

EL TRIBUNAL SUPREMO FEDERAL DE SUIZA SE PRONUNCIA SOBRE LA RELEVANCIA DE LOS COMENTARIOS AL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE

Michael Lang*

*Catedrático de Derecho Tributario
Wirtschaftsuniversität Wien
(Austria)*

Title

Swiss Federal Supreme Court Rules on the Relevance of the OECD Commentaries

Resumen

El Tribunal Federal suizo ha tenido que pronunciarse sobre la pertinencia de los Comentarios de la OCDE para la interpretación de los convenios fiscales. El Tribunal distinguió entre la versión de los Comentarios disponible cuando se celebró el convenio y las versiones posteriores. La versión existente en el momento de la celebración del convenio es muy pertinente de cara interpretar el convenio. Sin embargo, el Tribunal no dejó mucho margen de eficacia para los comentarios posteriores.

Palabras clave

Comentarios, Modelo de Convenio OCDE, interpretación estática, interpretación dinámica.

Abstract

The Swiss Federal Court had to decide on the relevance of the OECD Commentaries for tax treaty interpretation. The Court distinguished between the version of the Commentaries which was already available when the treaty was concluded and later versions. The version already existing at

* El Prof. Univ. Dr. DDr. h.c. *Michael Lang* dirige el Instituto de Derecho Tributario Austríaco e Internacional de la Universidad de Economía y Negocios de Viena (WU), y en esta universidad también es el director científico del Programa de Derecho Tributario Internacional en el Máster en Derecho (LLM) y del Programa de Doctorado financiado por la FWF en el Departamento de Fiscalidad Internacional de las Empresas.

the time the treaty was concluded is highly relevant. However, the Court did not leave much room for later commentaries.

Keywords

Commentaries, OECD Model Convention, static interpretation, dynamic interpretation.

Fecha de recepción: 13-10-2023/ Fecha de aceptación: 23-10-2023

Cómo referenciar: Lang, M. (2023). El Tribunal Supremo Federal de Suiza se pronuncia sobre la relevancia de los comentarios al Convenio de la OCDE. Revista Técnica Tributaria (143), 123-140

SUMARIO

1. Problema
2. La relevancia del comentario de la OCDE, en su versión vigente en el momento en que se celebró el convenio
3. La relevancia de los comentarios posteriores de la OCDE
4. La aplicación de los arts. 17 y 15, apdo. 1, del Convenio Modelo OCDE
5. Consideraciones finales

1. Problema¹

En su sentencia del pasado 23 de junio de 2023, dictada en el asunto 9C_682/2022, el Tribunal Supremo Federal de Suiza tuvo que decidir sobre una situación en la que una persona física residente en Suiza habían desarrollado su actividad como deportista profesional en los Emiratos Árabes Unidos (EAU) hasta la rescisión de su contrato. El origen del litigio fue precisamente el acuerdo de rescisión, habida cuenta que no especificaba expresamente el motivo por el que el club compensó al deportista. El Tribunal Supremo Federal interpreta dicho acuerdo de manera que, de percibirse una contraprestación específica por parte del contribuyente, retribuiría la renuncia a cualquier reclamación ulterior contra el club deportivo. No ha indicado el contribuyente en el procedimiento, ni existe tampoco ningún indicio que lo sugiera, que la compensación guarde una relación con ninguna actuación de éste en los EAU tras la rescisión del contrato. Tampoco existe ningún motivo que pudiera hacer pensar al Tribunal Supremo Federal que el pago constituya una compensación adicional por actuaciones pasadas en favor del club deportivo. Más bien, el hecho de que la indemnización se fraccione a lo largo de casi toda la duración restante del contrato de trabajo es un indicio claro de que la indemnización estaba destinada a compensar el futuro lucro cesante del contribuyente. En otras palabras, el Tribunal Supremo Federal consideró que el club deportivo ya estaba obligado a abonar dicha compensación de conformidad con las disposiciones del contrato de trabajo.

Este caso brindó al Tribunal Supremo Federal suizo la ocasión de pronunciarse sobre aspectos fundamentales de la interpretación de los CDIs y la relevancia para la misma de los Comentarios al Convenio Modelo de la OCDE diferenciando, en particular, las versiones del comentario existentes en el momento de celebrarse el CDI y las publicadas con posterioridad. Basándose en las conclusiones alcanzadas respecto de los aspectos antes referidos, el Tribunal Supremo Federal resolvió los problemas de calificación que se plantean al delimitar los ámbitos de aplicación de los artículos 15 y 17 en los CDIs que siguen el Modelo de la OCDE.

2. La relevancia del comentario de la OCDE, en su versión vigente en el momento en que se celebró el convenio

El Tribunal Supremo Federal reconoce, en primer lugar, que la interpretación del CDI se rige por la Convención de Viena de Derecho de los Tratados y, en particular, en sus artículos 31 y siguientes. Amparándose en el dictamen del Tribunal Internacional de Justicia de 9 de julio de 2004, el Tribunal Supremo Federal considera que los principios del Convenio de Viena constituyen una norma consuetudinaria internacional, al menos en la medida en que sean per-

1 La versión alemana de este trabajo se ha publicado en el núm. 8/2023 de la revista austriaca SWI, con el título «Schweizer Bundesgericht zur Bedeutung des OECD-Kommentars».

tinentes en el caso²: «Por lo tanto, deben tenerse en cuenta para la interpretación del CDI Confederación Helvética-Emiratos Árabes Unidos (EAU), aunque los EAU no sean "parte de la Convención de Viena"».

El Tribunal Supremo Federal dedujo de ello las siguientes consecuencias: «Los elementos de la regla general de interpretación del artículo 31, apdo. 1, del Convenio de Viena son el texto de la disposición convencional conforme a su significado ordinario, el propósito y la finalidad del convenio, la buena fe y, finalmente, el contexto. Estos cuatro elementos tienen el mismo rango (Resoluciones del Tribunal Supremo Federal de Suiza - BGE 147 V 387 E. 3.3). El punto de partida para la interpretación es el enunciado literal de la disposición convencional. Por tanto, el texto de la disposición del convenio se ha de interpretar conforme a su significado ordinario. Este significado ordinario debe determinarse de acuerdo con su contexto, el propósito y la finalidad del convenio, y de buena fe (BGE 147 V 387 E. 3.3 con otras referencias). El propósito y la finalidad del convenio es lo que se pretende lograr con el mismo (BGE 147 V 387 E. 3.3; 147 II 13 E. 3.3; 146 II 150 E. 5.3.2). Las normas de interpretación del Derecho internacional sólo tienen en cuenta la intención de las partes contratantes en la medida en que ésta se vea reflejada en el propio convenio. Conforme al art. 31, apdo. 4 del Convenio de Viena, todo lo anterior debe entenderse sin perjuicio de la intención claramente manifestada y consensuada por las partes de utilizar una expresión en un sentido distinto del ordinario (BGE 147 V 387 E. 3.3 con otras referencias). Los trabajos preparatorios y las circunstancias de la celebración del convenio son medios de interpretación secundarios según el art. 32 del Convenio de Viena y pueden utilizarse - sólo, pero necesariamente- para confirmar o determinar el significado que derive del art. 31 del Convenio de Viena, cuando la interpretación según el art. 31 haga que el significado resulte ambiguo o confuso (art. 32 del Convenio de Viena) o conduzca a un resultado abiertamente ilógico o irracional (art. 32 a, BGE 147 V 387 E. 3.3; 147 II 13 E. 3.3; 146 II 150 E. 5.3.2). En este caso, entre los posibles sentidos de la norma que se interpreta debe elegirse aquel que garantice su uso efectivo y no conduzca a un resultado contrario al propósito y a la finalidad de las obligaciones contraídas ("efecto útil"; cf. BGE 147 V 387 E. 3.3; 147 II 13 E. 3.3; 146 II 150 E. 5.3.2; cfr. ODILE AMMANN, *Domestic Courts and the Interpretation of International Law - Methods and Reasoning Based on the Swiss Example*, Leiden/Boston, 2020, p. 253)».

