

IX JORNADAS NACIONALES DE TRIBUTACIÓN IFA

TEMA 2: CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

PONENCIA GENERAL

FERNANDO ZUZUNAGA DEL PINO

I. INTRODUCCIÓN

En un mundo globalizado donde la movilidad de capitales se define en función del país que más promueve la inversión y ello en materia de derecho tributario se traduce en preferir al país que ofrece la mayor seguridad jurídica al menor costo fiscal, los Convenios para Evitar la Doble Imposición -CDIs- se convierten en un instrumento primordial de la atracción de inversiones.

En el caso peruano, si bien hemos llegado a la convicción que la celebración de tratados internacionales de promoción de inversiones o de libre comercio son mecanismos fundamentales de promoción de inversión, tal convicción no se observa tan firme en torno a los CDIs puesto que, aún cuando en el 2001 Perú decidió iniciar una política agresiva tendente a la celebración de tales convenios, en los últimos tiempos se ha notado un pronunciado desaceleramiento de tal propósito.

Como consecuencia de la decisión de celebrar CDIs adoptada por el Gobierno Peruano en el 2001, tenemos vigentes CDIs con Chile y Canadá, firmados con España y Brasil y en negociación con Francia, Reino Unido, Tailandia, Italia, Suecia y Suiza. El punto de partida de todos ellos, toma como instrumento de negociación la denominada “propuesta peruana de convenio para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal” elaborada el citado año 2001 por el Ministerio de Economía y Finanzas -Modelo Peruano-, en base al modelo de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (Modelo OCDE). Completa nuestro marco de convenios, el esfuerzo desplegado décadas atrás para evitar la doble imposición por los países de la CAN, convenio regulado por la Decisión 578 -antes Decisión 40-, aplicable entre Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú.

Los problemas de interpretación y de aplicación de los CDIs que vienen enfrentando los especialistas nacionales son la motivación esencial para que el Consejo Directivo de la Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano haya decidido abordar el tema de los CDIs en sus IX Jornadas Nacionales de Tributación. Por ello, es propósito de esta Ponencia General analizar los problemas que se han suscitado en la interpretación y aplicación de los CDIs y, a partir de tal análisis, arribar a conclusiones y recomendaciones.

Los alcances de una Ponencia General están circunscritos a los temas abor-

dados en las quince ponencias individuales presentadas por los participantes de estas Jornadas. Sin perjuicio de ello, corresponde a nuestro juicio plantear a nivel doctrinario una serie de conceptos que servirán de pauta para el análisis de cada uno de los temas recogidos en cada una de las ponencias, así como formular otros temas no tratados pero que son centrales en materia de CDIs.

Lo embrionario del tema en el Perú, lo extenso de las materias que comprende y la riqueza jurídica de su contenido nos obligan a manifestar que es irreal pensar que el estudio de la problemática de los CDIs se agotará en las presentes Jornadas. Muy por el contrario se aspira a que estas Jornadas marquen el inicio de ese estudio a fin de lograr un debate permanente y continuo sobre los distintos aspectos que la problemática de los CDIs plantea.

Teniendo en cuenta lo expuesto, pasamos a especificar el índice de esta Ponencia General que comprende siete partes: (i) la primera recoge conceptos preliminares de esencial manejo en materia de CDIs; (ii) la segunda versa sobre problemas de interpretación y aplicación de los CDIs; (iii) la tercera sección está dedicada al establecimiento permanente y a los beneficios empresariales; (iv) la cuarta se aboca a las rentas pasivas y al concepto de beneficiario efectivo en nuestro ordenamiento; (v) la parte quinta se centra en los alcances de la cláusula de no discriminación regulada por los CDIs; (vi) la sexta recoge temas singulares tratados por cuatro ponentes; y, (vii) la séptima y última sección propone las conclusiones y recomendaciones del caso.

II. CONCEPTOS PRELIMINARES

En forma previa al análisis de la problemática planteada en cada una de las ponencias consideramos necesario resaltar algunas definiciones básicas en torno a las cuales gira la materia de CDIs. Es así que especificaremos la definición del fenómeno central que motivó la existencia de los CDIs: (i) la doble imposición; (ii) las causas de ese fenómeno: los criterios de vinculación; (iii) los métodos para evitar esa doble imposición; (v) los objetivos que actualmente persiguen los CDIs; y, (vi) por último, la definición de la doble no imposición.

2.1. Doble imposición:

Habrá doble imposición allí donde dos estados apliquen impuestos similares a un mismo contribuyente respecto de un mismo hecho imponible (unidad de materia y unidad de tiempo).

Calderón Carrero explica que nos encontramos ante una doble imposición internacional *“cuando dos o más entes jurídicos-públicos autónomos dotados de poder tributario independiente a nivel internacional yuxtaponen impuestos idénticos o análogos sobre un mismo hecho imponible realizado en un mismo momento temporal, gravando al mismo contribuyente y objeto imponible, de manera que, a la postre, resulta una carga fiscal global superior a la que se originaría si dicho hecho imponible se hubiera realizado con sujeción a un solo*

sujeto activo".¹

En la misma línea, para Campagnale la doble imposición *"consiste en la superposición de las potestades tributarias de distintos Estados o jurisdicciones sobre la renta obtenida por un sujeto, debido a la aplicación de criterios jurisdiccionales diferentes. De esta manera, un mismo contribuyente o ingreso se ve sometido a tributación en más de un país"*.²

Por otro lado, Ortiz, citando a Giuliani Fonrouge sostiene que la doble imposición internacional *"consiste, básicamente, en una violación formal del principio general que quiere que una misma persona en ocasión de un mismo hecho y de una misma actividad, no debe estar sometida a más que a una soberanía única, tanto en materia fiscal como en materia política o jurídica"*.³

A partir de lo expuesto, podemos afirmar que para que se configure el fenómeno de la doble imposición, se deben presentar de manera concurrente los siguientes elementos:

- (i) Existencia de dos o más potestades tributarias;
- (ii) Imposición de dos tributos de idéntica o similar naturaleza;
- (iii) Mismo presupuesto de hecho (unidad material y cuantitativa);
- (iv) Concurrencia en la identidad del perceptor de la renta; y,
- (v) Mismo período de imposición (unidad de tiempo).

Una distinción bastante extendida en doctrina es la que separa la doble imposición económica (o doble imposición en sentido amplio), de la doble imposición jurídica (o imposición en sentido estricto).

Doble imposición económica:

Se presenta cuando un mismo ingreso o bien, es gravado por dos o más países durante un mismo período, pero en cabeza de diferentes personas. De esta manera, en la doble imposición económica a nivel internacional existe identidad de objeto, período de tiempo y similitud de impuesto, sin embargo se encuentra ausente el requisito de la identidad subjetiva que sí es considerada por la doble imposición jurídica.

Como Bhuler refiere *"surge la doble imposición en sentido amplio cuando el*

¹ CALDERÓN CARRERO, José Manuel. "La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación". Madrid: MC Graw -Hill. 1997. p. 109.

² CAMPAGNALE, Norberto. CATINOT, Silvia; y, PARRONDO, Alfredo. "El Impacto de la Tributación sobre las Operaciones Internacionales". Editorial La Ley, Buenos Aires, 2000, p. 18.

³ ORTIZ, SAINZ y TRON. "Tratados Internacionales en materia fiscal". México: Editorial Themis S.A. de C.V. 2000 p. 3.

*mismo o semejante impuesto es percibido por varios Estados en virtud de un mismo presupuesto de hecho y para un mismo período de tiempo”.*⁴

Doble imposición jurídica:

El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE define este fenómeno como el resultado de que dos o más estados sometan a imposición un mismo concepto de renta obtenida por un mismo sujeto, por idénticos o similares impuestos, y en igual período.⁵

El Modelo OCDE 2005, indica que puede existir doble imposición jurídica internacional en tres casos:

- (i) cuando dos Estados contratantes graven a una misma persona por su renta y su patrimonio totales (sujeción fiscal integral concurrente);
- (ii) cuando una persona, residente de un Estado contratante, obtenga rentas o posea elementos patrimoniales (o de patrimonio) en el otro Estado contratante y los dos estados graven estas rentas o elementos patrimoniales; o
- (iii) cuando los dos Estados contratantes graven a una misma persona, no residente ni en uno ni en otro de los Estados contratantes, por las rentas que obtenga o por el patrimonio que posea un Estado contratante.⁶

En resumen, doble imposición es aquella situación caracterizada por la existencia de un supuesto gravable (renta) que determina el nacimiento de varios impuestos en varias jurisdicciones fiscales nacionales por el mismo o análogo concepto, y por el mismo período. Existirá doble imposición internacional en sentido amplio o económico cuando el mismo o semejante impuesto es percibido por varios estados, en virtud de un mismo presupuesto de hecho y para un mismo período de tiempo. De otro lado, si a esta definición le agregamos el requisito que sea un mismo sujeto de derecho el afectado -y no distintos-, se obtiene el concepto estricto de doble imposición.

2.2. Criterios de vinculación

El estudio de las causas que generan la doble imposición pasa por examinar los criterios de vinculación, que los estados, en ejercicio de su potestad tributaria, utilizan para someter a imposición las rentas o patrimonios en sus jurisdicciones. La adopción por parte de dos países de criterios distintos de vinculación o de un mismo criterio pero con contenido diverso, podrían motivar

⁴ BUHLER, Ottmar citado por ABRIL ABADIN, Eduardo en “Métodos para evitar la doble imposición internacional”, en XX Semana de Estudios Financieros. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1973. p. 136.

⁵ CAMPAGNALE, Norberto. CATINOT, Silvia; y, PARRONDO, Alfredo. Op cit. P. 20.

⁶ COMITÉ DE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE. “Modelo Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio - Versión Abreviada del 15 de julio de 2005”. Madrid: Instituto de Asuntos Fiscales, 2006. p. 279.

la existencia de soberanía tributaria en ambos países respecto de una misma renta.

Ahora bien, producto del ejercicio soberano de la potestad tributaria de los estados, éstos son libres de establecer los criterios de vinculación a fin que una renta o patrimonio se encuentren gravados, sin más limitaciones que las que deriven de los principios o garantías constitucionales, lo que puede ocasionar la doble imposición. Sobre el particular, Uckmar sostiene que: *“La comunidad internacional está formada por Estados soberanos dotados de potestad normativa primaria e independiente. Cada Estado puede imponer su propia potestad tributaria a todas aquellas circunstancias que impliquen una relación económica con su propio sistema estatal, aun en los casos en que el mismo hecho imponible se encuentre vinculado por algún elemento a otros ordenamientos jurídicos. Cada Estado puede imponer tributos a cualquiera que se encuentre en el ámbito de su propia potestad de imperio, de la cual la tributaria ni es más que una de sus manifestaciones, puede dar lugar a un conflicto de jurisdicciones en razón de la falta de límites del poder impositivo de cada Estado, derivados de la ley interna o del derecho público internacional, respecto de hechos vinculados a su propio territorio”*.⁷

Así, producto del ejercicio de la potestad tributaria de los estados al establecer los criterios de vinculación, la doble imposición se genera por:

- (i) Los distintos criterios de sujeción aplicados en las legislaciones fiscales a la hora de delimitar las respectivas soberanías fiscales, esto es, por ejemplo el conflicto que puede generarse por un contribuyente residente en un Estado (que utiliza el criterio de “residencia” para gravar”) que obtiene rentas localizadas en otro Estado (que usa el criterio de conexión “fuente” para gravar); o,
- (ii) La aplicación del mismo criterio de sujeción, pero con discrepancias en cuanto a la delimitación del criterio (diverso contenido). Por ejemplo: doble residencia fiscal de un contribuyente, por delimitación de los elementos de forma diferente (nacionalidad o permanencia en territorio, etc.).

Dichos conflictos se generan debido a que los criterios de vinculación se adoptan por los estados en base a una selección de su legislación interna, prescindiendo de normas de carácter internacional y siguiendo aspectos de índole básicamente económica. A nivel del derecho tributario internacional son básicamente dos los criterios de vinculación que otorgan a un Estado el derecho a gravar las rentas: la residencia y la fuente.

El criterio de residencia, supone que un residente de un Estado determinado con independencia de la localización de la fuente de la renta, va a tributar en su país de residencia por toda la renta mundial (rendimientos obtenidos en cualquier parte del mundo). Este criterio se basa en el trato igualitario de todos los sujetos a la imposición, pues no es justo discriminar en la imposición entre

⁷ UCKMAR, Victor. “Los tratados internacionales en materia tributaria”. En: Curso de Derecho Tributario Internacional. Tomo I. Bogotá: Editorial Temis S.A., 2003. p. 86.

quienes obtienen renta dentro del país y aquellos que la obtienen en el exterior, así como mide en mayor grado la capacidad contributiva, pues a través de esta imposición global, se mide la capacidad de contribuir con las cargas públicas del Estado donde el sujeto reside.

El criterio de la fuente por su parte, concede el derecho a gravar al Estado donde se produce la renta, independientemente de la residencia del sujeto. Como señala, Sol Gil generalmente este criterio es escogido por los países importadores de capitales o jurisdicciones cuya administración tributaria tiene un desarrollo precario, o por los llamados paraísos fiscales. *“Quienes justifican desde el punto de vista de la teoría tributaria y económica este criterio se basa en que la renta y el patrimonio han de ser gravados en el Estado donde se producen o detentan, lo cual atiende al principio de neutralidad en la importación de capitales, esto es, con independencia de la procedencia del capital, éste estará gravado en forma igual en el territorio donde se origina sin discriminación”*.⁸

Dentro del principio de la fuente, caben dos acepciones relevantes: (a) la del lugar de realización de la actividad de la que provienen las rentas o del bien que genera la renta (Estado de la situación); y, (b) la que localiza la fuente en el lugar de residencia del pagador de tales rentas (Estado pagador). Sin embargo, puede ocurrir que el conflicto surja de la localización de la fuente. En este supuesto, caben una variada gama de posibilidades, como el lugar donde se encuentran los bienes productores de las rentas, el de la realización de la actividad, el de la utilización de los bienes o servicios, etc.

Por otro lado, como afirma Serrano Antón, recogiendo la posición de A. Xavier, *“(…) se puede aceptar la clasificación de los puntos de conexión entre personales y territoriales, siendo un punto de conexión personal, la nacionalidad; y constituyendo puntos de conexión territoriales, a su vez de dos tipos, los subjetivos y los objetivos; en cuanto al punto de conexión territorial subjetivo, tenemos que citar la residencia, como vínculo entre el contribuyente y el territorio; mientras que el punto de conexión territorial objetivo, se determina a través de la conexión entre territorio y el acto o situación sobre la que se estructura el hecho imponible”*.⁹

2.3. Métodos para evitar la doble imposición

Acertadamente Calderón Carrero sostiene que los métodos para evitar la doble imposición *“están concebidos no tanto para suprimir o evitar su surgimiento como para reparar sus perjudiciales consecuencias. En efecto, (...) tanto el método de exención como el de imputación no erradican en origen la yuxtaposición de soberanías fiscales sobre el mismo hecho imponible, sino que están concebidos para aplicarse en la mayoría de las ocasiones, una vez que*

⁸ SOL GIL, Jesús. “Alcance general, impuestos cubiertos y definiciones en los convenios de doble imposición”. En: Estudios de derecho internacional tributario: los convenios de doble imposición. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario., 2006. p. 74.

⁹ SERRANO ANTÓN, Fernando. “Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal”. Doc. No.18/06, Instituto de Estudios Fiscales, p. 10.

*ésta se ha producido corrigiendo sus efectos sobre el contribuyente que la soporta”.*¹⁰

Las medidas para evitar la doble imposición pueden ser tanto unilaterales como bilaterales o multilaterales, según se incorporen a través de las legislaciones nacionales o bien por medio de negociación y aceptación por las partes en los CDI, o mediante la armonización de diferentes sistemas tributarios o de impuestos determinados.

Los métodos de exención o imputación establecidos en los CDI que siguen el artículo 23° del Modelo OCDE presentan las siguientes características principales:

- (i) Permiten la coordinación jurídica de sistemas fiscales.
- (ii) Son métodos autónomos respecto de los establecidos a nivel unilateral por los estados.
- (iii) Son prioritarios o prevalecen sobre las normas internas.
- (iv) El Derecho interno o doméstico de los Estados contratantes complementa la regulación convencional allí donde ésta es muy genérica o simplemente no regula expresamente una determinada cuestión.

Método de exención:

Mediante dicho método la renta se grava exclusivamente en uno de los países considerados, quedando exenta en los restantes. De este modo, supone la renuncia por parte de un Estado a la percepción de su impuesto cuando éste recae sobre contribuyentes que mantienen determinados lazos con otros Estados. Dicho método se apoya en la reciprocidad: si se establece la exención en un Estado, debe haber exención en el otro en las mismas condiciones. Aunque se puede establecer unilateralmente para incentivar las inversiones en el exterior en ciertos casos.

En general, la exención se suele aplicar en el país de la residencia del beneficiario (destino), por lo que corresponde la tributación exclusiva de la renta al país de la fuente (origen).

El artículo 23 A del Modelo OCDE 2005 establece el método de exención en destino o residencia con carácter principal.

Este método es claramente favorable a la repatriación de beneficios derivados de la inversión (principio de neutralidad en la importación de capitales). Su aplicación permite garantizar la efectividad de los incentivos fiscales que los países importadores de capital puedan conceder a las inversiones procedentes del extranjero, por cuanto tales medidas no pueden ser contrarrestadas por la tributación aplicable en los países de origen de las inversiones (país de resi-

¹⁰ CALDERÓN CARRERO, José Manuel. Op. cit. pp. 136-137.

dencia del beneficiario de la renta).

Las principales modalidades con que puede presentarse este método son las siguientes:

(i) Método de exención integral:

Como nos señala Calderón Carrero “se renuncia totalmente a tomar en consideración las rentas foráneas de sus residentes de manera que no solo no las somete a gravamen, sino que tampoco las tiene en cuenta a los efectos de fijar el tipo progresivo de gravamen que recaerá sobre el resto de rentas no exentas que obtenga el sujeto pasivo. Así pues, la técnica de la exención integral no sólo conlleva la no tributación en el país de la residencia de unas determinadas rentas, sino también el gravamen de las restantes a un tipo de gravamen inferior al que hubiera correspondido de no haber existido dicha medida”.¹¹

(ii) Método de exención con progresividad:

Dicho método se aplica para la exención en destino. Bajo dicho método si bien la renta de fuente extranjera queda fiscalmente exenta en el país de residencia, no obstante, se adiciona al resto de las rentas del mismo con el fin de determinar los tipos de gravamen aplicables al resto de la renta en el país de la residencia. Exige determinar el tipo medio de gravamen incluyendo en las bases imponibles tanto las rentas exentas como las no exentas, pero aplica el tipo de gravamen a la parte de la base imponible no exenta.

Método de imputación o de crédito fiscal:

Bajo este método el país de residencia del inversor calcula el impuesto utilizando como base el importe total de las rentas percibidas, incluidas las procedentes del exterior, permitiéndose deducir de la cuota del impuesto en el país de la residencia el impuesto efectivamente satisfecho en el país de la fuente. Este sistema es defendido principalmente por los países exportadores de capital.

Dicho método tiene dos variantes:

- (i) Crédito fiscal pleno o de imputación plena: Bajo este método el país de residencia permite deducir totalmente como crédito fiscal el impuesto pagado en el exterior (país de la fuente) sin limitación alguna. De este modo, el método permite que si el impuesto retenido en el país de la fuente excediera del importe del impuesto a pagar en el país de residencia, este último debería devolver el exceso al contribuyente. Lógicamente, esta exigencia de que el país de residencia del inversor tenga que asumir los impuestos extranjeros cuando el tipo de gravamen aplicado en el país de residencia resulte inferior al aplicado en el país de la fuente se convierte en un importante inconveniente que limita su viabilidad operativa.

¹¹ CALDERÓN CARRERO, José Manuel. Op. cit. pp. 141-142.

- (ii) Crédito fiscal con tope máximo o imputación limitada: en esta modalidad el país de residencia permite deducir como crédito fiscal el impuesto pagado en el exterior, pero sólo hasta el límite que suponga aplicar el tipo o tasa media del gravamen del estado de la residencia sobre las rentas obtenidas en el exterior.

Tal como señala Campagnale, según el sistema seguido en el cómputo de las rentas para el cálculo del citado límite, se pueden encontrar distintas posibilidades:

- Cómputo global (over all limitation): a fin de establecer el límite deducible, se toma la totalidad de los impuestos pagados en el extranjero y se los compara con el tributo calculado sobre las rentas de fuente extranjera.
- Cómputo país por país (country per country limitation): el límite se calcula en forma separada por cada estado de origen de rentas del exterior. Se compara el importe total de los impuestos pagados en cada país con el impuesto propio resultante del conjunto de ingresos obtenidos en dicha jurisdicción.
- Cómputo por categorías de rentas (limitation per items of income): el límite debe computarse por cada uno de los tipos de ingresos que se hayan establecido de acuerdo a la legislación del estado de residencia del contribuyente.¹²

En conclusión, la diferencia fundamental entre los referidos métodos consiste en que los principios de exención atienden a la renta, mientras que los métodos de crédito atienden al impuesto.

Por otro lado, tenemos el método de deducción por impuestos no pagados (*Tax Sparing*) que constituye un beneficio fiscal consistente en el reconocimiento, por parte del país de la residencia, de la deducibilidad en su cuota impositiva de impuestos extranjeros que, por razón de política económica o social, no hubieran sido pagados efectivamente en el otro país, por declararse exentos o por gozar de alguna bonificación.

La lógica implícita de esta cláusula es la de que el sacrificio recaudatorio del país de origen de las rentas, con el propósito de atraer inversiones, beneficie exclusivamente al país inversor y no a la Administración Tributaria del país exportador de capital.

Una variedad de este beneficio fiscal, que aparece recogida en algunos CDI es el denominado *matching credit* que supone la concesión por el Estado de residencia de un crédito fiscal por impuestos, superior al impuesto pagado en el país de origen de la renta.

¹² CAMPAGNALE, Norberto. CATINOT, Silvia; y, PARRONDO, Alfredo. Op. cit. p. 23.

2.4. Concepto de doble no imposición

Como señalan Danón y Salomé¹³ la nula imposición o doble no imposición surge a nivel internacional cuando el Estado que goza de la potestad impositiva conforme a las cláusulas de un CDI, no hace uso de este derecho en razón de su legislación interna (que concede una exención o no contiene una disposición que grave el hecho) y el otro Estado contratante carece de potestad impositiva en virtud al propio Convenio, o cuando uno de los Estados contratantes tiene conflicto de calificación (elemento material) o un conflicto de atribución (elemento subjetivo), quedando involuntariamente una renta sin someterse a imposición.

