convención de Viena, que en ningún momento se inclina por ésta ni expresa ni implícitamente, como se ha preocupado de significar la CDI de manera reiterada. Sin perjuicio de ello, esta regla exegética ha sido frecuentemente empleada en los casos de limitaciones de soberanía en los que, cuando existan dudas, debe interpretarse restrictivamente aquella limitación[257].

---

[254] Omitimos conscientemente toda referencia a otros principios, como por ejemplo el de la *interpretatio contra proferentem* , o a fenómenos como el *estoppel* -derivación de la prohibición del Derecho Romano *de 'venire contra factum propium'*-, por considerar que no siempre se presentan como elementos interpretativos, sirviendo por el contrario a distintos fines de acuerdo con los cuales se estudian en otras ramas jurídicas. No desconocemos, sin embargo, que la teoría del *estoppe*l ha sido admitida en Derecho Tributario por parte de autores tan reconocidos como BÜHLER. BÜHLER, O.: Ob.cit. p.56. Al mismo tiempo, deseamos dejar constancia de la ausencia en la Convención de Viena de cualquier mención acerca del valor que se ha de otorgar a la interpretación de los tratados por los Tribunales internos. Desde nuestro punto de vista, su alcance internacional ha de ser el propio de la interpretación auténtica.

[255] Sobre el principio de interpretación restrictiva de las obligaciones como principio general del Derecho, véase: LAUTERPACHT, H.: "Restrictive interpretation and the principle of effectiveness in the interpretation of treaties". Ob.cit. pp.56 a 67, donde aborda igualmente la aplicación de este principio por los Tribunales internacionales.

[256] A juicio de DÍEZ DE VELASCO, esta ausencia se explica por el hecho de encontrarse esta regla, actualmente, sometida a revisión. DÍEZ DE VELASCO, M.: Ob.cit p.73; PÉREZ VERA, por su parte, cree entrever la razón de tal ausencia en la incertidumbre e incluso peligrosidad de que puede adolecer este criterio en determinados supuestos. Ob.cit. p.116.

[257] Así lo manifestó la CPJI, en relación con un asunto sobre el régimen jurídico-tributario de las zonas francas. CPJI, Asunto de 7 de junio de 1932, Recueil, Serie A/B, fasc. Nº46, p.167.

En contra de la opinión de algún sector doctrinal[258] que estima que en el Derecho Internacional contemporáneo, la noción de soberanía[259] que siempre ha imperado en las relaciones entre Estados está siendo cuestionada, atenuándose de esta forma su carácter absoluto, sin ser el ámbito tributario una excepción a esta tendencia, consideramos junto a BÜHLER, por el contrario, que si bien dicho fenómeno de limitación de la soberanía existe, las instituciones financieras serán lo último que se sacrifique en favor de las ideas supranacionales y ello, fundamentalmente, por dos causas: el hecho de que la Hacienda afecta de modo especial a resortes vitales de los Estados, de lo que se deriva la reticencia de éstos a firmar compromisos al respecto y, además, la evidencia de que, entre las fuentes de ingresos de un Estado, esa sensibilidad frente a las vinculaciones exteriores varía según los casos (es mínima, por ejemplo, en los impuestos aduaneros mientras que los impuestos directos se presentan como cuestión aparte). En síntesis, al concluir convenios de doble imposición los Estados ven presidida su actuación por el deseo de no comprometer a sus Administraciones fiscales más allá de lo que exige el objetivo de evitar o paliar la doble imposición internacional[260].

Abordando ahora el análisis del **principio de la concordancia de la decisión** o de la interpretación común (common interpretation), cabe apreciar que éste se traduce en la adopción de aquella interpretación que sea aceptada por la mayor parte de Estados. Si descendemos al terreno de los convenios de doble imposición ello significa, como han reseñado VOGEL y PROKISCH, "que es juicioso buscar la interpretación que sea aceptable por las dos partes"[261] -tratándose de un acuerdo bilateral- dado que, de un lado, aquéllos tienen como fin repartir equitativamente el poder de imposición entre los

[258] SOPENA GIL, J.: Ob.cit. p.798.