En consecuencia, el Tribunal Supremo Federal se planteó sobre qué disposición del Convenio de Viena puede apoyarse la utilización del comentario existente en el momento de la firma del CDI: «La praxis del Tribunal Supremo Federal en relación a qué categoría de elemento interpretativo, previsto en los artículos 31 y 32 del Convenio de Viena, deben incluirse el Convenio Modelo OCDE y su Comentario es incoherente. En el asunto BGE 143 II 136, el Tribunal Supremo Federal ha calificado los Comentarios al Modelo de la OCDE como un instrumento importante (complementario) a los efectos del art. 32 del Convenio de Viena (BGE 143 II 136 E. 5.2.3). Sin embargo, en la sentencia BGE 144 II 130, referida a la asistencia mutua, el Tribunal Supremo Federal calificó los Comentarios como instrumento de "soft law" de conformidad con el art. 31, apdo. 3 c

2 Dictamen de la Corte Internacional de Justicia [CIJ] del 9 de julio de 2004, Conséquences juridique de l'édification d'un mur das le territoire palestinien occupé, C.I.J. Recueil 2004, pág. 174, párrafo 94.

del Convenio de Viena (Derecho internacional aplicable entre las partes) (BGE 144 II 130 E. 8.2.2). Al menos el primer enfoque puede encontrarse efectivamente también en la doctrina jurídica (cfr., por ejemplo, MATTEOTTI/KRENGER, en *Internationales Steuerrecht, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, 2015, n. 162 en la Introducción; ROBERT WALDBURGER, "Sind Gruppensuchen an die Schweiz rechtlich zulässig?", *FStR* 2013 p. 130); pero la interpretación dominante es la de que el Convenio Modelo de la OCDE y su Comentario expresan el significado habitual conforme al art. 31, apdo. 1, de la Convención de Viena, o en todo caso, el significado previsto por las partes de conformidad con el art. 31, apdo. 4 del Convenio de Viena, siempre y cuando un CDI haya sido negociado sobre la base de estos documentos y los Estados contratantes hayan redactado el CDI tomando como referencia precisamente el Convenio Modelo OCDE (de la literatura suiza cfr., por ejemplo, PETER HONGLER, en: *Internationales Steuerrecht der Schweiz*, 2023, § 3 n. 36; LOCHER/MARANTELLI/OPEL, *Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz*, 4. Rev. 2019, p. 70; XAVIER OBERSON, *Précis de droit fiscal international*, 5. Rev. 2022, p. 46; STEFAN OESTERHELT, "Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen", *ASA* 80, p. 379; de la literatura internacional, entre otros muchos HUGH J. AULT, "The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties", *Intertax* 22/1994, p. 146 p.; LANG/BRUGGER, "The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation", *Australian Tax Forum* 23/2008 p. 99 p.; MORIS LEHNER, en: Vogel/Lehner [ed.], *Double Taxation Conventions*, Kommentar 7, Rev. 2021 [en lo sucesivo referido como Vogel/Lehner], n. 126 ss. en los fundamentos; KLAUS VOGEL, "The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation", *Bulletin for International Taxation*, 2000 p. 615). La praxis del Tribunal Supremo Federal, la literatura citada y el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE convienen en que, aunque no sea vinculante para su interpretación, el Comentario es básicamente un factor de interpretación importante (además de la legislación y la literatura ya citadas, cfr. BGE 148 II 336 E. 9.2; 142 II 161 E 2.1; Comentario Modelo OCDE, paras. 29 y 29.3 de la Introducción)».

3. La relevancia de los comentarios posteriores de la OCDE

El Tribunal Supremo Federal también se ocupa de la relevancia de las versiones posteriores del Comentario Modelo OCDE en la interpretación de un CDI: «El Tribunal Supremo Federal no ha desarrollado una praxis uniforme para esta cuestión. En su jurisprudencia anterior se tomaban en consideración las versiones del Comentario Modelo OCDE posteriores a la celebración del convenio, sin profundizar en el problema (cfr. por ejemplo BGE 142 II 161 E. 2.1; 141 II 447 E. 4.4.3; Sentencias 2C_276/2007 del 5 de mayo de 2008 E. 5.3 y 5.6, en: StE 2008 A 32 núm. 10; 2A.239/2005 del 28 de noviembre de 2005 E. 3.4.5, en: StR 61/2006 p. 217). En la sentencia BGE 144 II 130, el Tribunal Supremo Federal ha considerado que el Comentario Modelo OCDE permite, gracias a los cambios periódicos, una interpretación evolutiva (dinámica) del CDI (BGE 144 II 130 E. 8.3.2 y 8.3.3). En la sentencia 2C_880/2018, de 19 de mayo de 2020, el Tribunal Supremo Federal ha aceptado la consideración de la versión actual del Comentario Modelo OCDE, ya que en el momento en que se celebró el CDI, los Estados

contratantes podían vaticinar que el concepto amplio de beneficiario efectivo ("*beneficial owner*") podría sufrir cambios en el futuro (Sentencia 2C_880/2018 del 19 de mayo de 2020 E. 4.1). En otra sentencia se tomó como fundamento la versión del Comentario Modelo OCDE vigente en el momento de la celebración del convenio (Sentencia 2C_452/2012 / 2C_453/2012 del 7 de noviembre de 2012 E. 4.6, en: StE 2013 A 32 núm. 19).»