En su ponencia conjunta OSCAR PICÓN y LYDA GROZO¹⁴ señalan que este fenómeno puede ser visto como: (i) un efecto perverso derivado de la aplicación de los tratados internacionales en materia tributaria¹⁵ que debería ser corregido, o (ii) simplemente como un efecto colateral al objeto perseguido por un CDI: evitar o atenuar situaciones de doble tributación entre los países suscriptores, que no amerita una modificación al tratado.

Sobre las causas que originan este fenómeno PICÓN y GROZO señalan que puede ocurrir como: (i) consecuencia de la aplicación de la legislación interna; o, (ii) cuando los Estados aceptan reconocer que solamente uno de ellos tiene exclusiva competencia, pero el Estado competente no la ejerce en realidad debido a una previsión de su propia ley nacional (la doble no imposición por razones de ley doméstica que no contiene una disposición permitiendo que grave esta renta), o, (iii) por un conflicto de interpretación cuando uno de los Estados interpreta que las cláusulas del tratado conceden competencia exclusiva al otro Estado contratante, pero este último interpreta la misma cláusula de manera diferente, es decir, considera que no tiene competencia exclusiva y en este supuesto, la doble no imposición es atribuible al conflicto en la interpretación del Convenio.

2.5. Objetivos de los CDI

En general, los CDI limitan el ejercicio de poderes soberanos que corresponden a los Estados con arreglo al derecho internacional. A través de los CDI se restringe el ejercicio efectivo del poder tributario por parte de los Estados contratantes, estableciéndose específicamente respecto de cada renta o patrimonio, cuál de los Estados tiene la facultad, bien de forma exclusiva o compartida, de ejercer el derecho previsto en la legislación interna de gravar una determinada renta o patrimonio, pudiendo el Convenio contemplar exenciones tributarias o

¹³ DANON, Robert J. y SALOMÉ, Hugues: L'élimination de la double non-imposition en tant qu'objet et but des CDI (Rapporteurs du Groupement Suisse) en Cahiers IFA Vol. 89a, 2004.

¹⁴ Ponencia presentada por PICÓN, Oscar y GROZO, Lyda: "Situaciones de nula imposición en rentas pasivas a la luz de las normas de la Decisión 578 de la CAN".

¹⁵ BRAVO CUCCI, Jorge "La (doble) no imposición", en Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional Homenaje Latinoamericano a Víctor Uckmar. Buenos Aires: Abaco, 2005. p. 451.

estableciendo limitaciones a los tipos de gravamen o tasas.

Sin embargo, debe tenerse en cuenta que los CDI tienen características particulares que los distinguen de otros tratados internacionales, básicamente por su carácter bifronte o dual, pues por un lado se trata de un acuerdo de voluntades entre dos Estados y, de otro, del resultado de ese acuerdo que es la norma jurídica establecida en el CDI, con la consecuente compleja relación entre la misma y la legislación interna.

Adicionalmente, los CDI prevén normas de no discriminación y medidas para evitar el fraude fiscal, a través de la cooperación internacional entre las administraciones tributarias de los Estados contratantes.

Como afirma Calderón Carrero los CDI *“crean un minisistema fiscal entre los dos Estados contratantes, generando derechos y obligaciones para los dos Estados pero también para los contribuyentes cubiertos por el convenio”*. Dicho minisistema: *“no es totalmente autónomo de la legislación interna de los Estados contratantes sino que se interrelaciona con ella al objeto de lograr sus fines; los CDIs ordenan relaciones fiscales internacionales de carácter triangular y de contenido complejo; son tres los posibles sujetos afectados por el convenio los dos Estados contratantes y los contribuyentes amparados por el convenio, y la regulación articulada es compleja al instrumentar una interrelación circular con la normativa interna de los Estados Contratantes”*.¹⁶

Como señala el tratadista Ottmar Buhler, *“constituye una finalidad de los tratados de doble imposición limitar las pretensiones fiscales de los Estados titulares de las mismas o suprimirla totalmente, no ampliarlas o no crear nuevas. Esto hay que entenderlo en el sentido de que en un tratado de doble imposición no pueden establecerse nuevas disposiciones”*.¹⁷

En el mismo sentido, Tovillas citado por Ronald Evans afirma que *“Mediante (un) Acuerdo Internacional, los Estados pueden expresar su voluntad de limitar su propia soberanía tributaria mediante un reparto de la potestad tributaria de gravamen sobre cada categoría de rentas y bienes. Dicha voluntad, expresada a través de un convenio de doble imposición, obliga a los dos Estados firmantes a respetar el contenido de las disposiciones y otorga el derecho a los particulares de reclamar la aplicación de las cláusulas. La limitación de la potestad tributaria de los Estados destinada a evitar la doble imposición jurídica internacional vendrá articulada a través de dos mecanismos. Por un lado, se evita la superposición de las soberanías tributarias. Se elimina el conflicto positivo de las soberanías tributarias de los dos Estados contratantes mediante el acuerdo de éstos de conceder la capacidad de gravamen exclusiva de unas determinadas categorías de rentas o de bienes a uno de ellos exclusivamente.*

¹⁶ CALDERÓN CARRERO, José Manuel y MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo. “Los Tratados Internacionales. Los Convenios de Doble Imposición en el ordenamiento español: naturaleza, efectos e interpretación” En: Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la Unión Europea 2006. Valencia: Wolters Kluwer España S.A., 2006. p. 41.

¹⁷ BÜHLER, Ottmar. “Principios de Derecho Tributario Internacional”. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1968. p. 82.

*Correlativamente el otro Estado renuncia a gravar esas categorías de rentas o bienes”.*¹⁸

Por otro lado, Gotlib señala que en general se ha considerado que los CDI tienen los siguientes fines deseables:

- Como su propia designación lo indica, evitan o mitigan la doble imposición internacional. Lo que se tiende a eliminar es la doble imposición en sentido amplio o económico, y no sólo ese mismo fenómeno en sentido estricto, por lo que resulta indiferente que no sea la misma persona la que soporta directamente el ejercicio de ambas potestades tributarias.
- Proveen certeza a las relaciones jurídicas, permitiendo a los inversionistas estructurar sus operaciones con mayor seguridad. De este modo, facilitan y atraen las inversiones extranjeras.
- Proveen herramientas de auditoría: la mayor parte de los CDI incluyen las cláusulas de intercambio de información entre los países contratantes.¹⁹

En conclusión, podemos afirmar que los CDI no se limitan a constituir un pacto de reparto de potestades tributarias que garantiza la eliminación de la doble imposición sino un mecanismo a través del cual se ponen a interactuar dos sistemas impositivos, coordinando aspectos jurídicos tributarios de los ordenamientos de los Estados contratantes a efectos de lograr la correcta operatividad de todo el sistema convencional, incorporando cláusulas de carácter material o procedimental que reconfiguran la regulación interna sobre la materia. Es por ello, que tal como lo sostiene García Novoa, los CDI tienen una: *“una innegable proyección interna, mucho mayor que la de cualquier otro tipo de convención internacional. Su función de colaboración directamente relacionada con su contenido, que es el reparto de competencias fiscales, determina que los CDI tengan una imbricación con sus ordenamientos internos mucho mayor que cualquier otro tipo de tratados internacionales de cariz político o económico, aunque sólo sea porque en tales ordenamientos internos se definen las competencias que son objeto de armonización (...)”*. Con el fin de reconciliar los sistemas tributarios, se crea un microsistema fiscal ante ambos Estados contratantes, en el que *“más que desplazar la normativa interna de los estados firmantes, como ocurre en otros tratados, interactúa con dicha normativa interna”*.²⁰

¹⁸ EVANS, Ronald. Op. cit. pp. 51-52.

¹⁹ GOTLIB, Gabriel y VAQUERO, Fernando. “Aspectos internacionales de la Tributación”. Buenos Aires: La Ley S.A. 2005. pp. 219-220.

²⁰ GARCÍA NOVOA, César. “Interpretación de los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional” En: Estudios de Derecho Internacional Tributario: Los convenios de doble imposición Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Legis Editores S.A. Coordinador Juan Pablo Godoy, 2006. p. 9.

III. INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN DE LOS CDIs

3.1. Relación de los CDI con la normativa doméstica: Preeminencia de los CDIs suscritos por el Perú sobre las normas internas. Interacción entre las cláusulas del CDI y las normas internas: el micro-sistema fiscal. Pasos a seguir para la aplicación de los CDIs

Como dice Seiler²¹ la finalidad de la interpretación es superar la distancia entre el texto legal y el caso concreto, siendo la tarea de los aplicadores del derecho atribuir sentido a las normas que se han de aplicar. Dicha labor en el caso de los CDIs no es fácil, desde que tales instrumentos hacen que la ordenación jurídica de los impuestos se realice mediante fuentes que siguen principios distintos a los clásicos impositivos y que se producen con carácter general y al margen de la intervención directa o decisiva de los parlamentos nacionales (“backdoor rules”). Hecha esta introducción, toca a esta Ponencia sentar posición respecto de tres puntos de vital importancia interpretativa, cuales son el rango de los CDIs dentro del ordenamiento jurídico interno, las reglas de interacción entre los mismos y la normatividad doméstica y los pasos a seguir para la aplicación de los tratados.

Hemos dicho que es propósito de los CDIs crear un micro-sistema fiscal entre los países contratantes que más que desplazar la normativa interna, como ocurre con otros tratados, busca interactuar con dicha normatividad.

En efecto, hay que proclamar que los CDIs tienen su propia dinámica interpretativa y que la misma prevalecerá frente a la propia del derecho interno, salvo remisión al mismo por parte del tratado internacional. La interacción entre el CDI y la normatividad interna exige que prevalezca la interpretación que facilite en mayor medida el logro de las finalidades del convenio. Por ello, al aplicar los CDIs deben privilegiarse las fórmulas comunes de interpretación frente a los criterios internos (principio de concordancia de las decisiones o principio de interpretación común).²²

Ahora bien, aún cuando los CDIs sean tratados internacionales de naturaleza particular, ello no exime que les sean de aplicación los principios generales del derecho internacional y el tratado de tratados, cual es la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969 (CVDT), la que es considerada generalmente como una “declaratoria” de derecho internacional consuetudinario y, por tanto, de aplicación incluso en países que no la han suscrito.

Sobre el particular, son pertinentes las citas realizadas por GIORGIO MASSARI²³ en su ponencia sobre Holmes y Vogel, las mismas que reproducimos en el orden señalado:

²¹ C. SEILER en *Auslegung als Normkonkretisierung*, citado por GARCÍA NOVOA, César. Op. cit. p. 3.

²² GARCÍA NOVOA, César. Op. cit. p. 10.

²³ Ponencia individual presentada por MASSARI, Giorgio: “Diatriba de Interpretación: El estatus legal de los Comentarios al Modelo de Convenio OCDE y su aplicación en el caso peruano”.

“DTAs [CDIs] are international agreements which, for the purposes of international law, come into existence upon the declaration of consent by both contracting states. DTAs are (at least, in principle) governed by the rules contained in the Vienna Convention of the Law of Treaties 1969, which to a large extent codifies the norms of customary international law (...). The interpretation of DTAs, like other treaties, is governed by customary international rules, which are embodied in the Vienna Convention. Logically, DTAs are international agreements; the interpretation of international agreements is governed by the customary principles of international law; those principles of international law have been codified in the Vienna Convention; therefore, DTAs are to be interpreted in accordance with the Vienna Convention.”²⁴

“Double tax treaties are international agreements. Their creation and their consequences are determined according to the rules contained in the Vienna Convention on the Law of Treaties. (...) Therefore the rules of the Vienna Convention are used in case law on the Interpretation of Double Taxation Treaties today as a basis even with regard to States which have not yet ratified the Vienna Convention”.²⁵

La misma posición es compartida por De Arespacochaga,²⁶ Xavier²⁷ y Ward.²⁸

²⁴ HOLMES, Kevin. “International Tax Policy and Double Tax Treaties”. Amsterdam. International Bureau of Fiscal Documentation - Publications BV. 2007. p .70. La traducción libre de la cita, efectuada por MASSARI es como sigue: “Los CDI son acuerdos internacionales que, para propósitos del Derecho Internacional, llegan a existir con la declaración de consentimiento de ambos Estados contratantes. Los CDI se rigen (por lo menos, en principio) por las reglas contenidas en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969, que en buena medida codifica las normas del Derecho Internacional consuetudinario (...). La interpretación de los CDI, al igual que la de otros tratados, se rige por reglas consuetudinarias internacionales, las cuales están consagradas en la Convención de Viena. Lógicamente, los CDI son acuerdos internacionales; la interpretación de acuerdos internacionales se rige por los principios consuetudinarios del Derecho Internacional; estos principios del Derecho Internacional han sido codificados en la Convención de Viena; por ello, los CDI deben ser interpretados de conformidad con la Convención de Viena”.

²⁵ VOGEL, Klaus. “Double Taxation Conventions: a commentary to the OECD-, UN-, and US model conventions for the avoidance of double taxation on income and on capital with particular reference to German treaty practice”. Párrafos 28 y 68 en pp. 21 y 35. La traducción libre de MASSARI sobre la cita es: “Los Convenios de Doble Imposición son acuerdos internacionales. Su creación y consecuencias son determinadas conforme a las reglas contenidas en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. (...) Por ello, las reglas de la Convención de Viena son utilizadas actualmente como base en la jurisprudencia para la interpretación de los Convenios de Doble Imposición incluso con relación a Estados que aún no han ratificado la Convención de Viena”.

²⁶ DE ARESPACOCCHAGA, Joaquín. “Planificación Fiscal Internacional. Convenios de doble imposición. Estructuras fiscales. Tributación de no residentes”. Segunda Edición. Madrid: Marcial Pons, 1998. pp. 114-115.

²⁷ XAVIER, Alberto, “Derecho Tributario Internacional. Conceptos fundamentales”. Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Desalma, 2005. p. 138.

²⁸ WARD, David y Otros “The Interpretation of Income Tax Treaties with Particular reference to the Commentaries on the OECD Model”. International Fiscal Association

El Perú suscribió la CVDT el 23 de mayo de 1969 y ratificó la misma mediante Decreto Supremo N° 029-2000-RE, publicado en el Diario Oficial El Peruano el 21 de septiembre de 2000, pasando ésta, por tanto, a formar parte de nuestro sistema jurídico. En tal sentido, y aún cuando se trata de una Convención de carácter general, la misma debe ser aplicada por nuestro país en la interpretación de los CDIs dado que recoge, precisamente, los principios y reglas del derecho internacional que debieran conducir a las partes contratantes del CDI a tener una interpretación común y simétrica del mismo y así lograr los objetivos que se buscan con la suscripción del CDI.

Bajo esas reglas del derecho internacional, cuando una norma interna entre en conflicto con una norma de derecho internacional ratificada (esto es una norma del CDI), deberá preferirse la norma internacional e inaplicarse la interna. Como sabemos, ello se sustenta en el llamado Principio de Primacía del Derecho Internacional²⁹ (Principio de Primacía) sobre la legislación interna, el cual deriva del Principio de Derecho Internacional *Pacta Sunt Servanda*. En el Derecho Internacional este principio establece que los tratados son de obligatorio cumplimiento entre las partes contratantes, buscando dotar de seguridad jurídica a las relaciones internacionales. Además, el Principio de Primacía establece la imposibilidad de un estado contratante de invocar normas de derecho interno, inclusive constitucionales, para justificar el incumplimiento de una obligación adquirida en virtud de un tratado suscrito.

Ahora bien, en el caso peruano, la Constitución Política del Perú de 1993, a diferencia de su similar de 1979, no resuelve el problema de la primacía de los tratados internacionales sobre las leyes internas, en caso de conflicto. Si bien nuestra Constitución establece en su artículo 55 que “Los tratados celebrados por el estado y en vigor forman parte del derecho nacional”, nada dice sobre si éstos prevalecen o no sobre el derecho interno, en caso de conflicto.

Sobre este punto es acertada la cita que formula en su ponencia CARLOS BASSALLO,³⁰ al referirse a la posición del doctor Landa Arroyo quien al sustentar la tesis de rango supralegal, explica que con ello se *“busca armonizar el derecho interno con el derecho internacional; subordinando la interpretación de la ley nacional a los tratados. Es decir que, el ámbito o espacio propio del derecho y la jurisdicción basados en la ley se subordinan a los tratados y sentencia internacionales. En función de lo cual se establece una integración esencial entre el derecho internacional y el derecho nacional -infraconstitucional- en la medida que al regular una misma materia por el principio de jerarquía, el tratado prevalece sobre la ley”*.³¹

(Canadian Branch) y International Bureau of Fiscal Documentation – Publications BV. Canada. 2005. pp. 15-37.

²⁹ Como hemos señalado previamente, los CDI califican como tratados de naturaleza tributaria.

³⁰ Ponencia individual presentada por BASALLO, Carlos: “El Método de Imputación para Evitar la Doble Imposición en el CDI Modelo OCDE frente a la LIR”

³¹ LANDA ARROYO, César. La aplicación de los tratados internacionales en el derecho interno y las decisiones de las cortes internacionales, especialmente en materia de derechos humanos. El autor señala además que el Tribunal Constitucional ha recogido la tesis legal, concretamente en el pronunciamiento contenido en la Sentencia recaída en

Por otro lado, continúa citando a Landa cuando trata la tesis del rango legal, señalando que *“Ahora bien, como los tratados internacionales aprobados y ratificados forman parte del derecho nacional, según el artículo 55° de la Constitución, las colisiones entre los tratados y las leyes nacionales, se resolverían no por el principio de jerarquía, dado que el tratado y la ley comportan el mismo rango legal, sino por los principios de competencia o de prevalencia de la norma especial sobre la general y de la norma posterior sobre la anterior”*.

Sobre este tema de preeminencia del CDI sobre el ordenamiento doméstico peruano coincidimos plenamente con el ponente EDUARDO JOO³² quien afirma que estos principios se encuentran consagrados tanto en la legislación internacional como en la peruana, e incluso en nuestra jurisprudencia. En cuanto a la legislación nacional cita las Normas III y IX del Título Preliminar del Código Tributario a fin de sustentar que los tratados son fuente de derecho tributario y que a los efectos de interpretar el derecho son de aplicación supletoria los Principios Generales del Derecho, entre los cuales se encuentra el de *Pacta Sunt Servanda*, y el de Principio de Primacía.

En cuanto a la legislación internacional JOO recuerda que estos principios los regula el artículo 27° de la CVDT que establece que una parte no podrá invocar disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado³³ y alega que la doctrina mayoritaria en materia de Derecho Internacional ha consagrado de manera definitiva la primacía del tratado por sobre la ley. En ese sentido, Maurtua, citado por el Profesor Marcial Rubio Correa, señala que en caso de conflicto entre una ley interna y un tratado que no sea resuelto de esa manera ante los tribunales nacionales -es decir, prevalencia de una norma contenida en un tratado- debe entenderse que estaríamos ante un caso de una violación al Derecho Internacional”.³⁴

La tesis expuesta en el párrafo anterior ha sido ratificada por jurisprudencia emanada del Tribunal Fiscal -RTF No. 03041-A-2004- que constituye precedente de observancia obligatoria, la misma que al desarrollar los conceptos antes expuestos concluye que entre el Protocolo Modificador del Convenio Peruano Colombiano de 1938 y el Decreto Supremo No. 016-91-AG dictado con fuerza de ley, prevalecía la norma internacional por sobre la norma de derecho interno, criterio que debe hacerse extensivo a otros casos en donde se

el Expediente N° 1277-99-AC/TC, sin dejar de señalar lo rigidez de dicha posición ante lo afirmado en la doctrina e incluso jurisprudencia que reconoce a los tratados en una posición prevalente respecto de la ley. El citado artículo se puede encontrar en la siguiente dirección en Internet:
http://www.amag.edu.pe/web/html/servicios/archivos_articulos/2001/La_aplic_tratados_internac.htm

³² Ponencia individual presentada por JOO, Eduardo: “La regla de subcapitalización en la legislación peruana y su compatibilidad con los Convenios para evitar la Doble Imposición Tributaria”.

³³ La CVDT fue suscrita por el Perú el 23 de mayo de 1969 y ha sido ratificada por Decreto Supremo No. 029-2000-RE.

³⁴ RUBIO CORREA, Marcial. Estudio de la Constitución Política de 1993. Tomo III. Primera Edición. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 1999. p. 164.

presente el mismo conflicto.³⁵

Es importante destacar que esa jurisprudencia del Tribunal Fiscal hace suyos criterios establecidos por diversas salas de la Corte Suprema de Justicia, los que -a decir de JOO y de BASSALLO-, precisamente modificaron la posición que venía utilizando la Administración Tributaria respecto de supuestos de conflicto de normas entre tratados y leyes. Así, la Sala Civil de la Corte Suprema en la sentencia de fecha 19 de octubre de 2000 sobre demanda contencioso administrativa interpuesta contra la Resolución de Tribunal Fiscal No. 1236-A-1998 estableció lo siguiente:

“(...) un tratado a diferencia de una ley ordinaria, es producto del imperio de dos o más Estados, que se obligan a su cumplimiento y del que no se pueden sustraer unilateralmente, que es lo que en la doctrina del Derecho Internacional se denomina “Pacta Sunt Servanda” (...) que en ese sentido la Convención de Viena (...) en su artículo 27° claramente estipula que una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado.” (El subrayado es nuestro).³⁶

En conclusión, en caso de conflicto entre la ley interna y un CDI se deberá preferir la aplicación de lo dispuesto en el CDI, sin que ello implique la derogación de la norma nacional, al amparo de los principios que regulan el Derecho Internacional Público tales como el “Pacta Sunt Servanda” y “Primacía del Derecho Internacional”.

Ahora bien, al margen de los conflictos que podrían presentarse en los que regulada la misma materia por el CDI y el derecho doméstico, debe preferirse el CDI, es inherente a la naturaleza tributaria de tales tratados la interacción entre sus normas y las internas, hecho que pasamos a detallar a continuación.