[259] La soberanía ha sido definida por SUR como la imposibilidad de que los Estados puedan ser sometidos al Derecho Internacional sin su consentimiento. SUR, S.: Ob.cit. p.117.

[260] BÜHLER, O.: Ob.cit. pp.174-175 y 180.

[261] VOGEL, K. y PROKISCH, R.: Informe General. Ob.cit. Versión española. p.131.

Estados contratantes y que, de otro lado, lo deseable es que los intérpretes estatales apliquen las disposiciones convencionales de la forma más homogénea y concordante posible.

Con todo, no faltan quienes han pretendido fundamentar -un tanto remotamente, a nuestro juicio- la aplicación de este principio en algunas normas de la Convención de Viena, en particular, en la directriz del artículo 31.1º de interpretar el tratado a la luz de su objeto y fin, lo que deviene imposible sin un amplio consenso entre los Estados contratantes al respecto; en el apartado 3 del mencionado artículo, carente asimismo de sentido en caso de no compartirse una misma visión sobre los supuestos de sus letras a y b y, por último, de la previsión del artículo 33.4º de la Convención de Viena al señalar que, de subsistir duda alguna, debe preferirse el significado que mejor concilie los textos. El hecho de referirse de modo específico a los tratados autenticados en varios idiomas no supone, en opinión de REUTER, obstáculo alguno para extender el mensaje general que subyace en este último precepto a los demás tratados internacionales[262].

Junto a los ya analizados, otro de los criterios hermenéuticos más frecuentemente utilizados en la práctica internacional es el denominado **principio de reciprocidad**, al que nuestra LGT dedica especial atención en su artículo 22 mediante su configuración como fuente del Derecho Tributario español[263]. A los efectos que aquí nos interesan conviene hacer notar que este principio se encuentra ínsito en la mayoría de los convenios de doble imposición, lo que indica su importancia en orden a la interpretación de los mismos.

Por lo que al **principio de actualización** o interpretación dinámica concierne,

[262] REUTER, P.: Ob.cit. pp.462 y 466, donde advierte también la presencia de este principio en el artículo 25(3) del Convenio Modelo de la OCDE, al requerir a las autoridades competentes de los Estados contratantes un esfuerzo con vistas a resolver a través de un procedimiento amistoso (mutual agreement procedure) las controversias interpretativas generadas en los convenios de doble imposición.

[263] Véase sobre el tema: DE CASTRO CAPARROSO, J.: "La reciprocidad internacional como fuente del Derecho Tributario", en: 'XX Semana de Estudios de Derecho Financiero', Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, pp.607 a 639.

entendemos que no sólo constituye una máxima hermenéutica acogida ya por la jurisprudencia de numerosos Tribunales[264] sino que, aún más, entendemos que es ésta la vertiente por la que la propia Convención de Viena toma partido -si bien no de manera expresa, como ya puntualizamos-, bajo la óptica de que los riesgos que pudiera acarrear tal forma de actuar quedan atemperados por el juego de la buena fe en este campo. No obstante, dejamos abierta la cuestión en este momento, pues, al hilo del tenor literal del artículo 3(2) del Convenio Modelo de la OCDE abordaremos de nuevo tal problemática conectada ya, directamente, con los convenios de doble imposición.

No sería posible concluir este apartado sin efectuar un comentario, siquiera breve, a dos importantes instituciones en materia hermenéutica cuales son, de un lado, la analogía y, de otro lado, la equidad.

En relación con la **analogía** en el Derecho Internacional, nos adentramos sin duda en un terreno vidrioso en el que la doctrina se muestra dividida, existiendo variadas opiniones al respecto. Frente a los autores que se inclinan por el uso de la analogía como medio auxiliar de interpretación, pero limitado a los convenios celebrados entre las mismas partes contratantes, la doctrina positivista, en cambio, rechaza el recurso al procedimiento analógico argumentando que en Derecho Internacional no es posible admitir la extensión por analogía de disposiciones, extensión respecto de la cual las partes no han manifestado ni tácita ni expresamente su consentimiento. Siguiendo a AMATUCCI observamos que, en general, la inadmisión de la analogía en el Derecho Internacional responde al fin de evitar una presunta lesión del principio de libertad y de independencia de los Estados. En el seno de los convenios de doble imposición, sin embargo, este expediente sólo puede originar, a su juicio, una "ampliación de la tutela de los intereses de los Estados y de sus miembros *uti singuli* y