El Tribunal Supremo Federal revisó en primer lugar el estado de la cuestión entre los expertos: «La Administración Tributaria Federal (ESTV) y la Administración Tributaria Cantonal han afirmado en consultas que la versión del Comentario Modelo OCDE aplicable sería la existente en el momento de la celebración del convenio. Básicamente, los comentarios posteriores no habrían de tenerse en cuenta. La Administración Tributaria Federal (ESTV) y la Administración Tributaria Cantonal se remiten a las opiniones de la doctrina científica suiza (LOCHER/MARANTELLI/OPEL, op. cit., p. 70 p.; MATTEOTTI/KRENGER, op. cit., n. 160 en la Introducción; OESTERHELT, op. cit., p. 380 ss.; cfr. además MICHAEL BEUSCH, "Die Bedeutung ausländischer Gerichtssentscheide für die Auslegung von DBA durch die schweizerische Justiz", en *Dogmatik und Praxis im Steuerrecht, Festschrift für Markus Reich*, 2014, p. 402; HONGLER, op. cit., § 3 n. 38 ss.; OBERSON, op. cit., p. 47 s.; DE VRIES REILINGH/CHILLÀ, *Droit fiscal international*, 2022, p. 51 s.). Esta opinión también se aplica en la legislación y en la literatura de otros países europeos (por ejemplo, cf. la sentencia del Tribunal Federal de Finanzas alemán I R 1/19 del 13 de abril de 2022 pto. 21; I R 44/16 de 11 de julio de 2018 pto. 16 con otras referencias; del Consejo de Estado (*Conseil d'État*) francés núm. 233894 del 30 de diciembre de 2003; del Tribunal Constitucional austriaco V 41/2015 del 25 de septiembre de 2015 E. 2.2.3 pto. 45; del Tribunal Supremo (Hoge Raad) neerlandés 21/00747 del 14 de octubre de 2022 ptos. 3.2.2 y 3.2.3 [el Hoge Raad que considera a las ulteriores versiones de los Comentarios como medios complementarios de interpretación cuando sean de naturaleza meramente aclaratoria]; véase en la doctrina científica MICHAEL LANG, "Die Bedeutung des OECD-Kommentars und der Reservations, Observations und Positions für die DBA-Auslegung", en *Festschrift Gosch*, 2016, S. 238 ff.; LEHNER, op. cit., n. 127 sobre los fundamentos; cfr. también las numerosas referencias de JOHANN HATTINGH, "The Relevance of BEPS Materials for Tax Treaty Interpretation", *Bulletin for International Taxation*, 2020, p. 183 s., nota al pie 19).

Esta opinión dominante a nivel nacional e internacional se opone a la propia postura de la OCDE, que tiene en cuenta los cambios en el Convenio Modelo y en el comentario, siempre que las disposiciones de un CDI no difieran sustancialmente de los artículos del Convenio Modelo que hayan sido modificados (Comentario n. 35 a la introducción al Modelo OCDE; sentencia del Tribunal Supremo de Casación italiano (*Corte Suprema di Cassazione*) núm. 36679 del 14 de diciembre de 2022, I. v)). En la literatura jurídica también hay autores que creen que es aceptable tener en cuenta, al menos en determinadas circunstancias, los comentarios posteriores, concretamente cuando las normas internacionales generales aconsejan una interpretación dinámica (cf. STEFFEN LAMPERT, "Die dynamische Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen unter besonderer Beachtung des Kommentars zum OECD-Musterabkommen", *iStR* 2012, p. 516 ss.; LINDERFALK/HILLING, "The Use of OECD Commentaries as

Interpretative Aids - The Static/Ambulatory-Approaches Debate Considered from the Perspective of International Law", *Nordic Tax Journal*, 2015, p. 54 ss.; cf. también JACQUES SASSEVILLE, "Temporal Aspects of Tax Treaties", en *Tax Polymath: A Life in International Taxation, Essays in Honour of John F. Avery Jones*, 2010, p. 46 ss.; MICHAEL WICHMANN, "Anmerkungen zur deutschen Abkommenspolitik", FR 2011, p. 1083 s.). En cierto modo, algunos autores se plantean poder conceder a los comentarios posteriores la misma posición que a la doctrina científica (cf. BRIAN J. ARNOLD, "Tax Treaties and Tax Avoidance: The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model", *Bulletin for International Taxation*, 2004, p. 260; JOHN AVERY JONES, "The Effect of Changes in the OECD Commentaries after a Treaty is Concluded", *Bulletin for International Taxation*, 2002, p. 103; VOGEL, op. cit., p. 616; cf. también la sentencia del Tribunal Supremo (*Supreme Court*) del Reino Unido del 20 de mayo de 2020 *Fowler v Revenue and Customs*, [2020] UKSC 22, pto. 18; del Tribunal Supremo (*Supreme Court*) de Canadá del 26 de noviembre de 2021 *Canada v Alta Energy Luxembourg S.A.R.L.*, 2021 SCC 49, pto. 40 ss.; del Consejo de Estado (*Conseil d'État*) francés núm. 420174, del 11 de diciembre de 2020, pto. 4, en relación con las conclusiones del Relator público (*Rapporteur public*) Laurent Cytermann en el mismo asunto, pp. 15 y ss.)»

Por último, el Tribunal Supremo Federal expuso su propia opinión: «Las versiones posteriores del Comentario Modelo OCDE que no estaban a disposición de las partes contratantes al celebrarse el CDI podrían ser relevantes, como mucho, en el marco de los párrafos 1 ó 4 del artículo 31 del Convenio de Viena, cuando hubiera que determinar el significado habitual o especial de una disposición en el momento de su aplicación y no en el momento en el momento de la celebración del Convenio. Sin embargo, en virtud de la jurisdicción de la Corte Internacional de Justicia y de la doctrina jurídica internacionalista, a la que el Tribunal Supremo Federal suizo ya se ha referido en la Sentencia 2C_880/2018 del 19 de mayo de 2020 E. 4.1, los tratados internacionales se interpretarán de forma estática. Por lo tanto, el significado ordinario relevante de los términos y disposiciones utilizados en un convenio es el existente en el momento de celebrarse éste (cf. sentencia de la Corte Internacional de Justicia de 13 de julio de 2009 *Différend relatif à des droits de navigation et des droits connexes* [Costa Rica contra Nicaragua], C.I.J. Recueil 2009, p. 242 § 63; DUPUY/KERBRAT, *Droit International public*, 14^a Rev. 2018, § 314; MAX SORENSEN, "Le problème dit droit intertemporel dans l'ordre international", *Annuaire de l'Institut de Droit International* 55/1973 p. 13 ss.; VERDROSS/SIMMA, *Universelles Völkerrecht*, 3^a Rev. 1984, § 782). Sólo se contempla la posibilidad de una interpretación dinámica cuando, en tratados internacionales de duración muy larga o indefinida, se utilizan conceptos amplios cuyo significado para las partes esté sometido de forma evidente a una transformación en el tiempo. Con arreglo a la jurisprudencia de la Corte Internacional de Justicia, se parte en este caso de que las partes querían otorgar a estos términos un significado sujeto a evolución (Sentencia de la Corte Internacional de Justicia de 13 de julio de 2009 *Différend relatif à des droits de navigation et des droits connexes* [Costa Rica contra Nicaragua], C.I.J. Recueil 2009, p. 243 § 66; cf. también JAMES CRAWFORD, *Brownlie's Principles of International Law*, 9^a ed. 2019, p. 365 s.; DUPUY/KERBRAT, loc. cit., § 314; RICHARD GARDINER, *Treaty Interpretation*, 2^a. ed. 2015, p. 467 ss.);

VERDROSS/SIMMA, loc. cit., § 782; también similar DAHM/DELBRÜCK/ WOLFRUM, *Völkerrecht*, Vol. I/3, 2ª ed. 2002, p. 649.)»