³⁵ Cabe destacar que, en lo que respecta al Tribunal Fiscal, existe un gran número de RTF adicionales a la comentada en las cuales el Tribunal ha reconocido la preeminencia, en caso de conflicto, de los tratados por encima de la legislación interna. Estas son las RTF Nos. 0845-4-2001, 03969-2-2002, 04190-2-2003, 07499-A-2004, 06476-A-2004, 03345-A-2004, 03680-A-2004, entre otras, las cuales, pese a no tener la calidad de resoluciones de observancia obligatoria, consagran de forma categórica la preeminencia de los tratados por encima de la legislación interna en casos de conflicto. En tal sentido, las resoluciones citadas establecen los siguientes criterios:

i) “el artículo 27° de la Convención de Viena (...) estableció el principio de que ningún Estado puede sustraerse a una obligación jurídica internacional invocando su contradicción con el derecho interno.” (RTF No. 03969-2-2002 y 04190-2-2003); y,

ii) “que aún cuando el texto Constitucional vigente no contiene norma expresa que disponga la prevalencia del Tratado sobre las leyes internas, esta primacía puede inferirse desde el hecho que los tratados son normas internacionales mediante las cuales los Estados se obligan frente a otros, y su procedimiento de aprobación tiene rango constitucional, por lo cual los mismos no pueden verse enervados por normas que rigen el orden interno de un país, como es el caso de las leyes.” (RTF No. 0845-4-2001).

³⁶ Tenor en sentido similar se aprecia en la sentencia de 20 de setiembre de 2001 emitida por la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema.

Basados en el ejercicio planteado por Ortiz, Sainz y Tron³⁷ pasamos a enumerar los pasos a seguir para una aplicación práctica de los CDIs celebrados por nuestro país:

- (i) Tratándose de operaciones en las que intervengan residentes en el extranjero, de las que pueda presumirse la imposición en el Perú, sea por la existencia de un establecimiento permanente o por tratarse de ingresos con fuente de riqueza en Perú, deberá analizarse el asunto a la luz de la Ley del Impuesto a la Renta peruano.

De no apreciarse hecho imponible conforme a nuestra Ley del Impuesto a la Renta, no habrá impuesto que pagar y no se recurrirá al CDI, pues el único vehículo para crear un Impuesto es la Ley interna.

De apreciarse hecho imponible de acuerdo con nuestra legislación, se procederá con la determinación de la obligación tributaria, esto es con la cuantificación del aspecto mensurable o base imponible y la aplicación de la alícuota, a dicha base.

- (ii) En caso exista hecho imponible bajo la legislación peruana para el residente extranjero, deberá recurrirse al CDI en vigor celebrado con el país del cual el contribuyente que nos ocupa sea residente, a fin de determinar si dicho hecho imponible es considerado como un supuesto gravado para el CDI (pues de no ser así el residente extranjero no tributaría en el Perú) y, de quedar gravado, si su liquidación está sujeta a algún límite.
- (iii) Al recurrirse al CDI, deberá apreciarse, en primer lugar, si el CDI resulta o no aplicable, tanto al contribuyente en particular, como en el caso concreto. Ello por cuanto algunos tratados contienen cláusulas restrictivas de los beneficios a fin de evitar prácticas abusivas “treaty shopping”, prácticas que puede definirse como el aprovechamiento por parte de sujetos que no deberían beneficiarse del tratamiento preferencial de los tratados.

Despejada la incógnita anterior se procede con la verificación de si el hecho imponible es considerado como tal en el CDI. Para ello el hecho económico involucrado se procura enmarcar dentro de algunos de los supuestos del CDI. Como quiera que estamos haciendo el análisis de un sujeto no residente que ha generado una renta como consecuencia del desarrollo de una actividad económica que tiene alguna vinculación con territorio peruano, se verifica si esa renta se deriva de una actividad empresarial, en cuyo caso únicamente podría quedar gravada en Perú si se configura un establecimiento permanente o si se trata de alguna renta pasiva. A los efectos de este análisis, el hecho económico se ubicará en una u otra estipulación del CDI en base a las definiciones que contenga el propio CDI (por ejemplo la definición de dividendos, intereses o regalías). En caso el CDI remita a alguna definición del derecho interno, sólo para propósitos de este enmarque se recurrirá a ese derecho interno.

³⁷ ORTIZ, SAINZ y TRON. Op. cit., p. 23 y ss.

Con relación al reenvío del CDI a la legislación interna de los Estados contratantes, el artículo 3, apartado 2 del Modelo OCDE establece que cualquier *término o expresión* no definida en el CDI tendrá el significado que en ese momento le atribuya la legislación del estado contratante relativa a los impuestos objeto del CDI, a menos que del contexto del CDI se infiera una interpretación diferente. Concluye señalando que el significado que prevalece será el atribuido por esa legislación fiscal sobre el que resultaría de otras leyes de dicho estado.

Sobre el particular, coincidimos con lo expuesto por el profesor García Novoa,³⁸ en el sentido que deben distinguirse algunas cuestiones preliminares en la llamada “cláusula general” de reenvío referida anteriormente:

- En primer lugar, para que resulte de aplicación la legislación interna, del contexto del CDI no debe deducirse significado alguno al vocablo utilizado en el mismo, pues el contexto (sea que se materialice mediante disposición expresa o mediante medio de interpretación complementario) prima sobre el derecho interno y, por tanto, lo descarta.
- En segundo lugar, debe tomarse en consideración qué ocurre cuando ambos ordenamientos de los Estados contratantes tienen interpretaciones distintas de un mismo vocablo contenido en el CDI cuyo significado ha sido materia de reenvío a la legislación interna. En ese caso se produce el llamado “conflicto de interpretación unilateral”.

Resultan pertinentes las palabras de García Novoa, según las cuales “*ha de prevalecer el reenvío unilateral al Estado contratante al cual el CDI hubiese atribuido preferentemente la competencia para gravar el rendimiento*”.³⁹

Ahora bien, en el caso de que el CDI permita la imposición de la renta en ambos Estados contratantes (“competencia cumulativa”), consideramos que bajo este supuesto debe atenderse a los objetivos del CDI sin llegar a resultados contradictorios en ambos estados.

- Finalmente, en cuanto al concepto de “derecho interno”, García Novoa expone que es “*toda la normativa tributaria que permita determinar el sentido del concepto incluido en el CDI; las normas internas relativas a los tributos objeto de armonización a través del CDI; pero también las normas generales y las codificadoras, en tanto incorporen definiciones susceptibles de ser utilizadas para aclarar el sentido de los términos*”.⁴⁰ Agrega el citado autor que con relación a los CDIs celebrados con terceros estados, éstos no forman parte del “contexto” referido en el apartado 2 del artículo 3 del Modelo OCDE, sino que también forman parte del “derecho interno”.

³⁸ GARCÍA NOVOA, César. “Interpretación de los Convenios (...)” Op. cit. pp. 47-56.

³⁹ *Idem* p. 50.

⁴⁰ *Idem* p. 52.

Culminado el examen detallado en este punto concluiremos si ese hecho económico es susceptible de quedar gravado en el país de fuente y, de serlo, si existe un límite para dicho gravamen.

- (iv) El último análisis consiste en comparar el Impuesto determinado conforme a las normas del derecho doméstico peruano con el sistema de determinación que para esa renta contempla el CDI, el mismo que podría conceder alguna reducción impositiva o exención que beneficie al perceptor del ingreso. Sobre este punto es importante revisar el Protocolo pues es usual que a través de éste se conceda algún otro beneficio sujeto a diversas condiciones.

Con el propósito de graficar lo expuesto en los literales anteriores podríamos considerar el caso de una persona natural residente en Chile que arrienda un equipo industrial en favor de una persona jurídica residente en Perú. Siguiendo los pasos establecidos, corresponde determinar si tal hecho económico califica como renta para nuestra legislación y si existe criterio de vinculación. Es evidente que este hecho califica como renta dentro de la teoría del rédito producto a que se refiere el artículo 1° de la Ley del Impuesto a la Renta -LIR- y que, además, el criterio de vinculación se presenta en aplicación del inciso 2 del artículo 9 de dicha Ley, debiéndose tributar en el Perú sobre una base imponible equivalente al 80% del ingreso obtenido al cual debe aplicarse la tasa del 30%.

Acto seguido debemos remitirnos al CDI con Chile a los efectos de establecer si es factible que quede gravado en Perú el referido hecho económico y, de ser afirmativa la respuesta, si hay un límite para dicho gravamen. Así en el caso concreto del alquiler de equipo nos encontramos ante un supuesto en donde la potestad tributaria es compartida entre el país de residencia y el de fuente, pudiéndose tributar en fuente bajo el artículo 12 del citado CDI que enmarca dentro del concepto de “regalía” al arrendamiento de equipo industrial -pese a que dicho arrendamiento no comparta conceptualmente la naturaleza de una regalía-. Ahora bien, esta circunstancia **únicamente** nos lleva a concluir que para el CDI, el alquiler de equipo puede ser materia de tributación en Perú con un impuesto máximo equivalente al 15% sobre el 100% del ingreso recibido como contraprestación. De ningún modo lleva a afirmar que calificado de “regalía” para el CDI, deba ser tratada como tal para los efectos de la LIR.

Por último de la comparación entre ambos regímenes fluye que el Impuesto máximo que Perú podrá aplicar representa el 15% sobre el 100% del valor del arrendamiento del equipo.

Otro ejemplo de interpretación y aplicación de CDIs es planteado por JOO en su Ponencia, quien considera que en el caso de un préstamo efectuado a una tasa de interés que responde a las normas de “precio de transferencia”, por una empresa residente en Chile a favor de una vinculada residente en Perú, en aplicación del CDI Perú-Chile, la empresa peruana deberá retener la tasa del 15% sobre el monto del interés proveniente del endeudamiento que no excede el “ratio” de 3 a 1 previsto por el artículo 37 a) de la LIR y su norma reglamentaria -normas de subcapitalización-; y una tasa de 30% sobre el exceso de ese

interés proveniente del referido exceso de endeudamiento. Dicha situación a decir de JOO es un despropósito del artículo 9 del CDI ya que a través de las normas internas se estaría vulnerando el citado artículo. Discrepamos de la posición planteada por JOO, en tanto consideramos que las normas de subcapitalización previstas en la legislación doméstica no afectan el tratamiento tributario del ingreso a valor de mercado de los intereses obtenidos por la empresa residente en Chile y por tanto la retención de 15% sobre el monto del íntegro del interés, conforme lo establecen los artículos 9 y 11, no siendo pues violentado ningún artículo. Otro tema que podría ser polémico es si esas normas internas de subcapitalización, que únicamente tienen como propósito castigar parte del gasto ocasionado por los intereses devengados a favor de la empresa no residente, afectarían el ajuste correlativo. Consideramos que tal como está regulado el CDI Perú-Chile, en la práctica no se produciría una incompatibilidad, pues el citado ajuste correlativo no es automático sino que más bien depende de la conformidad de la autoridad fiscal peruana. Sin perjuicio de lo expuesto, la problemática planteada advierte la imperiosa necesidad de que temas como éstos sean materia de regulación interna a fin de instrumentar adecuadamente lo estipulado por los CDIs.

3.2. Comentarios al Modelo OCDE: Su utilización como medio de interpretación de los CDIs suscritos por el Perú. Interpretación dinámica o Interpretación estática en el caso de dichos CDIs

La presente Ponencia General plantea y propone una posible respuesta a dos inquietudes propuestas a través de la ponencia individual presentada por MASSARI, a saber: (i) Si al interpretar las cláusulas de los CDIs suscritos por el Perú con Chile, Canadá, Brasil y España, la Administración Tributaria, los contribuyentes y los tribunales administrativos y de justicia peruanos se encuentran obligados o no a utilizar los Comentarios al Modelo OCDE;⁴¹ y, (ii) De resultar aplicables tales comentarios, si los cambios efectuados a los mismos luego de la fecha de suscripción del respectivo CDI, deben tenerse en cuenta o no al interpretar éste.

En forma previa a absolver ambas inquietudes resulta necesario tener presente que:

- a) El Perú no es un país miembro de la OCDE. Chile y la República Federativa de Brasil tampoco lo son pero pertenecen a la lista de países que han iniciado su proceso de incorporación a la OCDE, en el primer caso y a la lista de países con los que la OCDE ha reforzado su compromiso de cooperación,⁴² en el segundo. De otro lado, Canadá y el Reino de España sí son miembros de la OCDE.
- b) El Gobierno Peruano cuenta con un modelo de negociación de CDI -

⁴¹ Al respecto, debe tenerse en cuenta que sólo los CDIs suscritos con Chile y Canadá se encuentran vigentes, mientras que los suscritos con Brasil y España se encuentran siguiendo los procedimientos internos respectivos a fin de lograr su entrada en vigencia.

⁴² Ver en <http://www.oecd.org/dataoecd/29/6/40284571.pps#262,5>, Diapositiva 5.

Modelo Peruano, que fue previamente publicado en el Diario El Peruano en calidad de Consulta Ciudadana.⁴³ Dicha propuesta fue elaborada en base al Modelo OCDE que es el que actualmente sirve de guía a la mayoría de países que celebran CDIs. No obstante lo expuesto, el Modelo Peruano incorpora algunos aportes del Modelo ONU y otras características agregadas en base a un riguroso estudio de la realidad tributaria peruana.⁴⁴ Tal propuesta ha sido utilizada por el Gobierno Peruano en las negociaciones de los CDIs materia del presente apartado.

- c) Dado que los únicos CDIs vigentes (con Chile y Canadá) no son de larga data, no contamos en nuestro país con mayores pronunciamientos de la administración tributaria -salvo el Informe N° 030-2007-SUNAT-2B0000 del 7 de febrero de 2007-⁴⁵ ni de resoluciones del Tribunal o del poder judicial, en las se haya recurrido a los Comentarios al Modelo OCDE a fin de interpretar dichos CDIs.
- d) Esta parte de la Ponencia General no comprende a la Decisión 578 de la CAN, al no haber sido ésta formulada sobre las bases del Modelo OCDE.

Habiendo precisado tales aspectos, a fin de absolver las cuestiones planteadas en esta parte de la Ponencia General trataremos los siguientes aspectos: (i) Qué son los Comentarios al Modelo OCDE según la propia OCDE, (ii) ¿Tienen las Recomendaciones de la OCDE y los Comentarios al Modelo OCDE valor o fuerza normativa?, (iii) ¿Es aplicable la CVDT en la interpretación de los CDIs suscritos por el Perú, (iv) ¿Nos obliga la CVDT a recurrir a los Comentarios al Modelo OCDE al interpretar los CDIs celebrados por el Perú?; y, finalmente y sólo de ser positiva la respuesta a esta interrogante iv., (v) ¿Son aplicables en la interpretación de los CDIs suscritos por el Perú, las modificaciones a los Comentarios al Modelo OCDE introducidas posteriormente a la conclusión de dichos CDIs?

3.2.1. Los Comentarios al Modelo OCDE desde la perspectiva de la OCDE

Como sabemos, la OCDE es una organización internacional establecida en

⁴³ Publicación efectuada el 24 de mayo de 2001.

⁴⁴ MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS. “Resultados de la Consulta Ciudadana – Los Convenios para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal”. Separata Especial publicada en el Diario Oficial “El Peruano” el 21 de junio de 2001 por mandato de la Resolución Ministerial No. 203-2001-EF/10. p. 38.

⁴⁵ En dicho Informe, la SUNAT, como parte de su sustentación, a fin de definir los alcances del concepto “beneficios” del artículo 7° del CDI suscrito con Canadá, recurre a los Comentarios al Modelo OCDE. Cabe señalar que en un Informe previo referido al CDI suscrito con Chile (Informe N° 039-2006-SUNAT/2B0000), la SUNAT al interpretar los alcances del mencionado CDI, no recurre en ninguna parte de su exposición a los mencionados Comentarios. Finalmente, cabe agregar que, aun cuando no está referido a ninguno de los CDIs vigentes, sino al CDI suscrito entre Perú y Suecia, la SUNAT, en su Informe 204-2001/SUNAT/K00000 de fecha 11 de octubre de 2001, recurrió también a los Comentarios al Modelo OCDE.

1961, cuyos objetivos son, fundamentalmente, apoyar el crecimiento económico, aumentar el empleo, mejorar la calidad de vida, mantener la estabilidad financiera, asistir a otros países para alcanzar el desarrollo económico y contribuir al crecimiento del comercio mundial.⁴⁶

A fin de cumplir tales objetivos, la OCDE ejecuta una serie de medidas, entre ellas las destinadas a proporcionar soluciones comunes a los países miembros ante situaciones de doble imposición presentadas como consecuencia de las operaciones de carácter internacional que estos realizan. En ese sentido y, con tal propósito, entre 1958 y 1963 el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE trabajó el primer “Proyecto de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio”, el mismo que fue objeto de una Recomendación emitida por el Consejo de la OCDE a fin de que los gobiernos de los países miembros de la OCDE lo aplicaran. Sobre la base del referido Proyecto, en 1977 se aprobó el “Convenio Modelo y Comentarios” y a partir de 1991, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE ha venido actualizando el modelo permanentemente.

A propósito de la publicación del “Convenio Modelo y Comentarios”, el Consejo de la OCDE adoptó el 23 de octubre de 1977 la siguiente Recomendación:

“1. RECOMIENDA a los Gobiernos de los países miembros:

- ...
2. *que cuando concluyan convenios bilaterales nuevos, o revisen los convenios bilaterales existentes, sigan el Modelo de Convenio tributario tal como se interpreta por los Comentarios al mismo;*
3. *que sus Administraciones tributarias sigan los Comentarios a los Artículos del Modelo de Convenio tributario, tal como se modifiquen periódicamente, cuando apliquen e interpreten las disposiciones de sus convenios tributarios bilaterales basadas en dichos Artículos;...”*⁴⁷

Ahora bien, si bien la OCDE realiza una importante labor a nivel internacional en materia fiscal, lo cierto es que dicho organismo no tiene facultades normativas, esto es, no puede emitir normas con carácter vinculante para sus representados. Es así, que el cumplimiento o seguimiento de las “recomendaciones” que emite la OCDE, entre ellas la antes transcrita, no puede ser, jurídicamente, exigido.

Sin perjuicio de lo anterior, es importante mencionar que aún cuando las recomendaciones no son actos legalmente vinculantes, la práctica en la realidad de las mismas, les ha atribuido una fuerza moral importante por representar la voluntad política de los países miembros y existir una expectativa de que dichos países harán lo posible para seguir tales recomendaciones. En ese sentido, la propia OCDE califica a los mencionados Comentarios como una guía de interpretación, aplicación y resolución de controversias en torno a los CDIs, tanto para los países miembros y no miembros.

⁴⁶ Información obtenida del sitio oficial de la OCDE en Internet:
http://www.oecd.org/pages/0,3417,en_36734052_36734103_1_1_1_1_1,00.html

⁴⁷ COMITÉ (...). “Modelo Convenio (...)”. Op. cit. Introducción. p.10.

En efecto, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE señala que “...el reconocimiento mundial de las disposiciones del Convenio Modelo y su incorporación a la mayoría de los convenios bilaterales han contribuido a convertir los Comentarios a las disposiciones del Convenio Modelo en una guía ampliamente aceptada para la interpretación y aplicación de las disposiciones de los convenios bilaterales existentes”.⁴⁸ Agrega que “Dado que los Comentarios han sido redactados y acordados por expertos que representan, en el seno del Comité de Asuntos Fiscales, a los Gobiernos de los países miembros, tienen una particular importancia para el desarrollo del derecho fiscal internacional. Si bien los Comentarios no están destinados en modo alguno a figurar como anexos a los convenios que se firman por los países miembros, que son los únicos que constituyen instrumentos jurídicos vinculantes de carácter internacional, pueden, no obstante, ser de gran ayuda en la aplicación e interpretación de los convenios y, en particular, en la resolución de controversias”.⁴⁹

En conclusión, desde la perspectiva de la OCDE, el Modelo OCDE y sus comentarios no tiene fuerza legal vinculante. Sin embargo, sí tienen una fuerza moral relevante otorgada por la práctica.

3.2.2. El Modelo OCDE y sus Comentarios como “Soft law”

Un buen sector de la doctrina internacional ha calificado al Modelo OCDE y a sus Comentarios como *soft law*, esto es, “no poseen fuerza normativa propia pero tienen una indudable vocación de producir efectos en los ordenamientos nacionales”.⁵⁰ Esta apreciación de la doctrina surge en buena cuenta por la importancia adquirida por el Modelo OCDE y sus Comentarios, tanto en países miembros como en no miembros.

Algunos autores, entre ellos Vogel, han considerado incluso que en base a dicha calificación de *soft law*, los países miembros se encuentran obligados a aplicar el Modelo OCDE, a menos que se presenten determinadas circunstancias excluyentes de tal obligación.

Sobre el particular Vogel señala que:

“At least some form of a “soft” obligation must, therefore, be derived from the recommendation of the Council: the OECD MC must be applied unless the member State has entered original reservations or unless material reasons, such as peculiarities of domestic law of the contracting State, weigh against the adoption of the model, with regard to an individual treaty provision. The recommendation, in other words, generates a “loose legal duty, but a legal duty

⁴⁸ COMITÉ (...). “Modelo Convenio (...)”. Op. cit. Introducción. Párrafo 15. p.10.

⁴⁹ COMITÉ (...). “Modelo Convenio (...)”. Op. cit. Introducción, Párrafo 29. p.15.

⁵⁰ Sobre el particular, pueden revisarse las posiciones de CALDERON, José Manuel y Adolfo J, MARTIN. “Los Tratados Internacionales. Los Convenios de Doble Imposición en el Ordenamiento Español: Naturaleza, Efectos e Interpretación”. En: CARMONA, Néstor (Coordinador). “Convenios Fiscales Internacionales 2005”. Valencia: CISSPRAXIS S.A., 2005. p. 47.

nonetheless” (Dahm, G., 12 DÖV 363,364 (1959))”.⁵¹

No es nuestra intención agotar ni definir a través del presente apartado de nuestra Ponencia si un país miembro de la OCDE se encuentra obligado por el *soft law* o no, a adoptar las cláusulas del Modelo OCDE en las celebraciones de sus CDIs. Dado que la tarea que nos convoca es determinar si las autoridades y contribuyentes en el Perú, país no miembro de la OCDE, están obligados o no a aplicar los Comentarios al Modelo OCDE en la interpretación de los CDIs celebrados con Chile, Brasil, Canadá y España, partimos, para cumplir dicha tarea de CDI’s ya suscritos por el Perú y partimos, en tal sentido, de CDIs que en buena parte se sustentan en el Modelo OCDE pero que tienen particularidades que lo distinguen de éste.