[264] Anteriormente, sin embargo, en la jurisprudencia del TIJ primaba el principio de contemporaneidad, en virtud del cual los términos del tratado se han de interpretar atendiendo a su sentido en el momento de conclusión del tratado, salvo en los casos en que constara que las partes tuvieron la intención de utilizar los términos en cuestión con carácter evolutivo. FERNÁNDEZ DE CASADEVANTE ROMANÍ, C.: Ob.cit. pp.225 y 226.

uti civis"[265]. En opinión de DEGAN, a efectos de clarificar un texto oscuro basta recurrir a la comparación entre tratados que tienen idéntico objeto, con independencia de quienes sean las partes contratantes[266].

Abundando en esta cuestión, participamos del razonamiento de BETTI cuando, al tomar como premisa la remisión que el artículo 38.1º, letra d, del Estatuto del TIJ[267] efectúa a los principios generales del Derecho en calidad de fuente del Derecho Internacional, concluye la implícita admisión que ello comporta del expediente de la *analogia iuris*, en su función de autointegración del ordenamiento internacional[268]. En cualquier caso, estimamos que si bien el uso de la analogía no está prohibido en el ámbito jurídico internacional, el uso que eventualmente pueda hacerse de la misma no debe ser sino prudente. Es en esta línea en la que AMATUCCI postula que para que ésta se limite a desplegar sus efectos en el sistema jurídico internacional "y no viole las normas que establecen la prohibición de aplicación analógica, es indispensable que las convenciones sean aplicadas a situaciones afines, pero que estén ya previstas por las normas de Derecho Financiero interno"[269].

Centrándonos ahora en la figura de la **equidad**, FERNÁNDEZ DE CASADEVANTE ha venido a distinguir tres modos distintos en los que ésta puede

[265] AMATUCCI, A.: "La aplicación analógica de la norma de Derecho Financiero", en Hacienda Pública Española nº86, 1984, pp.323 y 324.

[266] DEGAN, V.D.: Ob.cit. p.100.

[267] El artículo 38 del Estatuto del TIJ dispone: "1. Las Cortes, cuya función es decidir conforme al Derecho Internacional las controversias que le sean sometidas, deberá aplicar: a) las convenciones internacionales, sean generales o particulares, que establecen reglas expresamente reconocidas por los Estados litigantes; b) la costumbre internacional como prueba de una práctica generalmente aceptada como Derecho; c) los principios generales de Derecho reconocidos por las naciones civilizadas; d) las decisiones judiciales y las doctrinas de los publicistas de mayor competencia de las distintas naciones, como medio auxiliar para la determinación de las reglas de Derecho sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 59.

2. La presente disposición no restringe la facultad de la Corte para decidir un litigio *ex aequo et bono* si las partes así lo convinieren".

[268] BETTI, E.: "Interpretación de la ley y de los actos jurídicos". Ob.cit. p.406.

[269] AMATUCCI, A.: "La aplicación analógica de la norma de Derecho Financiero". Ob.cit. p.324.

operar como citerio de interpretación de los tratados internacionales. En primer lugar, la concibe como un medio de carácter alternativo que, con el consentimiento previo de las partes, autoriza al intérprete a decidir con arreglo al Derecho Internacional, invocando para ello lo dispuesto en el artículo 38.2º del Estatuto del TIJ[270]. Paralelamente, la equidad desempeña también "una función complementaria o integradora, ofreciendo al juez o árbitro internacional un criterio para resolver las cuestiones de detalle que la norma aplicable no contempla de manera específica". En tercer término, por último, parece asimismo admisible la toma en consideración de la equidad en tanto que elemento de interpretación cuando aquella forma parte de la propia regla de Derecho Internacional de que se trate, recordando en este sentido el TIJ que, en la aplicación del Derecho positivo un Tribunal puede elegir la que le parezca más conforme a las exigencias de justicia según las circunstancias del caso, entre las varias interpretaciones posibles. Resulta innegable, por consiguiente, que la justicia se erige en faro orientador de toda la actividad del intérprete.