Sin embargo, según el Tribunal Supremo Federal, apenas hay lugar para una interpretación dinámica que permitiera tener en cuenta las versiones posteriores del comentario de la OCDE: «La interpretación dinámica de los convenios implica el riesgo de que la aplicación legal se aparte del consenso de los Estados contratantes socavando la voluntad de los mismos (entre otros muchos, cfr. HONGLER, op. cit., § 3 n. 38; sobre la problemática análoga en relación con la práctica ulterior según el art. 31 apdo. 3 b del Convenio de Viena, op. cit., Comentario a la conclusión 7, pto. 37). Por ello, a veces se requiere limitar la interpretación dinámica a los tratados internacionales con rango constitucional, o al menos legal, y que prevean mecanismos jurisdiccionales o contractuales - que permitan tener en cuenta los cambios de circunstancias sin depender del acuerdo de todos los Estados contratantes (MÖCKLI/WHITE, "Treaties as 'Living Instruments'", en *Conceptual and Contextual Perspectives on the Modern Law of Treaties*, 2018, p. 170). El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE responsable de los comentarios al Modelo OCDE no es, en ningún caso, un mecanismo de este tipo en relación con un CDI negociado bilateralmente; y mucho menos es la OCDE el legislador del CDI (LANG, *FS Gosch*, op.cit., p. 242). [...] A la vista de las muy razonables objeciones frente a una interpretación dinámica desmesurada, sólo con enorme cautela puede aceptarse que los Estados contratantes quieran hacer una interpretación dinámica de un término concreto. Si no se cumplen los requisitos para ello, los comentarios posteriores del Comentario Modelo OCDE no constituyen un medio de interpretación relevante de conformidad con el art. 31 del Convenio de Viena que pudiera determinar la significado habitual o especial de una norma convencional».

El Tribunal Supremo Federal también ha rechazado de forma convincente la toma en consideración de las versiones posteriores del comentario de la OCDE como «práctica ulterior», según el art. 31, apdo. 3 b del Convenio de Viena: «En teoría, las versiones posteriores del Comentario Modelo OCDE también podrían tenerse en cuenta en la interpretación si encarnan una práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado (art. 31, apdo.3 b del Convenio de Viena). Sin embargo, en el presente caso, la interpretación no puede estar condicionada por un comentario posterior porque uno de los Estados Contratantes (EAU) no es Estado miembro de la OCDE y no está representado en el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. De todos modos, es dudoso que el Comentario Modelo OCDE cumpla con los requisitos del artículo 31, apdo. 3 b del Convenio de Viena. En la literatura jurídica se ha indicado con razón que el Comentario Modelo OCDE no encarna en sí mismo una praxis de aplicación coherente y que son las Administraciones y jueces tributarios - y no los miembros del Comité de Asuntos Fiscales- los encargados de la aplicación de un CDI (cfr. LANG, *FS Gosch*, op. cit., p. 239; cfr. también Sentencia del Tribunal Constitucional austriaco (*Verfassungsgerichtshof*) V 41/2015 del 25 de septiembre de 2015, pto. 2.2.3; otra opinión, Sentencia del Tribunal Supremo canadiense (*Supreme Court*) del 26 de noviembre de 2021 *Canada v Alta Energy Luxembourg S.A.R.L.*, 2021 SCC 49, pto. 41; LINDERFALK/HILLING, op. cit., p. 45 s.; cfr. Identifizierung der Anwendungspraxis eines Vertragsstaats, UN Völkerrechtskommission, *Yearbook of*

the International Law Commission 2018, Vol. II, Part Two, *Text of the draft conclusions on subsequent agreements and subsequent practice in relation to the interpretation of treaties*, Comentario a la conclusión 5, ptos. 6 s., y 9 así como a la conclusión 6, pto. 7 y 22.)»

El Tribunal Supremo Federal suizo también señaló lo siguiente: «Por el contrario, no está claro por qué a las autoridades y los tribunales de justicia se les tuviera que prohibir totalmente consultar comentarios posteriores como ayuda para la interpretación. A diferencia de la versión del Comentario Modelo OCDE existente en el momento de la celebración de un CDI, los comentarios posteriores sólo pueden convencer por la solidez de su argumentación (cfr. En este sentido la Sentencia del Tribunal Supremo (*UK Supreme Court*) del Reino Unido del 20 de mayo de 2020 *Fowler v Revenue and Customs Comrs*, [2020] UKSC 22 pto. 18, voto particular de la sentencia del Tribunal de Apelación del Reino Unido (*UK Court of Appeal*) del 8 de julio de 2010 *Revenue and Customs Comrs v Smallwood*, [2010] EWCA Civ 778 pto. 26.5; cfr. también la Sentencia del Consejo de Estado francés (*Conseil d'État*) núm. 420174 del 11 de diciembre de 2020 pto. 4 en relación con las Conclusiones del Relator Público (*Rapporteur public*) Laurent Cytermann en el mismo asunto, p. 15 y ss.). Por lo tanto, el papel de los comentarios posteriores en el proceso de interpretación es similar al de otros escritos o sentencias judiciales (cf. art 38, apdo. 1d del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia del 26 de junio de 1945 [SR 0.193.501]; AMMANN, loc. cit., p. 153 ss.; CHARLES C. JALLOH, "Les moyens auxiliaires de détermination des règles de droit International", en *Informe de la Comisión de Derecho Internacional de la ONU*, 72ª Sesión [26 de abril - 4 de junio y 5 de julio - 6 de agosto de 2021], Doc. ONU A/76/10, pto. 29 ss.; ALDO ZAMMIT BORDA, A Formal Approach to Article 38(1)(d) de CIJ Statute from the Perspective of the International Criminal Courts and Tribunals, *The European Journal of International Law* 24/2013 p. 654 s.)»

En la práctica, el comentario de la OCDE casi nunca incluye justificaciones para las opiniones que allí se expresan.³ Los autores de los comentarios de la OCDE se limitan a la forma en que quieren que se entienda una norma específica del Convenio Modelo OCDE, pero sin explicar —apelando a los argumentos determinantes conforme al artículo 31 ss. del Convenio de Viena— por qué a esa norma del Convenio Modelo OCDE debería dársele precisamente esa interpretación. Es posible que la sentencia del Tribunal Supremo Federal suizo le brinde a la OCDE la ocasión para replantearse la situación actual y explicar en el futuro por qué la interpretación que se adopta puede deducirse de la redacción, la sistemática, la teleología y el desarrollo legal de la norma. Esto podría dar lugar a que los comentarios posteriores de la OCDE se tengan en cuenta de la misma manera que los juicios de otros tribunales y comentarios publicados en la literatura especializada sobre la interpretación del CDI. Sin embargo, puede ocurrir

3 Sobre esta cuestión véase también Lang, «Die Bedeutung der Änderungen im OECD-Kommentar 2010 zum Begriff des Arbeitgebers nach Art. 15, sección 2, OECD-MA», *SWI* 2011, 105 (110): «Las decisiones judiciales de los distintos países en los últimos meses han demostrado, en particular en el caso de las declaraciones sobre el tratamiento de *partnerships* incluidos en el comentario de la OCDE en el año 2000, que la mayoría de los tribunales se ocupan de las consideraciones de la OCDE, pero en última instancia les conceden un valor similar al de los artículos técnicos y solo se atienen a las declaraciones contenidas en ellos si consideran convincentes los argumentos que contienen. En consecuencia, muchos tribunales no han seguido las consideraciones de la OCDE sobre las asociaciones».

que una opinión representada por otro tribunal o autor especializado siga siendo más convincente para el tribunal competente que el comentario de la OCDE.