Así las cosas, lo que importa dejar sentado en esta parte del trabajo es que dada la importancia y relevancia adquirida por este Modelo y sus Comentarios en la práctica internacional, tanto en países miembros y no miembros de la OCDE, los mismos han sido calificados como *soft law*. Asimismo, importa destacar que si bien califican como *soft law*, no debe olvidarse, como bien señala Calderón “...que no se trata de auténticas normas de Derecho Internacional con eficacia vinculante para sus destinatarios”⁵² y ratifica Ward “*It is our view that to describe the commentaries as soft law does not mean that they are or have become binding interpretations in international law*”.⁵³

3.2.3. Base legal para recurrir en vía de interpretación a los Comentarios al Modelo OCDE: CVDT

Tal como se indicó en el apartado II, el CDI tiene una naturaleza dual: de un lado, es un auténtico tratado internacional por el que dos Estados deciden limitar el alcance de su respectiva soberanía con el fin de evitar la doble imposición de sus administrados y, de otro, como norma del ordenamiento tributario interno de cada uno de los Estados contratantes.⁵⁴ Dicha doble naturaleza ha originado ciertos conflictos de interpretación. No obstante, el propio Derecho Internacional determina que resultan de aplicación en primer término las

⁵¹ VOGEL, Klaus. “Klaus Vogel on Double Taxation Conventions: a commentary to the OECD-, UN-, and US model conventions for the avoidance of double taxation on income and on capital with particular reference to German treaty practice”. Tercera Edición. Holanda, Reino Unido, etc. Kluwer Law International Ltd. 1997. Introducción. Párrafo 80. P.45. La traducción libre de esta cita realizada por MASSARI señala que: “Al menos alguna forma de obligación “blanda” debería, por tanto, derivarse de la recomendación del Consejo [de la OCDE]: el Modelo OCDE debe ser aplicado a menos que el Estado miembro haya interpuesto reservas originales o a menos que razones materiales, como las peculiaridades de la ley doméstica del Estado contratante, sean determinantes para la no adopción del Modelo, con respecto a una disposición individual del tratado. La recomendación, en otras palabras, genera un deber legal flexible, pero un deber legal al fin (Dahm, G., 12 DÖV 363,364 (1959))”.

⁵² CALDERON, (...). “Los Tratados (...)”. Op. cit. p. 47.

⁵³ WARD, David y Otros. “The Interpretation (...)”. p. 38. La traducción libre de esta cita es “Es nuestro punto de vista que describir los comentarios como *soft law* no significa que los mismos son o han llegado a ser interpretaciones vinculantes en el derecho internacional”.

⁵⁴ De ARESPACCHAGA, Joaquín. “Planificación Fiscal (...)”. Op. cit. p. 114.

normas de Derecho internacional público, dentro de las cuales se encuentran las contenidas en la CVDT.

Como se ha explicado en el numeral anterior, aún reconociendo la naturaleza especial de los CDIs, muchos autores coinciden en que estos se rigen por la CVDT.

3.2.4. ¿La CVDT determina la necesidad de acudir a los Comentarios del Modelo OCDE en la interpretación de los CDIs suscritos por el Perú?

Las normas de la CVDT sobre interpretación, están recogidas en la Parte III de la Convención, denominada Observancia, Aplicación e Interpretación de los Tratados, específicamente en la Sección referida a Interpretación de los Tratados. De los tres artículos que contiene la mencionada Sección, nos interesan para efectos del asunto materia de análisis, los artículos 31º y 32º, los mismos que se transcriben a continuación:

“Artículo 31.- Regla general de interpretación

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

2. Para los efectos de la interpretación de un tratado, el contexto comprenderá, además del texto, incluidos su preámbulo y anexos:

a) todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado;

b) todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado.

3. Juntamente con el contexto, habrá de tenerse en cuenta:

a) todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones;

b) toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado;

c) toda norma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes.

4. Se dará a un término un sentido especial si consta que tal fue la intención de las partes.

Artículo 32.- Medios de interpretación complementarios

Se podrá acudir a medios de interpretación complementarios, en particular a los trabajos preparatorios del tratado y a las circunstancias de su celebración, para confirmar el sentido resultante de la aplicación del artículo 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”.

Ahora bien, aun cuando la mayor parte de la doctrina coincide en que la CVDT resulta de aplicación al interpretar los CDIs, no existe el mismo consenso en cuanto al artículo y párrafo de dicha Convención que sirven de sustento para recurrir, en vía de interpretación, a los Comentarios del Modelo OCDE. La situación es más difícil de definir en casos como el de nuestro país, que no es miembro de la OCDE y que ha suscrito CDIs con países miembros y con países no miembros. Esta falta de definición sobre la norma de la CVDT que sustentaría a nivel legal, la aplicación en vía interpretativa, de los Comentarios al Modelo OCDE, ha determinado, entre otros factores, que algunos autores, como Calderón, consideren que las reglas o principios internacionales de interpretación recogidos en los artículos 31° a 33° resulten de poca utilidad cuando se trata de interpretar disposiciones de los CDIs.⁵⁵

Sobre la diversidad de opiniones en cuanto al artículo y párrafos de la CVDT que sirven de sustento para acudir a los Comentarios, resulta sumamente ilustrativo el resumen realizado por Ward,⁵⁶ quien citando a Vogel, Kees Van Raad, Vann, Waters, Ault, y Engelen, entre otros más, indica que hay quienes consideran que los Comentarios son aplicables en base al artículo 31°.1; otros, que el aplicable es el artículo 31°.2; otros, el 31°.3; otros, el 31°.4; y, por último, hay quienes consideran que resulta de aplicación el artículo 32°. No obstante dicha discusión, mediante la presente Ponencia General, intentaremos determinar si en base a alguno de dichos párrafos y artículos, los Comentarios al Modelo OCDE resultan de aplicación en la interpretación de los CDIs suscritos por el Perú.

Excluimos de esta calificación, al CDI suscrito con España debido a la situación especial que se presenta en dicho CDI. En efecto, en el caso de España, además del artículo 3° que recoge las reglas sobre interpretación que de manera similar recogen los otros CDIs suscritos por el Perú, tenemos una regla específica y especial sobre interpretación recogida en el Protocolo según la cual “Las disposiciones de este Convenio, siempre que mantengan el criterio establecido en el Modelo del Convenio para evitar la doble imposición de la OCDE, se interpretarán de acuerdo a los comentarios del Modelo de Convenio de la OCDE”. De ahí que en este caso, los Comentarios al Modelo OCDE son aplicables, en lo que corresponda, tanto para Perú como para España, en la interpretación del CDI suscrito por ambos países, sin que para determinar ello sea necesario encontrar en la CVDT una norma que determine tal aplicación. Sin perjuicio de ello, resulta sumamente claro, que el acudir a la CVDT en este caso (CDI Perú-España), sólo llevaría a confirmar lo antes expuesto dado que los Comentarios, en las partes correspondientes, calificarían como el “sentido corriente” de los términos del CDI con España bajo el artículo 31°.2.b) o como el “sentido especial” del artículo 31°.4.

⁵⁵ Calderón en CALDERON, (...). “Convenios Fiscales (...)”. Op. cit. p. 37.

⁵⁶ WARD, (...). “The Interpretation (...)”. Op. cit. p. 18.

Retornando al tema que nos ocupa, del texto de la CVDT transcrito resulta que un tratado debe interpretarse: a) de buena fe, b) atribuyendo a los términos del tratado el sentido corriente de los mismos en el contexto de éstos; y, (c) teniendo en cuenta su objeto y fin. Para tales propósitos debe entenderse por contexto: (i) el texto del tratado, con el preámbulo y sus anexos, (ii) los acuerdos de las partes con ocasión de la conclusión del tratado; y, (iii) los instrumentos elaborados por una parte con motivo de la celebración del tratado y aceptados por la otra. Asimismo, juntamente con el contexto, habrá de tenerse en cuenta: (iv) cualquier acuerdo o práctica subsecuente en la que conste dicho acuerdo, desarrollada por las partes, sobre la interpretación del tratado; y, (v) toda norma de derecho internacional aplicable a las partes. Por último, el artículo 31° señala en su párrafo 4 que un término tendrá un sentido especial si consta que así lo quisieron las partes. El artículo 32° se refiere a cualquier medio “complementario” de interpretación, incluyendo los trabajos preparatorios del tratado.

Dado que no es propósito del presente trabajo realizar un análisis exegético y abstracto de las disposiciones citadas de la CVDT sino determinar si en base a alguna de ellas “debe” acudirse a los Comentarios del Modelo OCDE en la interpretación de los CDIs suscritos por el Perú, nos permitimos señalar que esa será la conclusión sólo en la medida que dichos Comentarios puedan ser considerados como o contengan el “sentido corriente” de los términos de los CDIs negociados por Perú, para lo cual dichos Comentarios deberán calificar, según resulta de lo expuesto en el párrafo anterior, como parte del “contexto” o como parte de las consideraciones que se consideran “juntamente” al contexto o si ellos recogen el “sentido especial” que las partes decidieron atribuir a los términos del CDI y ello consta así; o, también tal será la conclusión si es posible calificar a los Comentarios al Modelo OCDE como trabajo preparatorio, en cuyo caso los Comentarios cumplen el rol de medio complementario de interpretación.

Pasamos a revisar si alguno de los supuestos antes citados se presenta en caso de los CDIs suscritos por el Perú.

- ¿Son los Comentarios al Modelo OCDE o recogen éstos el “sentido corriente” de los términos de los CDIs negociados por el Perú en el “contexto” de estos, según los artículos 31°.1 y 31°.2 de la CVDT?

Los mencionados Comentarios no califican dentro de este rubro en el caso de los CDIs suscritos por el Perú. Ello es así debido a que no se presentan ninguno de los tres supuestos antes mencionados para que tales Comentarios formen parte del contexto de los CDIs.

En efecto, es evidente que los Comentarios no están recogidos dentro del texto de los CDIs ni tampoco son un anexo de los mismos. Resulta claro también que los Comentarios al Modelo OCDE no son un acuerdo concertado por Perú con Chile, Canadá y Brasil. Por último, tampoco se trata de un instrumento que hubiese formulado un Estado contratante con motivo de la celebración del tratado y hubiese sido aceptado por el otro estado. Es cierto que el Modelo Peruano es una basada principalmente en el Modelo OCDE y tiene muchos

artículos que son iguales al del Modelo OCDE; es cierto también, que Canadá -país miembro de la OCDE- utilizó en sus negociaciones con Perú el Modelo OCDE; y, es conocido también, que Chile utiliza como modelo de negociación mencionado Modelo OCDE. Ello hace suponer que en las negociaciones de dichos CDIs, los Comentarios al Modelo OCDE estuvieron presentes. Aún cuando esto es así, es nuestra opinión que cuando el artículo 31°.2.b) de la CVDT se refiere a “instrumento formulado” por una parte y “aceptado” por la otra como instrumento referente al tratado, se está refiriendo a un instrumento o documento respecto del cual las partes convinieron considerar *expresamente* como relativo al tratado, situación que no se ha presentado en los CDIs suscritos con Chile, Canadá ni Brasil.

Cabe agregar que en cuanto a esta parte del trabajo, discrepamos de la posición manifestada por MASSARI en su ponencia individual (punto 6) respecto de los CDIs celebrados con Chile y Canadá, quien sostiene que “...*los Comentarios deben ser considerados como parte del contexto, de acuerdo al literal b) del numeral 2 del artículo 31° de la CVDT, en ambos casos. Tanto para la negociación con Chile como con Canadá se utilizó el Modelo Peruano (no necesariamente la versión a la que nos hemos referido, que pudo haber variado como consecuencia de la consulta ciudadana realizada, pero elaborada igual sobre la base del Modelo OCDE). Por ende, el Congreso peruano, al ratificar dichos tratados, conocía que ambos CDI se habían negociado y celebrado sobre la base del Modelo OCDE*”.⁵⁷

- ¿Son los Comentarios al Modelo OCDE o recogen éstos el “sentido corriente” de los términos de los CDIs negociados por el Perú en los elementos a tomar en cuenta “juntamente” con el contexto (artículo 31°.3 de la CVDT)?

Nuestra respuesta es igual que la del caso anterior. En efecto, tratándose de los CDIs celebrados por el Perú con Chile, Canadá y Brasil, los Comentarios al Modelo OCDE no son un acuerdo ulterior de los Estados contratantes sobre la interpretación o aplicación del tratado. Tampoco existe evidencia de una práctica posterior al tratado, sobre la aplicación del tratado, por la que conste que los Comentarios al Modelo OCDE constituyan un acuerdo con Chile, Canadá y Brasil relativo a la interpretación al tratado. Por último, los Comentarios al Modelo OCDE no constituyen, como bien se ha indicado anteriormente, una norma de derecho internacional. Recuérdese que si bien un buen sector de la

⁵⁷ Sustenta Massari esta posición, en el caso de Chile, señalando que este país también utiliza como base para sus negociaciones el Modelo OCDE y, en tal sentido, “se puede concluir válidamente que los Comentarios son parte del contexto, pues fueron un instrumento que estuvo presente durante la negociación y sobre el cual ambos estados acordaron, tácitamente, que es la interpretación de las cláusulas del CDI celebrado, siempre que éstas no se aparten del Modelo OCDE”; en el caso de Canadá, señala que “...este país es miembro de la OCDE, por lo cual los Comentarios son un instrumento elaborado por una de las partes. Teniendo en cuenta que el CDI con Canadá también sigue el sentido del Modelo OCDE, copiando literalmente sus cláusulas en muchos casos, puede concluirse que las partes correspondientes de los Comentarios serán parte del contexto cuando las disposiciones del CDI sigan el sentido o copien literalmente el Modelo OCDE, pues el Perú ha aceptado los Comentarios como un instrumento referente a la celebración de dicho CDI”.

doctrina ha coincidido en calificar al Modelo OCDE y sus Comentarios como *soft law*, dicha calificación parte por reconocer que no se tratan de normas jurídicas propiamente dichas.

- ¿Son los Comentarios al Modelo OCDE o recogen el “sentido especial” de los términos de los CDIs suscritos por el Perú (artículo 31º.4 de la CVDT)?

En nuestra opinión, los Comentarios al Modelo OCDE tampoco califican como o recogen el sentido especial de los términos de los CDIs de Perú con Chile, Canadá y Brasil. En efecto, para que los tantas veces mencionados Comentarios califiquen en este rubro es necesaria la constancia de que esa fue la intención de las partes, tal como lo indica la CVDT, situación que no se presenta en ninguno de los tres CDIs señalados.

- Los Comentarios al Modelo OCDE como trabajos preparatorios del tratado

Dado que las negociaciones efectuadas por el Perú con Chile, Canadá y Brasil, se basan, en muchas partes, en el Modelo OCDE; los Comentarios al Modelo OCDE son un instrumento que, en cada caso, ambos Estados contratantes han revisado y analizado en forma previa a la negociación. En ese sentido, en nuestra opinión los Comentarios al Modelo OCDE califican como un medio de interpretación complementario ya que se constituyen como parte del trabajo preparatorio de los CDIs y no han podido ser calificados como parte del “contexto” de dichos CDIs.

Como medio de interpretación complementario, los Comentarios al Modelo OCDE nos servirán para confirmar la interpretación obtenida aplicando las reglas contenidas en el artículo 31º de la CVDT o, para determinar el sentido, cuando la interpretación dada de conformidad con tales reglas deje ambiguo o oscuro el sentido; o, conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable según lo indicado en el citado artículo 32º de la CVDT.

Ahora bien, dado que además de los propios CDIs suscritos con Chile, Canadá y Brasil y sus respectivos protocolos, no tenemos a la fecha documentos adicionales o instrumentos referidos a los mismos, o acuerdos o prácticas seguidas sobre la aplicación de los mismos que puedan revelar tales acuerdos; las reglas de interpretación sobre la CVDT contenidas en los artículos 31º y 32º, en relación con las reglas de interpretación contenidas en los propios CDIs, nos llevarán en el caso Peruano a: (i) En primer término, en los casos que sea posible, otorgar a los términos de los CDIs el sentido que surja de los propios CDIs; y, para las expresiones no definidas en el CDI, el significado y que surja de la legislación interna; ello según lo dispuesto en los artículos 3º.1 y 3º.2 de los respectivos CDIs; y, (ii) En segundo lugar, al confirmar tal sentido o, en los casos que el sentido así determinado sea ambiguo u oscuro o el resultado sea manifiestamente absurdo o irrazonable, o en los casos en que no se cuente con el sentido corriente en las fuentes antes indicadas, a utilizar los Comentarios al Modelo OCDE en su función de medio complementario de interpretación.

Finalmente, es importante resaltar que los Comentarios al Modelo OCDE podrán ser utilizados como medio complementario de interpretación en aquellos casos en que el texto del CDI siga el texto del Modelo OCDE, no pudiendo confirmar el sentido de los términos, ni establecerlo, en aquellos casos en los que el texto del CDI se aparte del Modelo OCDE.

3.2.5. Interpretación dinámica versus interpretación estática

La discusión sobre si deben aplicarse o no, en la interpretación de los CDIs en general, las modificaciones introducidas a los Comentarios al Modelo con posterioridad a la suscripción del respectivo CDI, es una de larga data.

Como ha podido apreciarse de la Recomendación del Consejo de la OCDE de fecha 23 de octubre de 1977, la OCDE tiene la posición de que al interpretarse los CDIs se sigan los Comentarios al Modelo OCDE tal como se modifiquen periódicamente (interpretación dinámica).

En efecto, tal como surge de la Introducción al Modelo OCDE, el comité de Asuntos Fiscales considera que en la medida de lo posible, los convenios existentes deberían interpretarse conforme al espíritu de los nuevos Comentarios, ello siempre que la modificación no difiera sustancialmente de la versión anterior. En ese sentido, *“...las modificaciones de los artículos del Convenio Modelo y los cambios de los Comentarios que son una consecuencia directa de aquellas serán irrelevantes para interpretar o aplicar los convenios concluidos con anterioridad cuando las disposiciones de aquellos difieran sustancialmente de los artículos revisados. Sin embargo, otros cambios o adiciones a los Comentarios serán normalmente relevantes al interpretar y aplicar los convenios concluidos antes de su adopción, ya que reflejan el consenso de los países miembros de la OCDE sobre la interpretación adecuada de las disposiciones existentes y su aplicación a determinados supuestos”*.⁵⁸ Dicha introducción agrega que *“... el Comité [...], rechaza cualquier forma de interpretación a contrario conforme a la cual un cambio en un Artículo del Convenio Modelo o en los Comentarios implica necesariamente consecuencias diferentes para la redacción anterior. Muchos cambios pretenden simplemente aclarar, ya no modificar, el sentido de los artículos o los Comentarios y dicha interpretación sería claramente errónea en tales casos”*.⁵⁹

Al respecto, nos adscribimos a la posición de MASSARI quien difiere de la opinión del Comité y sustentamos la aplicación del “Principio de Intertemporalidad” (Interpretación estática), según el cual se tendrá que tomar en cuenta los Comentarios vigentes a la fecha de celebración de los CDIs y no la Interpretación dinámica. Si bien el texto de MASSARI hace referencia a la aplicación de los Comentarios del Modelo como medio de interpretación por ser parte del “contexto” de los CDIs en base al artículo 31º de la CVDT, el sustento que plantea sobre el Principio es igualmente aplicable. Sobre el particular, MASSARI señala que:

⁵⁸ COMITÉ (...). “Modelo Convenio (...)”. Op. cit. Introducción. Párrafo 35. pp. 16-17.

⁵⁹ COMITÉ (...). “Modelo Convenio (...)”. Op. cit. Introducción. Párrafo 36. p. 17.

“Las versiones posteriores de los Comentarios, al no haber podido ser presentadas como un documento por una de las partes con motivo de la celebración del CDI debido a que no existían al momento de la celebración de dicho tratado no podrán ser consideradas como parte del contexto, pues en ningún momento pudieron ser conocidas por los Estados contratantes ni sus entes legislativos al momento de ratificar el CDI. De acuerdo con esta posición se encuentran Wattel y Marres, quienes son claros en enfatizar que las versiones posteriores de los Comentarios no corresponden a la interpretación del sentido corriente de los términos del Modelo OCDE al momento en que fue celebrado el CDI.”⁶⁰

Sobre este punto en particular, nos permitimos diferir de la posición sostenida por el Comité. Dicho ente señala que: “los cambios efectuados a los Comentarios habrán de tenerse en cuenta al interpretar y aplicar convenios concluidos antes de su adopción (...)”.⁶¹ Sin embargo, como sostiene Ward: “[t]he new commentary would not fall within Article 31 of the Vienna Convention and therefore would only represent a helpful paraphrase or explanation (...)”.⁶² En sí, creemos que en el caso concreto de la interpretación del sentido corriente, es de aplicación el “Principio de intertemporalidad”; es decir, que los tratados deben ser interpretados de acuerdo a las disposiciones vigentes al momento de su celebración. Sobre dicho principio, Fitzmaurice señala:

“(...) an established principle of international law that (...) [established that] the situation in question must be appraised, and the treaty interpreted, in the light of the rules of international law as they existed at the time, and not as they exist today. In other words, it is not permissible to import into the legal evaluation of a previously existing situation, or of an old treaty, doctrines of modern law that did not exist or were not accepted at the time, and only resulted from the subsequent development or evolution of international law”.⁶³

Como hemos indicado, si bien MASSARI y algunos de los autores que respaldan su posición, se refieren en su sustentación a los Comentarios al Modelo OCDE como parte del contexto del tratado, la lógica que está detrás de la aplicación del Principio de Intertemporalidad es la misma, más aún tratándose de la aplicación de los Comentarios al Modelo OCDE como medio complementario de interpretación en el caso específico de los CDIs suscritos por el Perú

⁶⁰ WATTEL, Meter J. y Otto MARRES. “The Legal Status of the OCDE Commentary and the Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties”. pp. 227 y ss.

⁶¹ COMITÉ (...). “Modelo Convenio (...)”. Op. cit., Introducción. Párrafo 36. p. 17.

⁶² WARD, (...). “The Interpretation (...)”. Op. cit. p. 80. La traducción libre es la siguiente: “[e]l nuevo comentario no encajaría en el supuesto del Artículo 31 de la Convención de Viena y, por lo tanto, sólo representaría una explicación o paráfrasis útil”.