Desde nuestra perspectiva, es evidente que las funciones que puede cumplir la equidad en el plano jurídico internacional no son sino un reflejo de las que, en el Derecho interno[271] de cada Estado, efectivamente lleva a cabo. En este orden de cosas, la literatura jurídica se ha ocupado en numerosas ocasiones de esta institución que, bajo la denominación de *ius aequum* -por oposición al *ius strictum* en la antigüedad romana- permitía al intérprete atender a las circunstancias especiales del caso en cuestión con vistas a su más justa resolución. La equidad como modo de restablecer el equilibrio[272], decidiendo *ex aequo et bono*, o entendida como justicia natural en el

[270] Como acertadamente señala PASTOR RIDRUEJO, esta fórmula hace referencia a la llamada equidad *contra legem*. PASTOR RIDRUEJO, J.A: "Curso de Derecho Internacional Público y Organizaciones Internacionales", sexta edición, Tecnos, Madrid, 1996, pp. 184 y 185; También en esta línea: DÍEZ DE VELASCO, M.: Ob.cit. p.99.

[271] En el ordenamiento español es el artículo 3.2º Cc el que menciona expresamente la equidad -como ya se apuntó-, autorizando su empleo en la aplicación de las normas, sin perjuicio de condicionar la fundamentación exclusiva de la decisión jurisprudencial en ella al requisito de que la ley lo permita de modo explícito.

[272] VATTIER FUENZALIDA, C.: "La interpretación integradora del contrato en el Código civil", en

sentido de necesidad moral de que la equidad informe la interpretación[273], o incluso su identificación como modo de proceder jurídico que se desvincula, sin embargo, de reglas de Derecho[274], son un buen exponente de la dificultad que reviste adoptar un concepto técnico preciso[275] de esta figura que, de otro lado, ha atraído el interés de los estudiosos de cualquier rama jurídica.

Sin llegar al extremo de considerar la equidad como el único método de interpretación posible, tal y como ha venido a propugnar en nuestra doctrina RECASENS SICHES[276], negando la operatividad de una pluralidad de cánones hermenéuticos en la materia que nos ocupa, nos adscribimos a la tesis de quienes admiten la equidad -o lógica de lo razonable- como criterio de ponderación de las normas, ya sean internas o internacionales[277], pues, como ha venido a destacar DÍEZ PICAZO "el Derecho no es una formulación abstracta y general con un valor universal, sino que es la experiencia vivida, la experiencia existencial de una decisión o de una serie de decisiones juntas sobre casos concretos (...). El Derecho no es un *datum* sino un *quaesitum*. No es algo que nos venga dado ya, sino algo que hay que buscar incesantemente"[278].

Anuario de Derecho Civil tomo XL, 1987, p.524.

[273] RAZ, J.: Ob.cit. p.37.

[274] Modernamente, según nos ilustran DIEZ-PICAZO y GULLÓN, es frecuente asistir a este recurso que, en cuanto que resuelve conflictos que son jurídicos, conserva este calificativo, aun cuando tal solución se adopte sin acudir a una aplicación rigurosa de normas jurídicas. Citan en esta dirección, los referidos autores, la Ley de Arbitraje en la que a un arbitraje de Derecho, realizado por personas expertas en Derecho y con aplicación de normas jurídicas, se contrapone un arbitraje de equidad, susceptible de ser llevado a cabo por cualquier persona que falle o decida según su leal saber y entender. DÍEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A.: Ob.cit. p.107.

[275] La equidad, de modo general, es "el sentimiento de lo que exige la justicia en el caso concreto, habida cuenta de todos los elementos del mismo y hecha abstracción de las exigencias puramente técnicas del Derecho positivo". Dictionnaire de la Terminologie du Droit International, Sirey, Paris, 1960, p.260.

[276] RECASENS SICHES, L.: Ob.cit. pp.246 a 250 y 239 a 246, donde estudia el origen y fundamento de la equidad.

[277] A favor de la utilización de la equidad en materia de convenios de doble imposición se manifiesta BÜHLER, O.: Ob.cit. p.56.

[278] DÍEZ PICAZO, L.: "La interpretación de la ley". Ob.cit. p. 717.