4. La aplicación de los arts. 17 y 15, apdo. 1, del Convenio Modelo OCDE

Las conclusiones alcanzadas sobre la relevancia de los comentarios de la OCDE tuvieron las siguientes consecuencias para esta controversia. El Tribunal Supremo Federal examinó, en primer lugar, la aplicación de la disposición del CDI que sigue el art. 17, apdo. 1, del Convenio Modelo OCDE: «La atribución de potestades de imposición al Estado de la Fuente de acuerdo con el art. 17, apdo. 1 del CDI Suiza-EAU requiere que la renta en cuestión la obtenga el contribuyente en calidad de deportista y en virtud de una actividad ejercida personalmente por él en dicho Estado. En lo que aquí interesa, esta disposición concuerda totalmente con la regulación del Convenio Modelo OCDE en la versión existente al momento de la celebración del CDI Suiza-EAU (cf. art. 17 apdo. 1 del Convenio Modelo OCDE en su versión del 29 de abril de 2000). Aunque los EAU no son miembros de la OCDE, habida cuenta de esta coincidencia en la dicción literal de los dos preceptos, se puede tomar como base el Comentario Modelo OCDE, ya que no hay indicios de que los Estados contratantes quisieran que la norma divergiera de la del Modelo. (cf. MICHAEL LANG, "Die Bedeutung des OECD-Kommentars und von "Reservations", "Observations" und "Positions" für die DBA-Auslegung", *SWI* 2023 p. 116 s. con referencia a la Sentencia del Tribunal Supremo Federal de Finanzas alemán (Bundesfinanzhof) [BFH] I R 1/19 del 13 de abril de 2022; LEHNER, op. cit., n. 134 de los Fundamentos; MICHAEL SCHWENKE, en Wassermeyer, *EL* 155 [octubre de 2021], n. 54 sobre art. 1 OECD-MA; VOGEL/RUST, en *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 4^a. ed. 2015, n. 104 a la Introducción). El Comentario Modelo OCDE requiere una estrecha relación entre la renta y la actividad en el Estado de la fuente. No existe tal actividad por ejemplo en el caso de los pagos que recibe un deportista por la suspensión de un evento. Estos pagos no están cubiertos por la norma del CDI inspirada en el artículo 17 del Convenio Modelo, pero en cualquier caso sí que lo están por otra regla convencional (p. ej., la norma del CDI inspirada en el art. 15 del Convenio Modelo OCDE). Esto se aplica tanto a la versión actual del Comentario Modelo OCDE como a la versión que estaba en vigor cuando se celebró el CDI Suiza-EAU (cf. Comentario Modelo OCDE, núm. 9 del art. 17 del Convenio Modelo OCDE, en su versión del 29 de abril de 2000 así como en su versión del 15 de julio de 2014).»

El Tribunal Supremo Federal suizo se aparta de su sentencia del 6 de mayo de 2008, 2C_276/2007, que había sido justamente criticada⁴ y sugiere que, también según la opinión de la mayoría de los críticos, en ese caso no sería de aplicación una disposición idéntica al art. 17 del Convenio Modelo OCDE. En resumen, el Tribunal Supremo Federal reconoce que el pago discutido en el litigio es equivalente a la compensación que un deportista recibe por la suspensión de

4 Vid. Lang en «Schweizer Bundesgericht zur DBA-Auslegung», en: Brähler/Lösel (Edit.) *Deutsches und Internationales Steuerrecht*, FS für Christiana Djanani (2008), pp. 497 y siguientes.

una o más actuaciones. En opinión del Tribunal Supremo Federal, ese pago está relacionado, a lo sumo y de forma indirecta, con la actividad anterior del deportista. Teniendo en cuenta el Comentario Modelo de la OCDE, esta conexión con la actividad no parece ser lo suficientemente estrecha como para que pueda hablarse de una renta obtenida como compensación por una actividad ejercida personalmente en el otro Estado. Esto fue lo que hizo inviable la aplicación de la disposición del convenio que se inspiraba en el art. 17 del Convenio Modelo OCDE.

En vista de que el deportista en cuestión era un trabajador dependiente, el Tribunal Supremo Federal centró su atención en la posible aplicación de la disposición del convenio inspirada en el art. 15 del Convenio Modelo OCDE: Los términos «sueldos», «salarios» y, sobre todo, «retribuciones similares» serían lo suficientemente amplios como para que no fuera descartable de antemano una interpretación autónoma y dinámica de la disposición convencional. Sin embargo, según una doctrina prácticamente unánime, de conformidad con los artículos 3, apdo. 2 OCDE-MC y 3, apdo. 2 CDI Suiza-EAU, estos términos deben interpretarse recurriendo al Derecho interno del Estado contratante que aplica el CDI de cara, sobre todo, a evitar que las rentas del trabajo puedan quedar libres de gravamen. (cfr. SAMUEL DÜRR, en *Internationales Steuerrecht, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, 2015, n. 20; ROBERT WALDBURGER, *Das Einkommen aus unselbständiger Arbeit im internationalen Steuerrecht der Schweiz*, 1990, p. 38; WASSERMEYER/SCHWENKE, op. cit., n. 54, sobre el art. 15 del Convenio Modelo OCDE, así como las referencias adicionales en BGE 143 II 257 E. 6.4)»

Este pasaje de la sentencia resulta contradictorio más por su razonamiento que por su resultado: Las palabras «sueldos», «salarios» y «remuneraciones similares» del artículo 15 del Convenio Modelo OCDE cumplen la misma finalidad que las palabras «beneficios», «pagos» o «ingresos» de las demás normas de distribución del convenio: Garantizan que cada norma de reparto se vincule a las reglas de cálculo de la base imponible contenidas en la legislación fiscal nacional de los Estados contratantes, de modo –por sí sola o junto con el artículo sobre el método– resulte limitada en la medida en que ello sea necesario. Los CDI distribuyen potestades de gravamen entre los Estados contratantes y, por tanto, deben basarse en la legislación fiscal doméstica no sólo desde un punto de vista personal –a través de la «persona residente»–, sino también desde un punto de vista sustantivo. Desde este punto de vista, la disposición del acuerdo inspirada en el art. 3 (2) del Convenio Modelo OCDE sólo puede ser relevante en la medida en que el contexto del acuerdo exija la utilización de la base imponible con arreglo al Derecho interno, es decir, mediante una interpretación autónoma del acuerdo. Es absolutamente correcto que, en relación con todas estas expresiones, sea determinante la base imponible respectiva en el momento en que se producen los hechos.