⁶³ FITZMAURICE, Gerald. “The Law and Procedure of the International Court of Justice”. Volumen 1. Grotius Publications Limited. Cambridge. 1996. p. 346. La traducción libre es la siguiente: “(...) un principio consagrado del Derecho Internacional (...) [estableció que] la situación en cuestión debe ser apreciada, y el tratado interpretado, a la luz de las reglas del Derecho Internacional existentes en el momento, y no conforme a las que existen hoy. En otras palabras, no es permisible la importación, para la evaluación legal, de una situación previamente existente, o de un tratado antiguo, de doctrina jurídica moderna que no existía o no era aceptada en aquel momento, y que sólo son resultado del subsecuente desarrollo o evolución del Derecho Internacional”.

con Chile, Canadá y Brasil. Así, como no cabe recurrir a los Comentarios “actualizados” por no ser un acuerdo o instrumento presente en la celebración del Contrato, tampoco cabe acudir a ellos por no haber sido un trabajo preparatorio ni haber sido parte de las circunstancias de la celebración del CDI.

En tal sentido, concluimos que en el caso de los CDIs suscritos por el Perú con Chile, Canadá, Brasil y España, los Comentarios del Modelo OCDE a los que cabe acudir en vía de interpretación (complementaria en el caso de los tres primeros) son aquellos vigentes a la fecha de celebración del respectivo CDI.

Finalmente, cabe anotar que en el caso del CDI suscrito con España, la remisión expresa que hace el Protocolo para acudir en vía de interpretación a los Comentarios del Modelo OCDE no cambia la posición expuesta en el párrafo anterior debido a que Perú no forma parte de la OCDE. En consecuencia, el argumento que aplica el Consejo de la OCDE para sostener la interpretación auténtica expuesta en la parte inicial del presente apartado en el sentido que *“...otros cambios o adiciones a los Comentarios serán normalmente relevantes al interpretar y aplicar los convenios concluidos antes de su adopción, ya que reflejan el consenso de los países miembros de la OCDE sobre la interpretación adecuada de las disposiciones existentes y su aplicación a determinados supuestos”* (el subrayado es nuestro), no es aplicable al caso del CDI suscrito entre España y Perú debido a que éste último no ha participado en la decisión sobre la modificación del respectivo Comentario y mal podría sostenerse que los Comentarios “actualizados” reflejan el consenso de Perú y España sobre la interpretación de las disposiciones a que se refieren dichos Comentarios “actualizados”. Así las cosas, no es posible sostener que mediante la remisión expresa a los Comentarios al Modelo OCDE para la interpretación del CDI suscrito entre España y Perú, estos aceptaron la aplicación de la teoría de la interpretación dinámica, siendo aplicable en este caso también el Principio de Intertemporalidad.

3.3. Problemática de la vigencia de la Decisión 578

3.3.1. Planteamiento del problema

Las presentes jornadas pretenden llamar la atención sobre la existencia de uno de los principales problemas que tiene nuestro país con relación a los CDI: la vigencia y aplicación de la Decisión 578 en Perú.

Este problema ha sido planteado en las presentes jornadas por la ponente RENEE VILLAGRA⁶⁴ quien señala en la introducción de la misma que *“En la actualidad, existe una amplia discusión sobre la entrada en vigencia o no de la Decisión 578. La situación se sitúa dentro de un problema más amplio, referido a que el principio de aplicación directa no tiene sustento constitucional en el Perú, por lo que las Decisiones de la Comunidad Andina que versan sobre materia tributaria requerirían ser expresamente incorporadas en el derecho*

⁶⁴ Ponencia individual presentada por VILLAGRA, Renée para las IX Jornadas Nacionales de Tributación: “Identificación de los Criterios de Sujeción de las Rentas en los CDIs celebrados por el Perú”.

interno nacional, en tanto la Constitución de la República de 1993 no admite normas supranacionales. Es preciso notar que nos encontramos ante la aprobación en la Comunidad Andina de una norma supranacional emitida en cumplimiento de un tratado suscrito por el Estado Peruano (la Decisión 472) y no frente a la aprobación de un tratado propiamente dicho”.

Las consecuencias de la entrada en vigencia en Perú de la Decisión 578, no sólo se limitan a la automática abrogación de la Decisión 40; sino también, a la aplicación de otras Decisiones, como la Decisión 292, cuyo artículo 19° establece reglas adicionales para evitar la doble imposición entre los países miembros de la CAN (y por tanto, también debería formar parte del conjunto de normas aplicables para evitar la doble imposición entre los Países Miembros de la CAN).⁶⁵

Planteado el problema en estos términos, es intención de las presentes Jornadas, pronunciarse con relación a este tema y emitir una posición institucional al respecto, para lo cual esta Ponencia General adoptará una posición sobre el particular.

3.3.2. El Perú como parte de la CAN

La CAN ha sido creada en virtud del Protocolo Modificador del Acuerdo de Integración Subregional Andino – Protocolo de Trujillo (en adelante, el Protocolo de Trujillo), que sustituye el Capítulo II del Acuerdo de Integración Subregional Andino (Acuerdo de Cartagena) del que forma parte nuestro país desde 1969.

Dicho Protocolo ha sido aprobado por el Congreso de nuestro país mediante la Resolución Legislativa 26603 y ha sido ratificada debidamente por el Presidente de la República.

Teniendo en cuenta el citado Protocolo de Trujillo, todos los Países Miembros, incluido el Perú, celebraron un tratado específico para la creación del Tribunal de Justicia de la CAN, mediante el Protocolo Modificador del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena, celebrado en Cochabamba, Bolivia, el 28 de mayo de 1996 (en adelante, el Protocolo de Cochabamba).

Pues bien, los artículos 2°, 3° y 4° de la cláusula primera del citado Protocolo de Cochabamba establecen lo siguiente:

“Artículo 2.- Las Decisiones obligan a los Países Miembros desde la fecha en que sean aprobadas por el Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores o por la Comisión de la Comunidad Andina”

⁶⁵ Cabe precisar que en el caso de la Decisión 292 existe un problema adicional, cual es, el haber sido adoptada antes que el Congreso de nuestro país aprobase la Decisión 472, norma comunitaria en virtud de la cual el Perú reconoce y acepta el principio de aplicación directa de las normas de la CAN, principio que como veremos más adelante sustenta la posición de quienes sostienen la aplicación directa en Perú de la Decisión 578.

“Artículo 3.- Las Decisiones del Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores o de la Comisión o las Resoluciones de la Secretaría General serán directamente aplicables en los Países Miembros a partir de la fecha de su publicación en la Gaceta Oficial del Acuerdo, a menos que las mismas señalen una fecha posterior.

Cuando su texto así lo disponga, las Decisiones requerirán de incorporación al derecho interno, mediante acto expreso en el cual se indicará la fecha de su entrada en vigor en cada País Miembro”.

“Artículo 4°.- Los Países Miembros están obligados a adoptar las medidas que sean necesarias para asegurar el cumplimiento de las normas que conforman el ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina.

Se comprometen, asimismo, a no adoptar ni emplear medida alguna que sea contraria a dichas normas o que de algún modo obstaculice su aplicación”.

Este Protocolo de Cochabamba -cuya codificación fue realizada por la Decisión 472- fue debidamente aprobado por el Congreso de la República peruano mediante Resolución Legislativa 26674 y ratificado por el Poder Ejecutivo mediante Decreto Supremo No. 044-96-RE, siguiendo el procedimiento establecido en el artículo 56° de la Constitución Política.

3.3.3. La Decisión 578

La Decisión 578 es emitida por la Comisión de la CAN, uno de los órganos integrantes del Sistema Andino de Integración, dentro de las facultades establecidas a su favor por el Acuerdo de Cartagena, incluyendo las modificaciones introducidas por el Protocolo de Cochabamba, y con la finalidad de actualizar las normas referidas a evitar la doble imposición entre sus Países Miembros.

Siendo ello así, la misma no constituye un tratado internacional debido a que las decisiones sólo constituyen instrumentos normativos a través de los cuales se expresa un órgano del Sistema Andino de Integración, Sistema que ha sido constituido por medio de un tratado (Protocolo de Trujillo), mientras que se entiende como tratado únicamente a *“un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular”* (El subrayado es nuestro), de acuerdo con el inciso a) del literal 1 del artículo 1° de la Convención de Viena.

Por lo tanto, la Decisión 578 sólo constituye una fuente secundaria o derivada, subordinada a lo que establece el respectivo Acuerdo de Cartagena y demás Protocolos Modificatorios, pues a través de ellas los respectivos órganos sólo podrán expresar una voluntad circunscrita a las competencias que le han sido establecidas por los Países Miembros en tales tratados, los cuales sí constituyen fuente primaria de Derecho Internacional.

Cabe señalar que, a diferencia de lo que establecía la Decisión 40 -que

remitiría para su ratificación a la legislación interna de cada País Miembro-, la Decisión 578 no contiene una remisión expresa al ordenamiento nacional ni condiciona su aplicación al cumplimiento de los requisitos constitucionales de cada País Miembro. Por el contrario, siguiendo lo establecido en el artículo 3° de la cláusula primera del Protocolo de Cochabamba – el artículo 22° de la citada Decisión señala expresamente:

“La presente Decisión entrará en vigencia respecto al impuesto sobre la renta y al impuesto sobre el patrimonio que se obtengan y a las cantidades que se paguen, acrediten, o se contabilicen como gasto, a partir del primer día del ejercicio fiscal siguiente a la publicación de esta Decisión en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena”.

De la relación de normas antes referidas y de la propia estructura de la CAN, queda claro que, a nivel de las normas comunitarias, no existe duda alguna que la Decisión 578 está vigente y que por lo tanto resulta de obligatorio cumplimiento para los países miembros de la CAN a partir de su vigencia el 1° de enero de 2005. El problema entonces se traslada a nivel de las normas internas de nuestro país, donde no se han adoptado las medidas que resultan necesarias para asegurar el cumplimiento de tales normas comunitarias, tal como veremos en el punto siguiente.

3.3.4. Las normas internas peruanas

En el Perú, las normas constitucionales que regulan la celebración y aprobación de los tratados son los artículos 55°, 56° y 57° y, a nivel legal, la Ley 26647.

De acuerdo con dichas normas, los tratados que creen, modifiquen o supriman tributos deben ser aprobados por el Congreso mediante Resolución Legislativa antes de su ratificación, mediante Decreto Supremo, por el Presidente de la República.

Igualmente, aquellos tratados que establecen disposiciones para evitar la doble imposición deben seguir el mismo procedimiento en tanto versan sobre una manifestación de la soberanía del Estado, la potestad tributaria.

El artículo 3° de la Ley 26647 señala que los tratados celebrados y perfeccionados por el Estado peruano entran en vigencia y se incorporan al derecho nacional, en la fecha en que se cumplan las condiciones establecidas en los instrumentos internacionales respectivos.

Tal y como se desprende de las normas constitucionales y legales antes señaladas, existe un procedimiento específico para que los tratados internacionales se incorporen al derecho nacional.

Sin embargo, pese a que existe la obligación del Estado peruano de adoptar las medidas necesarias para asegurar el cumplimiento de las normas de la CAN (artículo 4° de la cláusula primera del Protocolo de Cochabamba) nuestra Constitución no prevé el caso de las normas comunitarias que, sin ser tratados,

son de obligatorio cumplimiento para los Países Miembros, como es el caso de las Decisiones. Tampoco prevé la transferencia de competencias legislativas a favor de órganos supranacionales, como son la Comisión de la CAN o el Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores.

Esta ausencia de normas internas peruanas que regulen la incorporación en nuestro ordenamiento de normas comunitarias secundarias o derivadas, distintas a los tratados, es lo que origina que existan cuestionamientos sobre la vigencia de la Decisión 578 en Perú, tema que desarrollaremos en el punto siguiente.

3.3.5. Vigencia y aplicación en Perú de la Decisión 578

Doctrinas que resuelven los conflictos entre el derecho internacional y las normas internas

El problema de la vigencia de la Decisión 578 se enmarca dentro de una cuestión mayor que es la relación entre el derecho internacional y el derecho interno. Entonces, para resolver dicho problema debemos optar en forma previa por algunas de las principales doctrinas que con relación a este tema se han planteado en la doctrina internacionalista.

Al respecto es pertinente citar a Monroy Cabra, quien resume dichas doctrinas de la siguiente manera:⁶⁶

- (i) **Doctrina Dualista:** Considera el derecho internacional y el derecho interno como dos sistemas de derecho iguales, independientes y separados, que no se confunden (propio ámbito de validez, con diversidad de fuentes y de sujetos) y que, por tanto, no se puede decir que exista superioridad de un ordenamiento sobre el otro. Corolario de ello es que el derecho internacional no puede alcanzar a los individuos y por lo tanto requiere ser transformado en derecho interno, obligando a los Estados a dictar normas de derecho interno conforme a la norma internacional.
- (ii) **Doctrina Monista:** Parte de la base de la unidad del conjunto de normas y supone aceptar que todas las normas se encuentran jerárquicamente subordinadas. En tal sentido pueden darse dos corrientes: (a) monismo con primacía del derecho interno, por ausencia de una autoridad supra-estatal; o, (b) monismo con primacía del derecho internacional. En esta última, obviamente, el derecho interno es subordinado o delegado del derecho internacional. Señala Monroy Cabra que a nivel de legislación comparada, jurisprudencia y práctica internacional, la doctrina monista es la que prevalece actualmente, en el sentido que las normas de derecho internacional forman parte, así mismo, del derecho interno (incorporación automática).
- (iii) **Doctrina Constitucionalista:** Según esta tesis, la observancia de las nor-

⁶⁶ MONROY CABRA, Marco Gerardo. Derecho Internacional Público. Temis S.A. Quinta Edición. Bogota: 2002. pp. 134-175.

mas constitucionales constituye una condición esencial para la validez de los tratados. Se fundamenta en la soberanía de los Estados y argumenta que el derecho internacional remite al derecho interno la determinación de los órganos y los procedimientos de los cuales depende la formación y expresión de la voluntad de un Estado de obligarse por un tratado. Así, los tratados no podrían válidamente nacer sin haber observado las reglas de derecho interno.

- (iv) Doctrina Internacionalista: Esta teoría no acepta que las disposiciones constitucionalistas influyan sobre la validez de los tratados, pues se apoya en que es necesario garantizar la seguridad y estabilidad de las relaciones internacionales. Así, si se acepta que un jefe de Estado o agente diplomático representa al Estado en cuanto a relaciones exteriores, debe aceptarse que obliga al Estado, sin que esta obligación esté condicionada al derecho interno.

Teniendo en cuentas dichas doctrinas, Monroy Cabra analiza los artículos 26°, 27° y 46° de la Convención de Viena concluyendo lo siguiente:

*“de la norma pacta sunt servanda y el principio de que los tratados se deben cumplir de buena fe (art. 26), de que una parte no puede alegar normas de derecho interno para justificar incumplimiento del tratado (art. 27), y de que la regla general es que ningún Estado puede alegar como causal de nulidad la violación de una norma de derecho interno -a menos que sea manifiesta- (art. 46), puede sostenerse que la Convención de Viena adoptó la teoría internacionalista, en lo que no hizo sino recoger la doctrina, la práctica y la jurisprudencia internacionales”.*⁶⁷

Argumentos en contra

El problema suscitado con relación a la aplicación y vigencia en Perú de la Decisión 578 surge como consecuencia de la aplicación de los artículos 2°, 3° y 4° de la cláusula primera del Protocolo de Cochabamba en materia tributaria. Es decir, no se cuestiona en estricto el citado Protocolo -por lo menos hasta ahora- sino la interpretación del mismo que permite que en virtud de los citados artículos se emitan decisiones que regulen materia tributaria y que pretendan aplicarse directamente a nuestro país.

Al respecto, los principales cuestionamientos que hemos podido identificar -algunos planteados por VILLAGRA- son los siguientes:

La Decisión 578, en tanto se “asemeja” a un tratado internacional que regula materia tributaria, debió seguir igualmente el procedimiento previsto en el artículo 56° de nuestra Constitución y en la Ley 26647;

- (i) En tanto no existe un procedimiento previsto en nuestras normas internas (Constitución o leyes), que permita incorporar a nuestro ordenamiento jurídico normas comunitarias distintas a los tratados; la Decisión 578

⁶⁷ MONROY CABRA, Marco Gerardo. Op. cit. p. 148.

no puede formar parte del mismo, requiriéndose previamente una reforma constitucional; y,

- (ii) No existe una transferencia de atribuciones en materia tributaria por parte de los países miembros de la CAN a favor de los órganos del Sistema Andino de Integración (específicamente ni a favor de la Comisión de la CAN ni del Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores) como ocurre en otras comunidades supranacionales; razón por la cual no puede entenderse en vía de interpretación que el Acuerdo de Cartagena haya establecido un Derecho Comunitario en materia tributaria. Así, el Protocolo de Cochabamba sólo regirá para aquellos temas en los que los citados países miembros decidan desarrollar Derecho Comunitario, y entre ellos no está el aspecto tributario.

Argumentos a favor

El principal argumento a favor de la vigencia y aplicación en Perú de la Decisión 578 -y que compartimos-, es la interpretación que surge de una lectura directa del texto expreso del propio Protocolo de Cochabamba que no admite dudas sobre sus alcances.

En efecto, los artículos 2°, 3° y 4° de la primera cláusula de dicho Protocolo, sin hacer distinción ni excepción alguna sobre la materia, señalan que las Decisiones -todas- emitidas conforme a las normas comunitarias de la CAN *“obligan a los Países Miembros”* y deben ser *“directamente aplicables en los Países Miembros”* y sólo *“cuando su texto así lo disponga (...) requerirán de incorporación al derecho interno”*, lo que origina que los Países Miembros estén *“obligados a adoptar las medidas que sean necesarias para asegurar el cumplimiento de las normas que conforman el ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina”* (normas comunitarias).

Conforme surge de los citados artículos, resulta evidente que el Protocolo de Cochabamba ha adoptado una clara doctrina monista e internacionalista, en el sentido que las normas de derecho internacional -incluyendo las normas comunitarias- forman parte directamente del derecho interno (incorporación automática) y no requieren ser transformadas en derecho interno por una norma del País Miembro; salvo cuando las normas de derecho internacional así lo dispongan. De esta manera se privilegia la aplicación del derecho internacional sobre el derecho interno. Este tratado, con esta clara postura monista e internacionalista, ha sido aprobado por el Congreso peruano y ratificado por el presidente de la República del Perú.

En consecuencia, en estricta aplicación de un tratado celebrado, aprobado y ratificado por el Perú cualquier norma comunitaria de la CAN (Decisiones de la Comisión o del Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores y las Resoluciones de la Secretaría General) debe ser directamente aplicada por el Perú sin que exista la obligación de emitir una norma interna que recoja tal norma comunitaria. Por el contrario, Perú está obligado a emitir las normas internas que resulten necesarias para asegurar dicho cumplimiento, no para evitarlo.

Esta conclusión se ve reforzada si atendemos las normas generales sobre interpretación de los tratados.

En efecto, como bien ha señalado Monroy Cabra, los artículos 26°, 27° y 46° de la Convención de Viena adoptan también una tendencia internacionalista en el sentido que ningún País Miembro puede alegar normas de derecho interno - incluyendo sus normas constitucionales- para justificar el incumplimiento de un tratado y tampoco puede alegar como causal de nulidad la violación de una norma de derecho interno, a menos que sea manifiesta.

Queda claro entonces que, salvo que la violación a las normas internas peruanas sean "*manifiestas*", los artículos 2°, 3° y 4° del Protocolo de Cochabamba resultan directamente aplicables al Perú.

Pues bien, la pregunta es la siguiente: ¿una Decisión que regule materia tributaria al amparo del Protocolo de Cochabamba implica una violación manifiesta a las normas constitucionales peruanas en aplicación del artículo 46° de la Convención de Viena?

Creemos que no. Una Decisión de la CAN que regule materia tributaria no implica una vulneración manifiesta a nuestra constitución por las siguientes consideraciones:

- (i) De acuerdo con el apartado 1 del artículo 46° de la Convención de Viena, lo que debe ser "*manifiesta*" es la violación de una disposición interna concerniente a la "*competencia para celebrar tratados*". En el caso del Protocolo de Cochabamba, no existe duda alguna que la celebración del tratado está conforme a nuestra Constitución. Tanto es así que se siguió el procedimiento respectivo.

Lo que se discute, como hemos dicho, es la interpretación de los alcances de los artículos 2°, 3° y 4° de la cláusula primera del citado Protocolo, es decir, si pueden o no contener Decisiones en materia tributaria. Como se aprecia, este tema no está vinculado directamente con un vicio de consentimiento o de competencia para celebrar el Protocolo de Cochabamba; en consecuencia este problema interpretativo no habilita cuestionar el Protocolo de Cochabamba al amparo del apartado 1 del citado artículo 46°.

Al respecto, comentando este apartado del artículo 46°, Wilhelm Geck, citado por Monroy Cabra, señala que el derecho interno sólo es preponderante en cuanto sus previsiones se refieran "*a la competencia para celebrar tratados*" y no en cuanto a las disposiciones sustantivas del tratado. Ello a fin de proteger la seguridad de las relaciones internacionales.⁶⁸

- (ii) De acuerdo con el apartado 2 del artículo 46° de la Convención de Viena, una violación es manifiesta sí resulta objetivamente evidente para

⁶⁸ MONROY CABRA, Marco Gerardo. Op. cit. p. 154.

cualquier Estado que proceda en la materia conforme a la “práctica usual” y de “buena fe”.

En el caso del Protocolo de Cochabamba, su celebración se realizó a través de los respectivos representantes del Estado Peruano y, una vez suscrito, el mismo fue aprobado por el Congreso y ratificado por el Presidente de la República.

Teniendo en cuenta tales circunstancias consideramos inviable que Perú pueda alegar ante la CAN que incurrió en un vicio de consentimiento de “buena fe” pese a que tramitó todos procedimientos que requería nuestra legislación interna para la aprobación y ratificación del respectivo Protocolo de Cochabamba. Peor aún, habiendo seguido dicho procedimiento, no consideramos viable que Perú argumente ante otro País Miembro que se han violado normas peruanas y que dicha violación haya sido “manifiesta” según la “práctica usual”. Si era tan manifiesta la violación, ¿cómo se llegó a aprobar el Protocolo de Cochabamba en dos poderes del Estado peruano?

En consecuencia, consideramos que este problema interpretativo de la Decisión 578, tampoco habilita cuestionar el Protocolo de Cochabamba al amparo del apartado 1 del citado artículo 46°.

Por tanto, al no existir una violación manifiesta a las normas internas peruanas derivada de la emisión de la Decisión 578 por parte de la Comisión de la CAN, en los términos del artículo 46° de la Convención de Viena, los artículos 2°, 3° y 4° de la cláusula primera del Protocolo de Cochabamba resultan directamente aplicables al Perú; sin que nuestro país pueda oponer su normatividad interna – ni siquiera la propia Constitución–, debiendo Perú emitir las normas respectivas que permitan el adecuado cumplimiento de la citada Decisión 578, incluyendo, de ser necesario, una reforma constitucional.⁶⁹

IV. ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

4.1. Finalidad del EP

La función del concepto de EP dentro de la tributación internacional no es otra que *“constituir una regla o principio de distribución del poder tributario entre Estados referida a las actividades empresariales transfronterizas”* y, por tanto, es una fórmula para repartirse poder de imposición pues, *“sin EP no cabe la tri-*

⁶⁹ Si bien a la fecha no existe un pronunciamiento público y expreso de parte de la Administración Tributaria en relación a la vigencia de la Decisión 578, la reciente Resolución del Tribunal Fiscal N° 00897-4-2008, que resuelve un caso de regalías y asistencia técnica en el marco de la Decisión 40, parece pronunciarse en sentido afirmativo cuando señala *“Cabe indicar que el 5 de mayo de 2004 se publicó la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena N° 1063, la Decisión N° 578 sobre el Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal entre los países de la Comunidad Andina, el mismo que entró en vigencia a partir del 1 de enero de 2005.”* (El subrayado es nuestro).

butación de la renta empresarial en el Estado de la fuente".⁷⁰

Bajo esta premisa, el concepto de EP desde el punto de vista de la tributación internacional y nacional tiene entonces como principal objetivo -aunque no el único- determinar si al Estado de la Fuente le corresponde o no ejercer su potestad tributaria y, por tanto, si tiene o no jurisdicción para gravar los beneficios empresariales obtenidos por un sujeto residente en el otro Estado contratante (Estado de residencia), distintos de aquellos regulados en forma específica en otros artículos del respectivo CDI.⁷¹

Este objetivo de los EP ha sido correctamente observado tanto por el ponente LUIS DURÁN⁷² como por la ponente LUCIANA YAÑEZ⁷³ en sus respectivos trabajos. Así, para el primero, *"la noción de EP establecida en un CDI sirve fundamentalmente para establecer si el Sujeto Residente en un Estado contratante puede ser sometido a imposición en el Estado de la fuente (...)";* y, para la segunda *"el EP se convierte en un criterio de legitimación del Estado contratante de la fuente, dado que sin EP no cabe tributación de la renta empresarial por parte del Estado contratante de la fuente"*.

4.2. Concepto de EP

La noción de EP no es un concepto estático. Desde su aparición a mitad del siglo XIX dentro del Código Industrial Prusiano como un simple término sin contenido tributario hasta aquellas instalaciones calificadas como EP en base a la teoría de la pertinencia económica (en virtud de la cual para la existencia de un EP no es necesario que la instalación sea productiva en sí misma, puesto que cualquier estructura contribuirá, de forma más o menos directa, al beneficio empresarial del grupo); se puede apreciar que el concepto de EP es uno en permanente evolución. Incluso Serrano ha llegado a señalar sobre este particular que en el Modelo OCDE no se encuentra *"una verdadera definición de EP, sino mas bien una serie de situaciones y de aspectos parciales que tratan*

⁷⁰ CALDERON CARRERO, José Manuel y CARMONA FERNANDEZ, Néstor. Convenios Fiscales Internacionales 2005. Capítulo III.2 Beneficios Empresariales (y de navegación). CISS: Valencia. 2005. pp. 103-104.

⁷¹ Para García Novoa, la función principal de los CDI consiste en el reparto de competencias fiscales, esto es, reconciliar sistemas tributarios, su objetivo es crear lo que se ha llamado un "micro-sistema fiscal" entre ambos estados contratantes. Así señala que "Ese microsistema, más que desplazar la normativa interna de los estados firmantes, como ocurre en otros tratados, interactúa con dicha normativa interna." Se trata pues de lo que el citado autor denomina "un hecho imponible internacional" o lo que es mejor, un "hecho imponible de dimensiones internacionales" en las que elemento objetivo se realiza en un país pero el subjetivo en otro o en ambos, lo que exige definir no sólo las reglas de reparto de competencias sino también otros aspectos. Al respecto ver GARCÍA NOVOA, César. "Interpretación de los convenios (...)" Op. cit. pp. 9.

⁷² Ponencia presentada para las IX Jornadas Nacionales de Tributación por DURÁN, Luis: "Las diferencias en el tratamiento de la noción de establecimiento permanente en la legislación nacional y los CDI y su consecuencia en la tributación en el Perú por beneficios empresariales de sujetos no domiciliados".

⁷³ Ponencia individual presentada para las IX Jornadas Nacionales de Tributación por YAÑEZ, Luciana: "Aplicación del concepto de establecimiento permanente previsto en los Convenios para evitar la Doble Imposición a la luz de la legislación interna peruana".

de elaborar esa pretendida definición”.⁷⁴

Esta aparente ausencia de definición única se debe en gran medida al evidente conflicto de intereses entre los Estados de residencia y de la fuente al momento de negociar un CDI y a la constante evolución en las relaciones comerciales que incide en la forma en que se instrumentan los negocios a nivel internacional.

No obstante ello, según Xavier, en la doctrina de mediados del siglo XX se diseñaron dos tendencias para la definición de establecimiento permanente: la teoría de la realización, para la cual sólo serían establecimientos estables las instalaciones que adquieran o realicen directamente una utilidad, teniendo por tanto un carácter inmediatamente productivo; y la teoría de la pertenencia económica, para la cual bastaría, para la existencia de un establecimiento, que las instalaciones se insertasen en la economía de un país, independientemente de su carácter inmediatamente productivo.⁷⁵

Dentro de este contexto, el Modelo OCDE -lo que recoge el Modelo Peruano-pretende establecer en el apartado 1 de su artículo 5, una definición general de EP (Cláusula General), delimitando de esta forma sus características generales y sustantivas. Dicho apartado señala lo siguiente: *“A efectos del presente Convenio, la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza todo o parte de su actividad”*.

De la citada definición surge que el concepto de EP exige la concurrencia de los siguientes 3 requisitos:

- (i) un “lugar de negocios”, esto es, cualquier local o espacio, instalación o medios materiales, maquinaria en algunos casos;
- (ii) el lugar de negocios debe ser “fijo”, esto es, debe estar establecido en un lugar determinado y con un cierto grado de permanencia, lo que lleva a analizar una “fijeza física” (geográfica) y una “fijeza temporal” (actividad continuada); y,
- (iii) el citado lugar fijo de negocios debe realizar actividades de la “empresa” (se entiende, no residente), esto es, debe existir el desarrollo efectivo de una actividad empresarial por medio de ese lugar fijo de negocios.⁷⁶

Cabe señalar que el concepto general antes mencionado debe ser delimitado

⁷⁴ Sobre el desarrollo histórico del concepto puede revisarse a SERRANO ANTÓN, Fernando. “Los aspectos fiscales internacionales de los establecimientos permanentes”. *Fiscalidad Internacional*. Centro de Estudios Financieros. Tercera Edición. 2007. pp. 163-168.

⁷⁵ XAVIER, Alberto. *Derecho Tributario Internacional. Conceptos Fundamentales*. Ábaco de Rodolfo Depalma S.R.L. Buenos Aires: 2005. Pp. 331-333.

⁷⁶ Para un mejor desarrollo de estos requisitos puede revisarse los Comentarios al apartado 1 del artículo 5 del Modelo OCDE, SERRANO ANTÓN, Fernando. *Op. Cit.*, pp. 163-204; CALDERÓN CARRERO, José Manuel y CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor. *Op. Cit.* pp. 105 y 106; entre otros.

adicionalmente en virtud de los apartados siguientes del artículo 5 del Modelo OCDE que establecen supuestos específicos que califican como EP.

Muchas interrogantes surgen de la aplicación de estos conceptos de EP a casos concretos, de ahí que siempre resulte necesario efectuar un análisis caso por caso para determinar cuándo nos encontramos o no ante un EP en los términos de los CDI.

Como ejemplos de algunas de estas interrogantes analizadas por la doctrina -que no han sido materia específica de las ponencias presentadas en estas jornadas-, podemos citar las siguientes: (i) ¿cómo aplicar el requisito de “lugar de negocios” en aquellas nuevas formas de comercio o en las que no existe una situación de fijeza, entre ellos, la explotación de recursos biológicos mediante barcos factorías que se encuentran alrededor de las plataformas continentales, los servicios prestados a través de personas naturales y el comercio electrónico; (ii) ¿la actividad realizada por el EP debe ser una actividad lucrativa o basta la obtención de un beneficio?, pensemos por ejemplo en el caso de una entidad sin fines de lucro internacional que desarrolla actividades empresariales en Perú, ¿podría generar un EP en el país?; (iii) ¿cuál es la definición de “empresa” a la que se refiere el concepto de la cláusula general?, ¿es el ejercicio de actividad cualificada? o ¿es un sujeto de derechos que sea susceptible de ser un centro de imputación de normas?; (iv) ¿el EP debe contribuir necesariamente a los beneficios de la “empresa” no residente?,⁷⁷ etc.

Como es evidente, corresponderá a nuestros tribunales administrativos y judiciales el establecer en cada caso concreto y en base a nuestra propia experiencia jurídica, las respuestas a éstas u otras interrogantes que surgirán de la aplicación del concepto mismo de EP.

Finalmente, con relación a nuestra legislación interna, coincidimos con algunas de las críticas y comentarios que formula DURÁN referidos a la técnica legislativa con la que en nuestro país se ha regulado el concepto de EP dentro de la legislación del Impuesto a la Renta. Tales críticas y comentarios son las siguientes:

- (i) Existe una contradicción entre lo señalado en el citado inciso e) del artículo 7° y el segundo párrafo del artículo 6° de la LIR respecto a lo que se considera como EP. Señala que de la interpretación conjunta de ambas normas, podría concluirse que: (a) el artículo 6° entiende al EP de manera restrictiva, diferenciándolo de las sucursales y agencias, mientras que el artículo 7° señala como género al EP, y a las sucursales y agencias como sus especies; y, (b) el artículo 6° puede ser entendido en el sentido que el EP es un no domiciliado y es gravado por sus rentas de fuente peruana, mientras que el artículo 7° establece que el EP es un domiciliado pero sólo respecto a sus rentas de fuente peruana.

⁷⁷ Cabe señalar que para De Arespacochaga, el hecho que el EP contribuya a los beneficios de la empresa no residente es un requisito adicional de la cláusula general. DE ARESPACOHAGA, Joaquín. “Planificación (...)”. p. 163.

DURÁN concluye que lo señalado en el artículo 7° de la LIR es lo que corresponde aplicar, es decir, que el EP es el género y las sucursales y agencias sus especies y que, cuando cumpla los requisitos de la LIR y del RIR, calificará como un sujeto domiciliado que tributa en el Perú sólo respecto de sus rentas de fuente peruana.

A lo expuesto cabe agregar que tales EP serán considerados no sólo como sujetos domiciliados sino también como “personas jurídicas” para efectos de la LIR, de acuerdo con el inciso h) del artículo 14° de la misma.

- (ii) Es jurídicamente inválido que la definición de los EP se encuentre establecida en el RIR, más aún cuando no existe dentro de la LIR una norma general de lo que debe entenderse por EP, ni mucho menos existe una expresa derivación a la norma reglamentaria para que lo defina y desarrolle. Para DURÁN ello podría acarrear un problema de violación al principio de reserva de ley contenido en el artículo 74° de nuestra Constitución.
- (iii) Nuestra regulación sobre la configuración del EP es insuficiente frente a las actuales operaciones internacionales y a la generación de rentas dentro de una economía globalizada.
- (iv) No hay claridad normativa respecto del momento en que las actividades del sujeto no domiciliado deban ser consideradas como EP, con lo que también habrá dificultad práctica para que el agente de retención determine hasta cuándo ha de practicar la retención correspondiente.

De acuerdo con el texto de nuestra normatividad interna, que es muy similar al Modelo OCDE, debería de interpretarse de que si bien las características que configuran un EP se advierten mucho después de iniciada su actividad, ello no obsta para que, los efectos de su condición de domiciliado se deban considerar desde el primer día en que se habría configurado como EP. Es por ello que resulta recomendable que el sujeto no domiciliado realice un análisis previo de sus proyectos a fin de que evalúe la posibilidad de constituir un EP en el Perú.

En este último punto agregaríamos que de acuerdo con los Comentarios al Modelo OCDE *“Cuando un lugar de negocios que, en principio, debía tener corta duración se mantiene durante un período tan largo que impide considerarlo como temporal, pasa a ser un lugar fijo de negocios y, en consecuencia, retroactivamente, un establecimiento permanente”*⁷⁸.

Cabe precisar que, pese a literalidad del referido comentario, en realidad no se trata de un aplicación retroactiva de la norma que contiene la definición de EP sino de una correcta calificación de los hechos producidos y verificados en el

⁷⁸ Cabe señalar que, de acuerdo con los citados Comentarios y tratándose de obras, proyectos de construcción, instalación o montaje; las interrupciones estacionales, temporales o por otra causa no interrumpen el cómputo del plazo para la configuración de un establecimiento permanente. Ello evidencia, que para la configuración de un establecimiento permanente, los Comentarios no toman en cuenta tales interrupciones.

Estado de la fuente que trae como consecuencia que se aplique la definición de EP desde siempre.

4.3 Problemática específica planteada en torno al EP en las presentes Jornadas

4.3.1. Condición de residente de un EP para efectos de invocar los beneficios contenidos en un CDI vigente celebrado por Perú

Si aceptamos que de acuerdo con el inciso e) del artículo 7° de la LIR los EP de los sujetos no domiciliados califican como sujetos domiciliados para nuestro ordenamiento, la pregunta que surge es ¿podría entonces un EP regulado en el RIR invocar los beneficios de los CDI suscritos por nuestro país con Chile, con Canadá o con la Comunidad Andina, teniendo en cuenta que, de acuerdo con el inciso h) del artículo 14° de la LIR, tal EP será considerado no sólo como sujeto domiciliado sino también como “persona jurídica” para efectos de la LIR? ¿Sería diferente el caso de los EP definidos en los CDI cuyo concepto no ha sido recogido por la legislación del Impuesto a la Renta peruano?

Trataremos de responder a estas interrogantes brevemente en las líneas siguientes.

Los destinatarios de las normas de un CDI son los sujetos residentes de un Estado Contratante que desarrollan actividades en el otro Estado Contratante generando un hecho imponible de dimensiones internacionales. La residencia fiscal se convierte así en el “ámbito subjetivo” de un CDI y que, en algunas legislaciones, se acredita con el respectivo certificado de residencia Fiscal – procedimiento que no existe hasta la fecha en el caso peruano y que debería implementarse a la brevedad en nuestro país-.

Este concepto de residencia fiscal para efectos del Modelo OECD y del Peruano, está contenido en su artículo 4° y señala lo siguiente: *“A los efectos de este Convenio, la expresión “residente de un Estado Contratante” significa **toda persona** que, en virtud de la legislación de ese Estado, está sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga e incluye también al propio Estado y a cualquier subdivisión política o autoridad local. Sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado, o por el patrimonio situado en el mismo.”* (El subrayado y resaltado son nuestros). En términos idénticos se recoge el concepto de residencia en el CDI vigente con Chile y, en términos similares, con Canadá.

Siendo ello así, la pregunta es, ¿puede un EP ubicado en el Perú estar incluido dentro de los alcances del citado artículo 4° y por tanto considerarse residente peruano para efectos de invocar los beneficios de un CDI suscrito y vigente por Perú ?

Para contestar esta pregunta dividiremos el análisis según el tipo de EP de que

se trate. Así tendremos el caso de los EP regulados como tales en la legislación del Impuesto a la Renta peruano y de aquellos que sólo están contemplados en los CDI pero no en la legislación del Impuesto a la Renta (como es el caso de obras o proyectos de construcción, instalación, montaje y servicios temporales, regulados en los incisos a) y b) del apartado 3 del artículo 5° de los CDI vigentes con Chile y Canadá).⁷⁹

Caso de los EP regulados como tales en la legislación del Impuesto a la Renta peruano

La definición del término “persona” contenido en el referido artículo 4° no debe entenderse con criterio exhaustivo y debe interpretarse en un sentido muy amplio de tal manera que incluya evidentemente a las “sociedades”, tal y como están definidas por cada CDI.

Así, según el artículo 3° del Modelo OECD y del Peruano, el término “sociedad” incluirá a cualquier entidad que se considere persona jurídica para efectos impositivos, referencia que evidentemente contiene a los EP regulados como tales en el RIR.

Como se aprecia, lo relevante entonces para la definición del término “persona” es que se trate de una “unidad imponible” con capacidad tributaria asignada por la legislación fiscal del Estado contratante donde se haya constituido, siendo la legislación interna del Estado Contratante la que establecerá los criterios bajo los cuales dicha “persona” estará sujeta a tributación en el mismo.⁸⁰

Atendiendo a que el término “persona” incluye a los EP que califican como personas jurídicas domiciliadas de acuerdo con nuestra legislación y, en la medida que tales entidades tributan únicamente respecto de sus rentas de fuente peruana, entonces si bien son personas, los mismos no pueden ser considerados residentes en los términos del artículo 4° del Modelo OECD ni del Peruano -ni en los CDI vigentes con Chile y Canadá- al resulta aplicable la excepción prevista en la segunda parte del referido artículo 4°; y, por lo tanto, tales no se encuentran dentro del ámbito subjetivo del respectivo CDI.

En esta misma línea de pensamiento se pronuncia Carmona Fernández -aunque por una razón distinta- quien refiriéndose al artículo 4° del Modelo OCDE señala que *“en ningún caso un establecimiento permanente (EP) se podrá considerar “sociedad” o “persona”. El EP se diferencia de las sociedades mercantiles o entidades filiales o subsidiarias, en que no tiene personalidad jurídica distinta de la propia de su “casa central”. La “casa central” no es otra cosa que el propio contribuyente no residente, sea persona física o, lo que es más normal, entidad -la cabecera de la misma- que opera a través de ese lugar fijo de actividad, de esa rama de actividad, división, dependencia, instalación o*

⁷⁹ Las ponencias de DURÁN y de YAÑEZ profundizan en el tratamiento de estos 2 tipos normativos de EP, en ausencia de normas internas que eliminen tal diferencia.

⁸⁰ Al respecto puede verse CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor. Convenios Fiscales Internacionales 2005. Capítulo II Ámbito de aplicación de los convenios de doble imposición. CISS: Valencia. 2005. pp. 62-65.

“brazo económico” que fiscalmente es un establecimiento permanente (por otra parte, también es cierto que el EP dispone, ya no de personalidad jurídica, si de una cierta personificación fiscal, en la medida que tributariamente recibe un tratamiento separado, como si fuera una empresa distinta de su casa central)”.⁸¹

Caso de los EP no regulados en la legislación del Impuesto a la Renta peruano

Bajo este supuesto nos referimos a aquellas actividades que realiza una empresa no residente de un Estado Contratante dentro de territorio peruano, que genera un EP en los términos del respectivo CDI, mas no en aplicación del RIR por no estar contenido expresamente en el artículo 3° del mismo.

En este escenario, en la medida que los referidos EP no son calificados por la legislación interna como “personas jurídicas” -pues no están contenidas en su legislación- ni siquiera le resulta aplicable la primera parte del artículo 4° del Modelo Peruano, menos aún, la segunda.

En consecuencia, resulta con mayor razón evidente que este segundo tipo de EP tampoco está dentro de los alcances del citado artículo 4° y por lo tanto, tampoco se encuentran dentro del ámbito subjetivo del respectivo CDI.

Ello ocurre por una constatación muy simple, al igual que en el caso anterior, el sujeto destinatario del CDI es la empresa no residente de la cual el EP forma parte, indistintamente si dicho EP es definido como tal por el CDI o por la legislación interna.

De lo expuesto anteriormente se concluye que, ya sea que se trate de EP regulado como tal en la legislación interna o no, conceptualmente dicha entidad no puede ser considerado como residente para efectos de la aplicación de un CDI peruano y por lo tanto, pese a que las normas internas lo califiquen como persona jurídica domiciliada en Perú, el mismo no podría invocar los beneficios contenidos en los CDI que nuestro país tiene suscrito.

4.3.2. Atribución de rentas al EP: el criterio de vinculación efectiva

La ponencia presentada por el ponente GUSTAVO LAZO⁸² plantea como problema la falta de regulación expresa del criterio de vinculación efectiva para la atribución de rentas a un EP lo que origina -en su criterio- que dicha atribución esté rodeada de ambigüedades.

Pues bien, como hemos manifestado en forma precedente, sólo los beneficios empresariales derivados de la realización de actividades desarrolladas en el Estado de la Fuente que califican como EP pueden estar sometidos a grava-

⁸¹ CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor. Convenios Fiscales Internacionales 2005. Op.cit., p. 63.

⁸² Ponencia individual presentada para las IX Jornadas Nacionales de Tributación por LAZO, Gustavo: “El criterio de vinculación efectiva en el marco del Modelo Peruano”.

men en dicho Estado.⁸³ No obstante, para que ello ocurra, en forma adicional se requiere de la concurrencia de un requisito más, cual es, que tales “beneficios” puedan atribuirse a dicho EP.

En efecto, el apartado 1 del artículo 7° del Modelo OECD (casi idéntico al Modelo Peruano) señala: *“Los utilidades de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza o ha realizado su actividad de dicha manera, los utilidades de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida que puedan atribuirse a ese establecimiento permanente”.* (El subrayado es nuestro).⁸⁴

Como se aprecia, de acuerdo con los modelos (y los CDI vigentes celebrados por Perú con Chile y Canadá), la regla general para el caso de los “beneficios empresariales” es que nuestro país (Estado de la fuente) tiene habilitada su potestad tributaria para gravar la retribución que perciba la empresa no residente, de acuerdo con su legislación interna, sólo en la medida en que: (a) las actividades empresariales realizadas en Perú califiquen como un EP en los términos de los respectivos CDI; y, (b) que puedan atribuirse al referido EP los respectivos “utilidades” derivadas de dicha actividad, quedando limitada la imposición sólo a estos últimos.

Nótese que sólo se trata de un supuesto habilitante de tributación en el Estado de la fuente lo que no quiere decir que se establezca *per sé* tal imposición si ésta no está establecida en la legislación interna.⁸⁵

En consecuencia, para delimitar y confirmar la potestad tributaria que asume el

⁸³ Párrafo 3 del Comentario al Artículo 7(1) del Modelo OCDE.