De forma convincente, el Tribunal Supremo Federal continúa afirmando que de lo que se trata es de establecer una conexión entre la actividad y la remuneración: «En cualquier caso, las nuevas explicaciones del Comentario Modelo OCDE no pretenden definir "sueldos, salarios y remuneraciones similares". Por el contrario, pretenden ayudar a identificar la contraprestación específica de una remuneración, de modo que pueda determinarse si se ha percibido por la

realización de un trabajo en el Estado en el que se ha llevado a cabo y, en caso afirmativo, en qué medida (cf. Comentario Modelo OCDE, n. 2.3 sobre el art. 15 en la versión de 15 de julio de 2014). Por consiguiente, esta adición se refiere a la interpretación del art. 15, apdo. 1, frase 2 del CDI Suiza-EAU y del Convenio Modelo OCDE, donde se presupone la conexión entre la remuneración y el trabajo realizado ("[...] la remuneración percibida por ello"; en las versiones originales francesa e inglesa: "*Si l'emploi [dans l'autre État contractant] est exercé, les rémunérations reçues à ce titre sont imposables dans cet autre État.*"; "*If the employment is so [in the other Contracting State] exercised, such remuneration as is derived therefrom may be taxed in that other State.*"). A este respecto, sin embargo, no nos encontramos ante términos amplios cuyo significado pudiera cambiar previsiblemente con el tiempo y cuya interpretación dinámica pudieran haber pretendido los Estados contratantes del CDI Suiza-EAU».

A continuación, el Tribunal Supremo Federal reproduce el comentario de la OCDE publicado después de la celebración del correspondiente acuerdo: «En la medida en que sea relevante en el presente caso, el Comentario Modelo OCDE en la versión desde el 15 de julio de 2014 considera que se da una conexión suficiente con el trabajo en el Estado en el que se realiza el trabajo en el caso de las indemnizaciones por despido que un empleado suspendido percibe durante la duración del período de preaviso de rescisión (Comentario Modelo OCDE, n. 2.6 sobre el art. 15 Convenio Modelo OCDE en la versión de 15 de julio de 2014). En opinión del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, en caso de duda, las indemnizaciones por despido que el empresario debe abonar al trabajador al término de la relación laboral por ley o por contrato deben considerarse retribuciones correspondientes a los últimos doce meses de la relación laboral y, por tanto, entran en el ámbito de aplicación del art. 15.1 del Convenio Modelo OCDE (Comentario Modelo OCDE, n. 2.7 sobre el art. 15 del Convenio Modelo OCDE en su versión del 15 de julio de 2014). Según el Comentario Modelo OCDE, las indemnizaciones por cese en incumplimiento de la ley o del contrato también dan derecho a tributación al Estado en el que se realiza el trabajo en la medida en que compensan una pérdida de salario (Comentario Modelo OCDE, n. 2.8 sobre el art. 15 del Convenio Modelo OCDE en su versión del 15 de julio de 2014)».

El debate que plantea el Tribunal Supremo Federal es controvertido: «Ya en el asunto BGE 143 II 257 el Tribunal Supremo Federal señaló que la doctrina no es unánime en lo que se refiere a la calificación de la indemnización por despido: En algunos casos, se concede al (antiguo) Estado de la actividad un derecho de imposición sobre las indemnizaciones por despido en condiciones similares a las del actual Comentario Modelo OCDE, mientras que otros autores rechazan la existencia de capacidad de gravamen para el Estado de la actividad por diversas razones (cf. referencias en BGE 143 II 257 E. 6.9; cf. también WASSERMEYER/SCHWENKE, op. cit., n. 56e y 79 y ss. sobre el art. 15 del Convenio Modelo OCDE). Cabe añadir que la jurisprudencia de los tribunales supremos y especializados de otros países también está dividida sobre esta cuestión, por lo que a veces se establece una diferenciación entre los distintos tipos de indemnización por despido (cfr. contra un derecho de imposición del Estado de actividad: Sentencias del BFH I R 8/13 de 24 de julio de 2013, pto. 15 con otras referencias; del Consejo de Estado (*Conseil d'État*) francés núm. 351065 de 4 de octubre de 2013 E. 4 y 5; del Comisionado Especial (*Special Commissioner*) del Reino Unido de

10 de abril de 2008 *Resolute Management Services Ltd v R & C Commrs* [2008] Sp C 710 pto. 37 ss.; por un derecho de imposición del Estado de actividad: Sentencias del Tribunal Administrativo de Austria Ro 2014/15/0050 de 23 de febrero de 2017 ptos. 30 y 44; del Comisionado Especial (*Special Commissioner*) del Reino Unido del 23 de junio de 2005 *Squirrell v HMRC*, [2005] Sp C 493, pto. 11 ss.). El Tribunal Federal de Finanzas rechazó la atribución de poderes de imposición por el Estado de la actividad en BGE 143 II 257 E. 7.2, porque en el caso de las indemnizaciones por despido no existe normalmente ninguna conexión entre los ingresos y el ejercicio efectivo de un trabajo en el Estado de la actividad (cf., de forma similar, la sentencia del Tribunal Fiscal Federal (*Bundesfinanzhof*) BFH I R 8/13, de 24 de julio de 2013, pto. 15; [...]).

El Tribunal Supremo Federal suizo se adhiere a esta opinión: «Las versiones autorizadas en francés e inglés del art. 15, párrafo 1, frase 2 del CDI Suiza-EAU (cfr. supra E. 10.1: "les rémunérations reçues à ce titre"; "*such remuneration is derived therefrom*"; sentencias del Tribunal Supremo Federal) presuponen, al igual que la traducción alemana ("die dafür bezogenen Vergütungen" –"la remuneración percibida por ello"—), una conexión entre los ingresos y la realización efectiva del trabajo en el Estado en el que éste se lleva a cabo. Esta relación falta si el pago tiene su base jurídica en la relación laboral pero no se utiliza para remunerar el trabajo realmente realizado en el Estado en el que se lleva a cabo el trabajo. Teniendo en cuenta la coincidencia de las versiones inglesa y francesa y el hecho de que el art. 15 del CDI Suiza-EAU se basa en el Convenio Modelo OCDE, que por su parte está redactado en inglés y francés, carece de importancia práctica que pudiera resultar algo diferente de la versión en árabe, que también es auténtica en el sentido del art. 33, apdo. 1 del Convenio de Viena, sobre todo porque en este caso la versión inglesa sería la autorizada (cf. cláusula final del CDI Suiz-EAU; MICHAEL LANG, "Die Auffassung des VwGH zur Bedeutung der authentischen Texte bei der DBA-Auslegung", SWI 2021, p. 582 y ss.).