⁸⁴ Refiriéndose a este mismo artículo en el Modelo de la OCDE, señala CALDERÓN CARRERO, que el mismo es una de las principales reglas de reparto de poder tributario entre el Estado de la Fuente y el Estado de la Residencia y contiene dos grandes principios de la fiscalidad internacional: (i) Primero, el principio según el cual una empresa residente de un Estado contratante (Estado de la Residencia) no será sometida a imposición en el otro Estado (Estado de la Fuente) a menos que lleve a cabo actividades empresariales en el territorio de este segundo Estado a través de un EP situado en tal lugar (*all-or-nothing principle*). La justificación de esta regla radica en el hecho que, en términos generales, la empresa inversionista extranjera no participa de modo relevante de la “vida económica” del Estado de la Fuente, salvo que supere un umbral mínimo de territorialidad o *economic allegiance* a través de la existencia de un EP, en cuyo caso sí se justifica el gravamen por el Estado de la Fuente respecto de la renta empresarial obtenida en su territorio en el marco de su economía y servicios públicos; y, (ii) Segundo, el principio según el cual se limita la facultad de imposición del Estado de la Fuente circunscribiéndolo objetivamente sólo a los beneficios imputables al EP (principio de vinculación efectiva), tal como veremos en los párrafos siguientes. CALDERÓN CARRERO, José Manuel. “La Tributación de los beneficios empresariales. En Estudios de Derecho Internacional Tributario. Los Convenios de Doble Imposición.” Legis: Bogotá. 2006. pp. 151-156.

⁸⁵ En este mismo sentido se pronuncia también CALDERÓN CARRERO. Al respecto ver CALDERÓN CARRERO, José Manuel. La Tributación de los beneficios empresariales. En Estudios de Derecho Internacional Tributario. Los Convenios de Doble Imposición. Legis: Bogotá. 2006. pp. 153.

Perú como Estado de la fuente dentro del cual se configura un EP, resulta imprescindible analizar cuáles son los criterios que ha establecido la doctrina para atribuir rentas a un EP; de tal manera que, en base al mismo, debamos analizar luego las reglas de atribución de beneficios y la cláusula específica de deducción y de asignación de gastos, contenidas en los artículos 7.2 y 7.3 tanto en el Modelo OECD, como en el Modelo Peruano y en los CDI vigentes con Chile y Canadá.

En este sentido y siguiendo a Juan Ramón Medina⁸⁶ y a los demás autores citados por LAZO, advertimos que las posibles soluciones técnicas para atribuir rentas a un EP en relación con su sede central, pueden clasificarse de la siguiente manera:

- (i) La “*vis atractiva*”, por la que se atribuyen a un EP todas las rentas obtenidas en el territorio por la empresa no residente (sede central) de quien depende (fuerza de atracción global).⁸⁷
- (ii) La “*similaridad*”, por la que se asignaría a un EP la renta que su sede central obtiene en el ejercicio de actividades parecidas (fuerza de atracción limitada).⁸⁸
- (iii) La “*vinculación efectiva*”, por la que se atribuye a un EP los beneficios de sus actividades y los de los capitales vinculados efectivamente a dicho EP.

Siguiendo a García Prats, LAZO señala que no debe confundirse el criterio de fuerza de atracción global con el de vinculación efectiva. En efecto, el primero implica que habiéndose producido una conexión entre el Estado de la fuente y el residente en el otro Estado (a través de su EP), se faculte al Estado de la fuente a gravar todas las rentas producidas en su territorio por el residente en el otro Estado. A diferencia de ello, el segundo implica que habiéndose produ-

⁸⁶ MEDINA CEPERO, Juan Ramón. Los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal. Ed. Difusión Jurídica y Temas de Actualidad, S.A., 1º Ed, Noviembre, 2003. p. 87.

⁸⁷ Este criterio también se denomina “fuerza de atracción global”. En palabras de TUNDO, “Algunos convenios bilaterales, según una nueva posición no conforme con el Modelo OCDE, han adoptado la solución según la cual la totalidad de los beneficios producidos por la empresa en el territorio de otro Estado deben ser imputados al establecimiento permanente que allí opera, aun cuando no hubiesen sido producidos a través del mismo.” TUNDO, Francesco. En: CURSO DE DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL. TOMO I. Editorial Temis S.A., Colombia, 2003. p.246. También véase LARKING, B.(ed.), International Tax Glossary, Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 2001, 4th ed., p.105. Dicho autor señala que es un concepto bajo el cual el EP es sujeto a imposición en el Estado en el que se ubica no sólo respecto de sus rentas o bienes o derechos sino también respecto de las rentas generadas en dicho Estado pero obtenidas por su casa matriz situada en otro Estado.

⁸⁸ Este criterio también se denomina “fuerza de atracción limitada” y se encuentra recogido en el artículo 7(1) del Modelo ONU. TUNDO también lo define como el principio: “...por el cual solamente la renta que resulte “directa” y “efectivamente” conexa a la actividad de la unidad productiva puede ser imputada al establecimiento permanente y, consecuentemente, ser sujeto al régimen impositivo de la renta de empresa.” Idem.

cido dicha conexión, se faculte al Estado de la fuente a imputar las rentas efectivamente vinculadas al EP producidas fuera de su territorio por el residente en el otro Estado.⁸⁹ Concluye LAZO señalando que de las posibles soluciones técnicas para atribuir las rentas de la matriz a su EP, el Modelo OCDE adopta la de vinculación efectiva.⁹⁰

En la medida que, como hemos señalado, el Modelo Peruano ha seguido casi en forma idéntica el Modelo de la OCDE, entonces coincidimos con LAZO cuando señala que *“no cabe la posibilidad de atribuir al EP aquellas rentas obtenidas por la empresa residente en el otro Estado que no tengan vinculación con dicho EP”*.⁹¹

En conclusión, en el marco de la OCDE (y por ende del Modelo Peruano) sólo cabe atribuir al EP las rentas efectivamente vinculadas al mismo, habiéndose renunciado al principio de fuerza de atracción en todas sus manifestaciones; lo cual trae como corolario el hecho que la facultad de imposición del Estado de la fuente donde se sitúa el EP no se extiende a los beneficios que la empresa no domiciliada pueda obtener en dicho Estado por otros medios ajenos al EP.

Esta conclusión es de suma importancia no sólo porque permite conocer el criterio de atribución de rentas del EP adoptado por los Modelos (OECD y peruano) sino porque también permite interpretar los artículos que se refieren a las rentas pasivas (regalías, intereses y dividendos) vinculados con los EP. De esta manera si el activo que genera la renta pasiva se encuentra efectivamente vinculado al EP, entonces la renta será gravada de acuerdo a las normas previstas en el artículo 7° y el Estado de la Fuente ejercerá plena facultad de imposición. En cambio, si el activo que genera la renta pasiva no se encuentra vinculado al EP, entonces el Estado de la fuente debe limitarse a gravar la renta pasiva respectiva, con la tasa máxima establecida en el artículo que regula dicha renta pasiva. Para ello se entiende que un activo está vinculado al EP

⁸⁹ GARCÍA PRATS; Francisco Alfredo. El Establecimiento Permanente. Análisis jurídico-tributario internacional de la imposición societaria. Editorial Tecnos, S.A. Madrid, 1996. p. 323.

⁹⁰ *Idem*. P.313-320. GARCÍA PRATS fundamenta la aplicación exclusiva y excluyente del principio de vinculación efectiva en el Modelo OCDE a partir de un análisis de los artículos 7, 10(4), 11(4), 12(3), y especialmente del 21(1). En esta línea, señala en nota a pie de página: “La aplicación de un criterio de vinculación efectiva emanado del CDI ha sido admitida en la jurisprudencia de otros países. Así el caso inglés General Reinsurance Co Ltd de 27 de enero de 1970 (...)” La mala interpretación del artículo 10(5) del Modelo OCDE “... ha sido enmendada por la sentencia de 20 de enero de 1993 (...) aceptando de modo definitivo el principio de vinculación efectiva, tal y como lo propuso la Federal Ruling Alemana de 22 de septiembre de 1988 (...) en contra del primer pronunciamiento del Bundesfinanzhof, aplicando el criterio de vinculación efectiva con independencia del lugar de pago de los rendimientos vinculado al establecimiento permanente y la procedencia de los mismos...”

⁹¹ Refuerza esta posición el hecho que en el párrafo 5 del Comentario al Artículo 7(1) del Modelo OCDE se establece: “...cuando una empresa realice actividades empresariales por medio de un establecimiento permanente situado en el otro Estado, ese Estado puede gravar las utilidades de la empresa, pero sólo en la medida en que puedan imputarse al establecimiento permanente, lo cual significa que la potestad tributaria no se extiende a las utilidades que la empresa pueda obtener en ese Estado por otros medios.”

cuando forma parte de sus activos o se le puede vincular de alguna otra forma (concepción funcional).

Al respecto Vogel⁹² apunta que resulta difícil imaginar cómo un bien o derecho puede vincularse efectivamente a un EP de una manera distinta a la de formar parte de sus activos. No obstante, señala que el Tribunal Fiscal alemán ha señalado que este último caso se da cuando la participación se encuentra funcionalmente vinculada con la actividad llevada a cabo en el EP y, por tanto, los beneficios de la tenencia de la participación parecen ser secundarios a los beneficios derivados del EP. Cita otros ejemplos en la legislación española.

No obstante la relevancia de la conclusión anterior, no existe todavía dentro de nuestra legislación o jurisprudencia un caso en el que se haya aceptado expresamente el criterio de vinculación efectiva como el criterio de atribución de rentas en un EP según el Modelo Peruano y aplicable a nuestra legislación interna.⁹³

Finalmente, coincidimos con LAZO en que el criterio de vinculación efectiva, en el caso peruano, se aplicaría sólo parcial y limitadamente pues de acuerdo con nuestra legislación, sólo estarían gravadas las rentas de “fuente peruana” vinculadas efectivamente con el EP ubicado en Perú y no aquellas de “fuente extranjera” que tengan dicha vinculación efectiva con dicho EP.⁹⁴

4.3.3. Tributación de los EP que no son considerados como tales en la legislación del Impuesto a la Renta

Un tercer problema a resolver en materia de EP planteado en estas jornadas por YAÑEZ y DURÁN es definir la forma en que deben tributar en Perú aquellas actividades que generan un EP en nuestro país en los términos de un CDI, pese a que dicha actividad no esté calificada como tal dentro del artículo 3° del

⁹² VOGEL, Klaus, “Klaus Vogel on double taxation conventions. A commentary to the OECD, UN, and US Model Conventions for the avoidance of double taxation on income and capital. With particular reference to German Treaty practice.” Kluwer Law International, Ltd. 3° ed. London, 1999. p. 568.

⁹³ LAZO cita el Oficio No. 021-2000-KC0000 del 15 de marzo de 2000 emitido por la SUNAT en el que efectivamente pareciera que la Administración está asumiendo una suerte de criterio de fuerza de atracción en el caso de actividades desarrolladas por una empresa no domiciliada, sin importar si las mismas están vinculadas efectivamente a su sucursal o no.

⁹⁴ Citando a GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo. Op. cit. p .326-327, LAZO señala que el mismo problema fue abordado en los EEUU en 1966 y luego en 1986, modificando su legislación interna. En cuanto a las razones que llevaron a los EEUU a variar su legislación interna para gravar las rentas de fuente extranjera atribuibles a un lugar fijo de negocios situado en EEUU, García Prats cita el siguiente caso: “Una sociedad establecida en un país que aplicaba para sus entidades residentes la regla de la territorialidad, exceptuando de gravamen la renta obtenida en el extranjero a través de un establecimiento permanente. El establecimiento permanente de estas sociedades situado en los Estados Unidos -generalmente una oficina de ventas- se dedicaba a realizar operaciones con el exterior, generalmente con un país con nula tributación. Atendiendo a esa circunstancia el legislador americano entendió que la renta obtenida a través del lugar de negocios o del establecimiento permanente en los Estados Unidos debía considerarse efectivamente vinculada al mismo. Para ello esta renta se consideraba ficticiamente como de fuente americana”.

RIR peruano.

Así, para YAÑEZ *“los CDI celebrados por Perú, bajo los Modelos de la OCDE y la ONU, contemplan supuestos especiales de configuración de EP, que no se encuentran regulados en la legislación peruana tales como:*

- a) *una obra o proyecto de construcción, instalación o montaje pero solo cuando dicha obra, proyecto de construcción, instalación o montaje tenga una duración superior a (...) meses, y*
- b) *la prestación de servicios por parte de una empresa , incluidos los servicios de consultorías, por intermedio de empleados u otras personas naturales encomendadas por la empresa para ese fin, pero sólo en el caso de que tales actividades prosigan en el país por un período que en total no excedan de (...) días, dentro de un período cualquiera de doce meses. (...)*”

En ese sentido, nos encontramos que la regulación del EP en los CDI es más amplia que la prevista en la legislación peruana, lo que nos lleva a recordar la relación existente entre los CDI y la legislación peruana”.

Igualmente DURÁN señala que *“A su vez, en el Régimen normativo del IR sobre EP no se ha recogido dos supuestos en los que conforme al CDI-Chile y al CDI-Canadá habría calificación de EP en Perú de una empresa chilena o canadiense (los referidos a obras, proyectos de construcción, instalaciones o montajes; y la prestación de servicios por parte de un RECDI mediante su personal técnico)”.*

Siendo ello así, las cuestiones a resolver planteadas por dichos ponentes son las siguientes: (i) ¿los supuestos de EP contenidos en los respectivos CDI modifican la legislación del Impuesto a la Renta, de tal manera que los mismos terminan incluyéndose como una categoría más de EP dentro de la LIR como personas jurídicas domiciliadas?; (ii) ¿el impuesto de la empresa no residente que realiza sus actividades en Perú a través de dicho EP debe calcularse sobre renta bruta o sobre renta neta?; y, (iii) ¿cómo debe cumplir el sujeto domiciliado su obligación de retener sin que se desnaturalice el monto de la deuda tributaria del EP?

Para contestar estas preguntas dividiremos el análisis según los temas planteados de la siguiente manera:

¿Los EP contenidos en los CDI adquieren la condición de sujetos domiciliados?

Esta interrogante surge en ambos ponentes como consecuencia de la emisión por parte de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria -SUNAT- del Informe No. 039-2006-SUNAT/2B0000, en virtud del cual, ante la pregunta de si los servicios prestados por empresas chilenas a personas jurídicas domiciliadas en el país, están afectos a la retención del Impuesto a la Renta peruano; SUNAT señaló que: *“tratándose de una empresa del Estado*

Chileno que tenga un establecimiento permanente en el Perú, a través del cual realice actividades en este país, los beneficios que se atribuyan a este establecimiento permanente se encontrarán gravados con el Impuesto a la Renta peruano de acuerdo con lo establecido en el artículo 7 del Convenio, mas no estarán sujetos a la retención (...)" (El subrayado es nuestro); debiendo -según SUNAT- tributar dicho EP conforme las reglas previstas para los sujetos "domiciliados" perceptores de rentas empresariales.

Para tal efecto, la definición de EP utilizada por la SUNAT fue la contenida en el artículo 5° del CDI, conforme se aprecia de la nota 8 del Informe No. 039-2006-SUNAT/2B0000, y no la prevista en el artículo 3° del RIR.

Al igual que los ponentes, no estamos de acuerdo con la posición que habría adoptado SUNAT en el citado Informe, pues acatarla implicaría aceptar que mediante el CDI se pueden crear hechos imponible. Recordemos que en ningún caso los CDIs pueden crear un hecho imponible no previsto en su legislación interna ni modificar su configuración, por ejemplo, de configuración instantánea a configuración periódica o viceversa, y menos crear un nuevo contribuyente, aspectos que deben estar regulados por el derecho interno del Estado de la Fuente.⁹⁵

Por tanto y coincidiendo con YAÑEZ no puede considerarse que este tipo de EP (los del CDI) "convierta" a un sujeto en domiciliado para efectos de la LIR y, por ello, no se le aplique retención alguna bajo el argumento que el CDI modificó la LIR. Ello implicaría ampliar el concepto de EP de nuestra legislación incorporando a un nuevo contribuyente y alterando la forma de configuración del hecho generador del sujeto no residente que realiza la actividad en el Perú, convirtiendo la configuración de su impuesto de instantánea a periódica.

En el mismo sentido, DURÁN señala, refiriéndose al citado Informe de la SUNAT, que *"el principal argumento que se ha esgrimido para tal afirmación es el referido a la consideración de los Tratados como normas internas con rango de ley y por lo cual de aplicación de manera supletoria, para llenar el supuesto vacío del concepto de EP en la LIR.*

No compartimos esa opinión porque como lo hemos señalado en el presente trabajo, ni de la finalidad ni de las normas de los CDI se desprende que se exija

⁹⁵ Para CALDERÓN CARRERO es claro que *"el CDI también tiene reglas que contribuyen a delimitar positiva y negativamente la calificación, atribución y cuantificación de tal renta, aunque la creación de este hecho imponible y su configuración sustantiva tiene y tendrá su origen, como regla, en el derecho interno de los Estados contratantes. El término "beneficios" alude a "renta neta", de manera que el Estado de la fuente debe permitir la deducción de todos los gastos necesarios para la obtención de beneficios en términos o condiciones equiparables a las aplicables para las empresas residentes".* En este mismo sentido, dicho autor establece que *"el artículo 7° MC OCDE no tiene carácter constitutivo de una obligación tributaria inexistente en el derecho interno del Estado de ubicación del EP; es decir, el régimen fiscal que el artículo 7° establece respecto de los EP sólo resulta aplicable en la medida en que la ley fiscal interna de tal Estado contemple en su hecho imponible el gravamen de las rentas atribuibles al EP de acuerdo con el convenio".* CALDERON CARRERO, José Manuel, op. cit., pp. 159 y 179.

una forma determinada de tributación de los SND (Sujetos No Domiciliados) que generan rentas a través de un EP, y mas bien los CDI dejan al Estado con Facultad de Imposición que aplique plenamente su legislación, siempre que aplique también las limitaciones, finalidades y demás normas que regulan dicha facultad en el CDI. Asimismo, el propio artículo 5° del CDI-Chile y del CDI-Canadá ha circunscrito los alcances de la descripción de EP a su radio de actuación, por lo que extenderlo más allá de ello lo desvirtuaría” Como sustento de dicha afirmación cita a Vogel.⁹⁶

En conclusión, siendo que los CDI no establecen hipótesis de incidencia ni ampliaciones de la facultad de imposición, no es admisible que los EP contenidos en los CDI no regulados como tales dentro de la legislación nacional adquieran la condición de sujetos domiciliados y tributen en Perú como tales, debiendo la SUNAT dejar sin efecto los alcances del Informe No. 039-2006-SUNAT/2B0000, previo establecimiento de reglas claras de tributación en este tipo de EP.

Como consecuencia de lo anterior, en los casos que nos encontremos ante una actividad económica desarrollada por un no residente que para los efectos del CDI califica como EP, pero que no califica como tal conforme a la legislación peruana, dicha actividad tributará en el Perú de acuerdo con el ordenamiento doméstico, con las tasas correspondientes establecidas por nuestra legislación del Impuesto a la Renta de acuerdo con el artículo 76 y con los límites que señale el CDI, de ser el caso.

¿La empresa no domiciliada cuyas actividades pueden tributar en fuente por calificar como EP para los efectos del CDI, tributan sobre rentas brutas o sobre rentas netas?

Para resolver esta interrogante deben analizarse los apartados 2 y 3 del artículo 7° del Modelo OECD -similar al Peruano- y a los contenidos en los CDI con Chile y Canadá.

La regla establecida en el apartado 2 del artículo 7° de los CDI de Chile y Canadá es la siguiente: “2. Sin perjuicio de las disposiciones del apartado 3, cuando una empresa de un Estado Contratante realice su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado Contratante se atribuirán a dicho establecimiento las utilidades que el mismo hubiera podido obtener si fuera una empresa distinta y separada que realizase actividades idénticas o similares,, en las mismas o análogas con-

⁹⁶ VOGEL entiende que el Concepto de EP definido en el MOCDE no puede servir para interpretar el Derecho Interno ni viceversa. Cf. VOGEL, Klaus. Double Taxation Conventions. Third Edition. 1997, pág. 282: “The permanent establishment concept is defined in the convention and, therefore, when interpreting it, recourse may, as a rule, not be had to domestic law... Even if the definitions are literally the same in domestic law and in the DTC to be applied, domestic law cannot contribute anything to the interpretation of the treaty definition...It is only to the extent that the (auxiliary) concepts used in a DTC’s definition of the term ‘permanent establishment ’ in turn are not capable of being explained by referring exclusively to the treaty that recourse may be had to domestic law for the interpretation of such auxiliary concepts, due regard being had to the principles laid down in Art. 3 (2)”.

diciones y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente”.

Por su parte, la regla establecida en el apartado 3 del artículo 7 de los CDI de Chile y Canadá es la siguiente: “3. *Para la determinación de los beneficios del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos (necesarios) realizados para los fines del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración (para los mismos fines), tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentre el establecimiento permanente como en otra parte*”.⁹⁷

De tales apartados antes mencionados surge claramente lo siguiente:

- (i) Lo que se atribuye al EP son “beneficios” y no “ingresos”. Ello significa que necesariamente el EP debe efectuar un procedimiento de determinación en base a rentas netas; descartándose de esta manera la tributación de los EP de los CDI en base a rentas brutas, en donde el concepto de “utilidad” resultaría inexistente y, por tanto, contrario al apartado 2;
- (ii) Confirmando lo anterior, el propio apartado 2 sujeta su aplicación al apartado 3 (nótese la frase “Sujeto a lo previsto en el párrafo 3”), el cual establece una regla imperativa para el Estado de la Fuente que le obliga a permitir la deducción de todos los gastos realizados para los fines del EP (criterio de vinculación efectiva); lo que significa que ambos apartados deben aplicarse de manera conjunta para lograr una correcta atribución de “beneficios” o “utilidades” y no de “ingresos”, descartándose nuevamente la tributación en base a rentas brutas;
- (iii) Los “beneficios” que deben considerarse “atribuidos” al EP son aquellos que éste hubiera obtenido si fuese una empresa “distinta y separada”. Esto significa que se opta por un enfoque que atribuye los beneficios considerando al EP como si fuese una empresa funcionalmente separada (*functionally separate entity approach*) y no como si se le atribuyese sólo una parte de los beneficios totales que obtiene la empresa extranjera en función al desarrollo de sus actividades relevantes en Perú (*relevant business activity approach*).⁹⁸

⁹⁷ Sólo en el CDI con Chile se hace referencia a que los gastos deban ser “necesarios”. Asimismo, tanto en dicho convenio como en el de Canadá se incorpora la frase “para los mismos fines”.