La exclusión del derecho de imposición tributaria del Estado de la actividad también es coherente con la versión del Comentario Modelo OCDE que existía en el momento de la celebración del CDI Suiza-EAU. En principio, el Comentario Modelo OCDE también asume que el trabajo se realiza cuando el empleado está físicamente presente mientras llevan a cabo las actividades por las que se le remunera (cfr. Comentario Modelo OCDE n. 1 del art. 15 del Convenio Modelo en su versión del 22 de julio de 2010 y desde entonces). [...] Del resto de las disposiciones del CDI Suiza-EAU tampoco parecen deducirse derechos de imposición a favor del Estado en el que se realizan las actividades. Por el contrario, el art. 15.2 a) del CDI Suiza-EAU, de forma similar al apartado 1 de dicho precepto, utiliza la presencia física como criterio para limitar el derecho de imposición tributaria del Estado de actividad. Parece bastante apropiado supeditar el derecho de imposición tributaria del Estado en el que se realiza el trabajo al hecho de que el trabajador se encuentre efectivamente en su territorio. Porque en este caso existe al menos una mayor probabilidad de que el trabajador utilice las infraestructuras públicas y otros bienes públicos del Estado de actividad.»

Por regla general, los tribunales sólo se pronuncian sobre las cuestiones jurídicas relevantes para la decisión. Por lo tanto, el Tribunal Supremo Federal podría dejar abierta la cuestión de si habría supuesto alguna diferencia el hecho de que el CDI contuviera un preámbulo correspondiente al del Convenio Modelo

OCDE de 2017: «El propósito y la finalidad de un convenio de doble imposición podrían, a lo sumo, ser argumento a favor de un derecho de imposición del Estado de la actividad si el convenio de doble imposición también tuviera por objeto evitar la doble no imposición y, en ausencia de imposición en el Estado de la actividad, existiera una amenaza de doble no imposición (cf. por ejemplo el preámbulo del Convenio Modelo OCDE en la versión del 21 de noviembre de 2017)». En este caso, sin embargo, ni lo uno ni lo otro es evidente.

El hecho de que incluso la existencia de un preámbulo correspondiente al Convenio Modelo OCDE 2017 no debería cambiar la convincente valoración del Tribunal Supremo Federal, se desprende de varias causas: En primer lugar, las formulaciones de un preámbulo no tienen un significado normativo independiente. No se trata de una cláusula de sujeción al impuesto «*subject to tax*»⁵. Adicionalmente, el preámbulo también está redactado de forma equívoca⁶: Además del objetivo general –y aparentemente no más definido– de evitar la doble imposición, el preámbulo establece que un convenio de doble imposición no pretende «crear oportunidades de no imposición o de imposición reducida». Sin embargo, este objetivo está sujeto a una restricción: la creación de estas oportunidades de ahorro fiscal sólo merecerá una reacción si tiene lugar «mediante evasión o elusión fiscal» («*through tax evasion or avoidance*»). Describir la «creación de oportunidades para la no imposición» («*creating opportunities for non-taxation*») como algo generalmente indeseable también sería ir demasiado lejos. Esto se debe a que los CDI siguen estando concebidos para asignar derechos fiscales sin obligar a los Estados a ejercerlos. Un objetivo que vienera a cuestionar las propias disposiciones del convenio carecería de sentido sólo por esta razón. Sin embargo, la referencia a la «evasión fiscal» («*tax evasion*») contenida en la referida restricción deja perplejo a cualquier aplicador de la norma: El hecho de que la doble no imposición, que resulta de la actuación del contribuyente al margen de la ley aplicable al ignorar las obligaciones que le incumben, no sea uno de los objetivos de un convenio, no debería haber necesitado ninguna mención especial: Únicamente quienes estén incluidos en el ámbito de aplicación de una disposición de un CDI pueden beneficiarse de sus consecuencias jurídicas. Esta afirmación es tan banal como superflua. La referencia a la «elusión» («*avoidance*») tampoco es útil por otra razón: Que una disposición sea inmune a su propia elusión no depende del objetivo general del convenio, sino de las condiciones fácticas previas para la aplicación de las disposiciones correspondientes y sus consecuencias jurídicas. Por ejemplo, es un hecho constatado que las normativas tributarias vinculadas a categorías jurídicas formales suelen dejar un mayor número de vías alternativas abiertas para que el contribuyente consiga el mismo resultado económico, o al menos uno similar, que aquellas otras que se construyen vinculadas a conceptos económicos.⁷ Un Estado que prevea sistemáticamente la misma limitación de la retención a cuenta para determinados ingresos en sus convenios tendrá menos probabilidades de verse expuesto a los esfuerzos de los contribuyentes por provocar que

5 Lang, Verhinderung von Doppel- und Doppelnichtbesteuerung, en: Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes (Edit.) Die österreichischen DBA nach BEPS, SWI-Spezial (2018) 62 (63).

6 Véase Lang, en: Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes (Edit.) Die österreichischen DBA nach BEPS, SWI-Spezial (2018) 62 (63 f).

7 Lang, en: Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes (Edit.) Die österreichischen DBA nach BEPS, SWI-Spezial (2018) 62 (63 f).

a los pagos que les afecten les sea de aplicación un determinado CDI que aquellos otros que prevean diferentes tipos máximos de retención a cuenta para ingresos comparables en sus CDI. Que un intento de «eludir» una disposición tenga éxito no tiene que ver con preámbulo de un CDI, sino que depende de la seguridad –y, por tanto, de la coherencia– con la que una disposición específica esté diseñada y coordinada con otras disposiciones.⁸

La postura del Tribunal Supremo Federal también puede apoyarse en la similitud de las indemnizaciones por despido a las pensiones pagadas hasta el inicio de una nueva relación laboral con otro empresario⁹. Según muchos CDI, estos pagos entran en el ámbito de aplicación de la disposición del convenio inspirada en el artículo 18 del Convenio Modelo OCDE y, por tanto, sólo pueden gravarse en el Estado de residencia.¹⁰ Las pensiones que cubre el art. 18 del Convenio Modelo OCDE son pagos «por empleos anteriores». Por lo tanto, la causalidad con la relación laboral anterior también es un requisito previo para la subsunción en virtud de esta disposición. Los pagos que sirven para mantener al trabajador tras la extinción de la relación laboral, en particular hasta el inicio de la percepción de la pensión efectiva, deben calificarse como pensiones en virtud de la legislación sobre convenios.¹¹ Las indemnizaciones por despido que se abonan al término de una relación laboral suelen servir también para seguir manteniendo al empleado.¹² A menudo es difícil distinguir los ámbitos de aplicación de los arts. 15 y 18 del Convenio Modelo OCDE. Sin embargo, carece de sentido si las indemnizaciones por despido que no se pagan meramente a posteriori por una actividad específica están cubiertas en cualquier caso por el art. 15, apdo. 1, frase 1, primera parte, del Convenio Modelo OCDE y, por tanto, pueden gravarse exclusivamente en el Estado de residencia.

El Tribunal Supremo Federal deja abierta –por ser irrelevante para el resultado– la cuestión de si es aplicable el art. 15.1 frase 1 o el art. 21.1 del Convenio Modelo OCDE: «Puede afirmarse, en resumen, que no puede asumirse un derecho de imposición del Estado en el que se realiza el trabajo sobre la base del art. 15, apdo. 1 del CDI Suiza-EAU si una indemnización por despido no compensa efectivamente el trabajo realizado en el Estado en el que se realiza el trabajo, aunque tenga su fundamento en una relación laboral (anterior). Por consiguiente, procede confirmar el resultado de la sentencia BGE 143 II 257. Es irrelevante que el pago en cuestión no esté comprendido en el artículo 15, apartado 1, del

8 Lang, en: Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes (Edit.) *Die österreichischen DBA nach BEPS, SWI-Spezial* (2018) 62 (63).

9 Del mismo modo Lang, «Die Vermeidung der Nichtbesteuerung von Abfindungen im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen», en: Beiser/Hohenwarter/Kirchmayr/Mayr (Edit.) *Körperschaften im Steuerrecht, FS für Nikolaus Zorn* (2022) 369 (sigue en 372) en vista de la jurisprudencia idéntica del BFH.

10 Más detallado en Dommes, *Pensionen im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen* (2012) 42.

11 Para ello véase Dommes, *Pensionen*, op. cit., 38 y siguientes; Toifl, «Pensionen im DBA-Recht», en Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer (Edit.), *Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen* (2003) 287 (302).

12 Véase, Lang/Siller/Zolles, «Chapter 19 Austria: Termination Payments», en Kemmeren et al (Edit.), *Tax Treaty Case Law around the Globe 2016* (2017) 227 (231 y siguientes); como también Knotzer, «Die Auszahlungsphase im Rahmen der Abfertigung neu bei deutsch-österreichischen Grenzgängern», SWI 2022, 17 (20); Se adopta una actitud crítica con respecto a la asignación de una indemnización por despido en función del carácter de la prestación, por ejemplo, en Schuch/Stefaner, «Abfertigungen und Abfindungen im DBA-Recht», en Gassner/Lang/Lechner/Schuch/Staringer (Edit.), *Arbeitnehmer im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen* (2003) 251 (261 y siguientes).

Modelo de la OCDE sino que deba tratarse como otros ingresos en el sentido del artículo 21 del Convenio Modelo OECD, como asumió el Tribunal Supremo Federal en el asunto BGE 143 II 257 E. 7.2 (véase también la sentencia del Comisario Especial británico de 10 de abril de 2008 *Resolute Management Services Ltd v R & C Commrs* [2008] Sp C 710, pto. 38; probablemente también la Sentencia del *Conseil d'État* francés núm. 351065 de 4 de octubre de 2013 E. 4 y 5), o bien la indemnización por despido se considera un ingreso en el sentido del art. 15, apdo. 1, frase 1 del Convenio Modelo OECD, que no cumple los requisitos del art. 15, apdo. 1, frase 2 del Convenio Modelo OECD (de ahí la citada jurisprudencia reiterada del BFH). Desde la perspectiva del Estado de residencia, el factor decisivo es que el art. 15 del CDI CH-EAU no atribuye un derecho de imposición al (antiguo) Estado de la actividad por la indemnización por cese de actividad y, por lo tanto, el Estado de residencia no está obligado a corregir la doble imposición en virtud del art. 22 del CDI Suiza-EAU.»

También es interesante la cuestión –que el Tribunal Supremo Federal no ha de tratar aquí– de cómo se interpretaría una disposición de un CDI inspirada en el art. 15 del Convenio Modelo OECD si dicho CDI se hubiera celebrado habiendo tenido ya conocimiento de la versión del Comentario Modelo OCDE de 2014. En este caso, puede decirse que el Comentario de la OCDE es una «herramienta interpretativa importante», pero no es el único factor decisivo para la interpretación. Según la opinión adoptada en el Comentario de la OCDE de 2014, las indemnizaciones por despido abonadas por el empleador al empleado al término de la relación laboral deben, en caso de duda, considerarse remuneraciones correspondientes a los últimos doce meses de la relación laboral y, en consecuencia, tributar de conformidad con el art. 15 (1) del Convenio Modelo OCDE en el Estado de la actividad o en el Estado de residencia, o en ambos Estados a prorrata¹³. Sin embargo, el propio texto del acuerdo no indica que un periodo de doce meses deba ser decisivo en este caso.

5. Consideraciones finales

El Tribunal Supremo Federal suizo ha aprovechado la cuestión del tratamiento de las indemnizaciones por despido de los deportistas para abordar cuestiones fundamentales de la interpretación de los convenios de doble imposición y, en particular, la importancia del comentario de la OCDE, y ha llegado a resultados muy convincentes en las partes esenciales de su decisión: La versión del Comentario de la OCDE ya disponible en el momento de la celebración del acuerdo es un «importante medio de interpretación» para las disposiciones del convenio que siguen el modelo del Convenio Modelo OCDE. Al mismo tiempo, el Tribunal Supremo Federal ha dejado claro que, incluso en estos casos, el comentario de la OCDE no es en absoluto vinculante y que, a la hora de interpretar un CDI, la redacción de la disposición contractual conforme a su sentido corriente, el propósito y la finalidad del contrato, la buena fe y el contexto tienen la misma importancia.

13 Comentarios de la OCDE (2014) según el Art. 15 pto. 2.7.

El Tribunal Supremo Federal ha dejado poco margen para la consideración de versiones posteriores del Comentario de la OCDE. Negó explícitamente la calificación del Comentario de la OCDE como «práctica ulterior» («*subsequent practice*») según el art. 31, apdo. 3 b del Convenio de Viena. El Tribunal suizo ha despejado algo el camino en una dirección: Las versiones posteriores del Comentario de la OCDE podrían tenerse en cuenta del mismo modo que otras publicaciones y resoluciones judiciales. Pero al hacerlo, «sólo pueden convencer por la solidez de su argumentación». En la actualidad, el uso de los comentarios posteriores casi siempre fracasaría, ya que en ellos sólo se dan opiniones jurídicas sobre las disposiciones del Convenio Modelo OCDE, pero prácticamente nunca razones que las justifiquen. Esto puede ser un indicio para que la OCDE reconsidere su praxis actual y pase a justificar sus opiniones a la luz de la disposición que se interpreta.

En cualquier caso, la calidad de la sentencia del Tribunal Supremo Federal es sobresaliente: El Tribunal Supremo suizo no sólo reflexiona sobre su propia jurisprudencia y trata de forma autocrítica las posiciones contrarias adoptadas en la literatura jurídica, sino que también tiene en cuenta la doctrina científica y la jurisprudencia de otros Estados, mucho más allá de la zona de habla alemana e incluso de Europa. Asimismo, el Tribunal Supremo Federal recurre ampliamente a la doctrina científica y la jurisprudencia de derecho internacional. El Tribunal Supremo Federal utiliza los argumentos obtenidos de estas publicaciones para aclarar su jurisprudencia anterior. Debido únicamente a la profundidad del razonamiento, es de esperar que esta sentencia atraiga la atención mucho más allá de Suiza y del mundo germanoparlante, y que los tribunales de todo el mundo la tenga en cuenta en sus decisiones sobre cuestiones relacionadas con los CDI.