⁹⁸ Existen dos métodos de atribución de beneficios al EP. El método directo o de contabilidad separada contenido en el apartado 2 del artículo 7° del CDI y, por contraposición, el método indirecto o de reparto proporcional contenido en el apartado 4 del artículo 7° del CDI. En nuestra legislación interna no se determinan los beneficios de un EP bajo el método indirecto, razón por la cual sólo corresponde aplicar el apartado 3 del artículo 7° del CDI. Una vez que se aplica uno de tales métodos, el mismo no puede ser variado ni por las partes involucradas ni por nuestra legislación interna, durante el ejercicio relevante para la tributación del EP, conforme al apartado 7 del artículo 7° del CDI con Chile.

- (iv) Es en virtud del principio de empresa separada, que el EP constituye un centro de imputación de rentas similar al de una empresa residente en el Estado de la fuente, por lo que se deben atribuir únicamente los beneficios derivados de actividades directamente desarrollados por el EP (criterio de vinculación efectiva). Consecuencia de ello, es que el método de cómputo de tales beneficios sea la contabilidad separada del EP.
- (v) Por su parte, el principio de empresa independiente tiene como principal correlato considerar la atribución de beneficios al EP bajo el principio de libre concurrencia o competencia. Esto es, en la medida que se considera al EP como una “entidad separada” de su matriz extranjera,⁹⁹ se le impone adicionalmente una norma de valoración para sus operaciones con su matriz, con vinculadas y con terceros. Se trata pues de una autonomía patrimonial con independencia absoluta.¹⁰⁰

De lo expuesto anteriormente se concluye que, en aplicación de estos apartados y de los principios de empresa separada e independiente que subyacen a los mismos, el Estado de la fuente debe permitir la deducción de los gastos realizados para los fines del EP aplicando para ello los mismos criterios que la

⁹⁹ XAVIER menciona que existen dos teorías con relación a la naturaleza jurídica de los EP: (i) optar por la teoría de la unidad de la persona jurídica, esto es, considerar que las relaciones internas entre EP y matrices no son relaciones jurídicas en la medida que sólo existe un sujeto de derecho (la matriz), considerándolas por el contrario meras transferencias internas; y, (ii) optar por la teoría de separación patrimonial y considerar al EP como un patrimonio autónomo, esto es, “*el complejo de derechos y obligaciones que, adentro de la esfera patrimonial de una misma persona jurídica, se encuentra sometido a un régimen tributario especial*”. Bajo esta última teoría, lo que le otorga autonomía al EP es el “(...) hecho que la ley someta una masa de bienes y derechos a un tratamiento fiscal unitario”. Según este autor, es ésta autonomía patrimonial la que vulgarmente se designa como “empresa independiente” y es debido a esta “personalización” de los EP que, para efectos tributarios, sus relaciones con terceros son equiparadas a verdaderas relaciones jurídicas generadoras de rentas tributables y gastos deducibles, como si fuesen una entidad jurídicamente independiente. Sin embargo, en las relaciones internas con su matriz caben dos posibilidades: que se equipare tales relaciones a verdaderas relaciones jurídicas para asegurar el principio de empresa independiente (teoría de la independencia absoluta); o, limitar la autonomía patrimonial sólo a las relaciones con terceros pero no con la matriz pues se considera que los simples movimientos internos no pueden transformarse en relaciones jurídicas. Sobre el particular ver XAVIER, Alberto. “Derecho Tributario (...)” Op. cit. pp. 347-353. Al igual que el citado autor creemos que la teoría de la independencia absoluta (dentro de la teoría de separación patrimonial) es la que mejor se adapta al principio de empresa independiente.

No obstante ello, para CALDERÓN CARRERO las modificaciones a los comentarios al artículo 7° realizadas por la OCDE en el año 1994 “*ha clarificado en cierta medida la vigencia del principio de “independencia restringida”* aun cuando reconoce que existen pronunciamientos doctrinales y jurisprudenciales a favor de la aplicación del principio de “absoluta independencia”. Al respecto, CALDERÓN CARRERO, José Manuel, op. cit., pp. 183-185.

¹⁰⁰ Aunque en el CDI con España se haya eliminado la frase “y con todas las demás personas”, entendemos que dicha omisión no enerva la relación de total independencia que debe tener el EP con terceros por su propia naturaleza de patrimonio autónomo y por respeto a los principios de empresa separada e independiente recogidos en el apartado 2 del artículo 7 de dicho CDI.

legislación interna aplica a las empresas residentes separadas e independientes. Obviamente tales gastos deben ser aquellos que cumplan con los requisitos necesarios para su deducción (causales y fehacientes) y sean correctamente imputados (bajo el criterio de lo devengado).

En consecuencia, los beneficios empresariales que califiquen como rentas de fuente peruana -distintos de los que tienen regulación expresa en otros artículos de los CDI-, que sean obtenidos por una empresa residente en Chile o en Canadá estarán gravados con el IR peruano, sólo si tales residentes desarrollan su actividad empresarial en Perú a través de un EP en los términos del respectivo CDI. En tal supuesto, tales empresas no domiciliadas deberán tributar sobre rentas netas y no sobre rentas brutas.

Esta misma conclusión es compartida tanto por la doctrina mayoritaria como por los ponentes que han abordado directamente el tema de los EP en las presentes jornadas, YAÑEZ y DURÁN.

¿El pagador de la renta debe retener o no y cuánto?

Finalmente resta analizar la forma de extinción de la deuda tributaria de la empresa no domiciliada que realiza actividades en Perú a través de un EP para los efectos del CDI pero que no es considerado como tal para el RIR.¹⁰¹

Si bien hemos concluido que en virtud de los apartados 2 y 3 del artículo 7° de los respectivos CDI la empresa no domiciliada a quien se le habilita la posibilidad de tributar en fuente por calificar como EP tiene el derecho de deducir los gastos vinculados, lo cierto es que las normas vigentes que regulan la obligación de retener del sujeto domiciliado en Perú que paga la retribución respectiva (artículo 76° de la LIR), no permiten -ni al agente ni al contribuyente- presentar documentación alguna que sustente la tributación del EP sobre rentas netas, razón por la cual, en los hechos, tales agentes de retención -y con ellos, los contribuyentes- se ven obligados a efectuar la retención respectiva y pagar el impuesto sobre rentas brutas, efectuando pagos en exceso e inaplicando el respectivo CDI.

Atendiendo a este problema consideramos que la solución más segura y satisfactoria pasa necesariamente por la emisión de normas que permitan la aplicación de lo estipulado en los citados apartados 2 y 3 del artículo 7.

¹⁰¹ En el caso de los EP cuyo supuesto sí se encuentran contemplado en el RIR no existe problema alguno pues el mismo tributará bajo las mismas reglas que una persona jurídica domiciliada, pero, sólo respecto de sus rentas de fuente peruana, esto es, no será objeto de retención en la fuente, el EP pagará directamente su Impuesto a la Renta -que es de configuración periódica anual-, así como las demás obligaciones formales previstas para los sujetos domiciliados (como obtener RUC y otros), inclusive, para efectos del IGV, la jurisprudencia ha tratado a este tipo de EP como cualquier otra personas jurídica que es sujeto del impuesto aun cuando no existe en las normas que regulan dicho tributo una referencia en dicho sentido para los EP -como sí ocurre en el caso del Impuesto a la Renta-. Ver Resolución No. 01651-5-2004.

V. RENTAS PASIVAS

Son rentas pasivas aquellas que provienen de la asignación de activos en favor de un tercero. Si esa asignación de activos se materializa en una inversión de capital, se obtendrán dividendos; si se instrumenta mediante la cesión de dinero a favor de terceros, se tendrá como contraprestación al interés; y, si los activos que se ceden son intangibles del tipo marcas, patentes o tecnología, la renta que se obtendrá será la regalía. Acertadamente MIGUEL PUGA y ROBERTO POLO¹⁰² en su ponencia conjunta diferencian a las rentas pasivas de las activas en el hecho que estas últimas suponen una actividad de medios de producción.

Ninguna Ponencia se ha pronunciado respecto de las confusiones que podrían suscitarse en torno a las definiciones de los distintos tipos de rentas pasivas ni sobre la problemática que el concepto de beneficiario efectivo plantea, salvo el trabajo de PUGA y POLO que versa sobre la diferencia entre las definiciones de regalía y asistencia técnica. Pasamos a abordar tales temas.

5.1. Dividendos e intereses: Delimitación de conceptos

Dividendos

El término “dividendos” se refiere a la distribución de utilidades realizada por una sociedad de capital a favor de sus socios o accionistas, la misma que está dotada de personería jurídica propia, distinguiéndose de esta manera de las sociedades de personas¹⁰³ -*partnerships*-, las cuales carecen de dicha personería. Así, los dividendos son rentas de capital aportado a la sociedad por los accionistas, los mismos que deben esperar el momento de su distribución para efectos de computarlos como renta.

El Cuadro 1 muestra las definiciones de “dividendos” contenidas en el Modelo OCDE, Modelo ONU y en el Modelo Peruano y; el Cuadro 2, aquéllas establecidas en los CDIs suscritos por el Perú. Como podrá apreciarse, dichas definiciones son bastante similares entre sí.

Cuadro 1: Dividendos - Tratamiento en los Modelos OCDE, ONU y Peruano (artículo 10)

¹⁰² Ponencia para las IX Jornadas Nacionales de Tributación presentada por PUGA, Miguel y POLO, Roberto: “Implicancias tributarias de la distinción conceptual entre las regalías/cánones y las rentas provenientes de la prestación de servicios de asistencia técnica a la luz de la CDI que Perú mantiene en vigor”.

¹⁰³ Las utilidades derivadas de la participación de personas en sociedades se consideran beneficios empresariales, conforme a lo regulado en el artículo 7 del Modelo OCDE.

MODELO	OCDE	ONU	MODELO PERUANO
Definición	<ul style="list-style-type: none"> ✓ <u>Rentas</u> de las acciones, acciones de goce o usufructo sobre acciones, de las participaciones mineras, de las partes de fundador u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en las utilidades ✓ <u>Rentas</u> de otras participaciones sociales sujetos al mismo régimen fiscal que las rentas de las acciones por la legislación del Estado de residencia de la sociedad que hace la distribución 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ <u>Rendimientos</u> de las acciones, de las acciones del fundador o de otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios ✓ <u>Rentas</u> de otras participaciones sociales que estén sometidas al mismo trato fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado en que reside la sociedad que los distribuya 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ <u>Rentas</u> de las acciones u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios ✓ <u>Rendimientos</u> de otras participaciones sociales las rentas de otros derechos sujetos al mismo régimen tributario que las rentas de las acciones por la legislación del Estado del que la sociedad que hace la distribución sea residente

Cuadro 2: Dividendos - Tratamiento en CDIS peruanos (artículo 10)

CDI	CANADÁ	CHILE	ESPAÑA	BRASIL
Definición	<ul style="list-style-type: none"> ✓ <u>Rendimientos</u> de las acciones u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios ✓ <u>Rendimientos</u> de otros derechos sujetos al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las rentas de las acciones por la legislación del Estado del que la sociedad que hace la distribución sea residente 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ <u>Rentas</u> de las acciones u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios ✓ <u>Rentas</u> de otros derechos sujetos al mismo régimen tributario que las rentas de las acciones por la legislación del Estado del que la sociedad que hace la distribución sea residente 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ <u>Rentas</u> de las acciones u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios ✓ <u>Rendimientos</u> de otras participaciones sociales sujetos al mismo régimen tributario que las rentas de las acciones por la legislación del Estado del que la sociedad que hace la distribución sea residente 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ <u>Rentas</u> de las acciones, acciones de goce o usufructo sobre acciones, de las partes de minas, de las partes de fundador u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios ✓ <u>Rendimientos</u> de otras participaciones sociales sujetos al mismo régimen tributario que

				las rentas de las acciones por la legislación del Estado del que la sociedad que hace la distribución sea residente
--	--	--	--	---

Siguiendo los Comentarios al artículo 10 del Modelo OCDE,¹⁰⁴ la definición de dividendos contenida en los instrumentos referidos anteriormente, asimila a las acciones (participaciones en una sociedad cuya responsabilidad está limitada a sus acciones) los títulos emitidos por las sociedades que den derecho a una participación en las utilidades sin ser créditos. Para Xavier¹⁰⁵ *“Poco importa la modalidad concreta de esa participación, y ellas son bienes variables en el derecho comparado: derecho de posesión, partes de fundador, cuotas de capital y acciones, en sus diversas especies (ordinarias, preferenciales, de posesión). Pero es, en contrapartida, indispensable que esa participación no se traduzca en un crédito contra la sociedad, aunque ese crédito tenga por objeto una cierta participación en las utilidades. Así, no son dividendos, a los efectos de las Convenciones, las rentas de las partes beneficiarias y los intereses de las debentures convertibles”*.

Los Comentarios agregan que el artículo 10 no sólo contempla los dividendos en sentido estricto, sino también los intereses de préstamos en la medida en que el mutuante comparta efectivamente los riesgos incurridos por la sociedad; es decir cuando el reembolso del préstamo depende del desempeño exitoso de la empresa en el mercado. Dichos intereses pueden ser tratados como dividendos, en aplicación del ordenamiento interno del país mutuuario relativo a la subcapitalización, siempre que se identifique en cada caso concreto cuándo es que se considera que el mutuante comparte los riesgos de la empresa.¹⁰⁶

Corasiniti¹⁰⁷ señala que *“la recalificación de los intereses en dividendos puede ser admitida aplicando los criterios previstos por la regulación de la subcapitalización (thin capitalization) del Estado del mutuuario”*.

Lo expuesto en los párrafos anteriores pone en evidencia el hecho que no basta la denominación de “dividendos” a los efectos de tratar como tal a las contraprestaciones recibidas como consecuencia de entregas dinerarias realizadas a favor de una sociedad, si no que debe determinarse si es que tales en-

¹⁰⁴ COMITÉ (...). “Modelo Convenio (...)”. Op. cit. II. Comentarios a las disposiciones del Artículo - Párrafo 23. p. 160.

¹⁰⁵ XAVIER. Op. cit. p. 367 y 368.

¹⁰⁶ COMITÉ (...). “Modelo Convenio (...)”. Op. cit. II. Comentarios a las disposiciones del Artículo - Párrafo 25. p. 161.

¹⁰⁷ CORASINITI, Giuseppe. “Dividendos, intereses, cánones y plusvalías en el Modelo OCDE” en “Curso de Derecho Tributario Internacional” – Coordinador: Víctor Uckmar. p. 442. Tomo I. Editorial Temis S.A., Bogotá - Colombia, 2003.

tregas importan un riesgo de su aportante a los efectos de calificar si nos encontramos ante un verdadero “dividendo” o ante un “intereses derivados de préstamos”.

Por último, a la luz de los Comentarios al Modelo OCDE, el artículo 10 no solamente considera dividendos a las distribuciones de utilidades aprobadas por la Junta General de Accionistas, sino también otros beneficios como acciones gratuitas, bonos, beneficios de liquidación y distribuciones encubiertas de utilidades.¹⁰⁸ Finalmente, para Xavier,¹⁰⁹ siguiendo dicho criterio deben juzgarse casos dudosos que “no configuren una simple devolución de capital, hipótesis en que se está más allá del concepto de renta”.

Intereses

El término “intereses” califica a las rentas de las sumas prestadas que deben incluirse en la categoría de “rentas de capitales mobiliarios”. La diferencia respecto de lo dividendos, es que en los intereses no existe una doble imposición económica, es decir, no se tributa al mismo tiempo en cabeza del deudor y del acreedor.

Como en el caso de los dividendos, el Cuadro 3 siguiente muestra las definiciones del término “intereses” contenidas en el artículo 11 de los Modelos OCDE, ONU y Peruano. El Cuadro 4 contiene las definiciones establecidas por los CDI suscritos por el Estado.

Cuadro 3: Intereses - Tratamiento en los Modelos OCDE, ONU y Peruano (artículo 11)

MODELO	OCDE	ONU	MODELO PERUANO
Definición	<ul style="list-style-type: none"> ✓ <u>Rentas</u> de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantía hipotecaria o cláusula de participación de utilidades del deudor ✓ <u>Rentas</u> de valores públicos y las rentas de bonos y obligaciones, incluidas las primas y premios unidos a esos títulos <p>No se consideran “intereses” las penaliza-</p>	<ul style="list-style-type: none"> ✓ <u>Rentas</u> de los créditos de cualquier clase, con o sin garantía hipotecaria y con derecho a participar en los beneficios del deudor ✓ <u>Renta</u> de la deuda pública y la bonos y obligaciones, incluidos las primas y los premios vinculados a esa deuda pública, esos bonos o esas obligaciones 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ <u>Rentas</u> de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantía hipotecaria ✓ <u>Rentas</u> de valores públicos y las rentas de bonos y obligaciones ✓ Cualquiera otra renta que la legislación del Estado de donde procedan los intereses asimile a las rentas de las cantidades dadas en préstamo

¹⁰⁸ COMITÉ (...). “Modelo Convenio (...)”. Op. cit. II. Comentarios a las disposiciones del Artículo - Párrafo 24. p. 160.

¹⁰⁹ XAVIER, Alberto. Op .cit. p. 369.

	ciones por mora en el pago.	No se consideran “intereses” los recargos por pagos tardíos.	El término “interés” no incluye las rentas comprendidas como “dividendos” (artículo 10).
--	-----------------------------	--	--

Cuadro 4: Intereses - Tratamiento en CDIS peruanos (artículo 11)

CDI	CANADÁ	CHILE	ESPAÑA	BRASIL
Definición	<ul style="list-style-type: none"> ✓ <u>Rentas</u> de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantía hipotecaria ✓ <u>Rentas</u> de valores públicos y rentas de bonos y obligaciones, incluidas las primas y lotes unido a esos valores, bonos y obligaciones ✓ Cualquiera otra renta que la legislación del Estado de donde procedan los intereses asimile a las rentas de las cantidades dadas en préstamo <p>El término interés no incluye a los “dividendos” ni a las rentas derivadas del “transporte aéreo y marítimo.”</p>	<ul style="list-style-type: none"> ✓ <u>Rentas</u> de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantía hipotecaria ✓ <u>Rentas</u> de valores públicos y rentas de bonos y obligaciones, ✓ Cualquiera otra renta que la legislación del Estado de donde procedan los intereses asimile a las rentas de las cantidades dadas en préstamo <p>El término interés no incluye a los “dividendos”</p>	<ul style="list-style-type: none"> ✓ <u>Rendimientos</u> de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantía hipotecaria o cláusula de participación en los beneficios del deudor ✓ <u>Rendimientos</u> de valores públicos y los rendimientos de bonos y obligaciones, incluidas las primas y lotes unidos a esos títulos ✓ Cualesquiera otras rentas que se sometan al mismo régimen que los rendimientos de los capitales prestados por la legislación fiscal del Estado del que procedan las rentas <p>No se consideran “intereses” las pena-</p>	<ul style="list-style-type: none"> ✓ <u>Rentas</u> de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantía hipotecaria ✓ <u>Rentas</u> de valores públicos y rentas de bonos y obligaciones ✓ Cualquiera otra renta que la legislación tributaria del Estado de donde procedan los intereses asimile a las rentas de las cantidades dadas en préstamo

			lizaciones por mora en el pago	
--	--	--	--------------------------------------	--

Como puede apreciarse los créditos y, específicamente, los bonos y las obligaciones, que otorgan un derecho de participación en las utilidades del deudor, no dejan por ese hecho de ser considerados como préstamo si el contrato reviste en su conjunto el carácter de un préstamo con intereses.

En condiciones normales, no deberán considerarse como dividendos los intereses: (i) procedentes de obligaciones con derecho a participar en las utilidades; ni, (ii) procedentes de obligaciones convertibles. Dichas obligaciones se considerarán dividendos a partir del momento en que las mismas se hayan convertido efectivamente en acciones.¹¹⁰

A tenor de lo dispuesto en los Comentarios al artículo 11 del Modelo OCDE,¹¹¹ la definición de intereses de la primera frase del apartado 3 tiene carácter puntual y exhaustivo y prefiere no recurrir en principio a legislaciones internas para conceptualizar dicho término, de manera que: (i) la definición abarca prácticamente todas las clases de rentas que las diferentes legislaciones internas consideran como intereses; (ii) la fórmula empelada ofrece mayor seguridad jurídica y cubre a los convenios de cambios efectuados posteriormente en los ordenamientos internos de cada país; y, (iii) deben evitarse en la medida de lo posible, las remisiones a las legislaciones internas en el Convenio Modelo.

Al respecto, Corasaniti¹¹² señala sin embargo que “*el Comentario deja incólume la facultad de los Estados de insertar en los Convenios una disposición dirigida a incluir en la categoría de intereses cualquier otro beneficio asimilable a las rentas de sumas dadas en préstamo, todo según la legislación fiscal del Estado de donde provienen las rentas. En principio, tal remisión normativa interna permite resolver las dudas interpretativas conexas con la calificación de las ganancias como intereses*”.

Finalmente, debe precisarse que de acuerdo con los citados Comentarios, la segunda frase del apartado 3 del artículo 11 del Modelo OCDE¹¹³ excluye de la definición de “intereses” las penalizaciones por mora en el pago, pero los Estados contratantes tienen libertad para omitir esta frase e incluir las referidas

¹¹⁰ No obstante lo anterior, de acuerdo con los Comentarios al artículo 11 del Modelo OCDE (Párrafo 19. p. 182), “*los intereses de tales obligaciones deben considerarse como dividendos si los fondos prestados comparten efectivamente los riesgos incurridos por la sociedad prestataria*”. Para evitar situaciones de conflicto en casos de presunta subcapitalización, el artículo 11 del Modelo OCDE contiene una exclusión expresa acerca de que el término interés no incluye elementos de renta considerados dividendos por el artículo 10.

¹¹¹ COMITÉ (...). “Modelo Convenio (...)”. Op. cit. Comentarios a las disposiciones del Artículo - Párrafo 21. p. 183.

¹¹² CORASANITI, Op. cit. p. 451.

¹¹³ COMITÉ (...). “Modelo Convenio (...)”. Op. cit. Comentarios a las disposiciones del Artículo - Párrafo 22. p. 183.

penalizaciones dentro del término interés. Las partes contratantes también tienen la facultad de excluir del ámbito de aplicación del artículo 11, aquellos intereses que se sujetan al régimen de dividendos.

5.2. Diferenciación entre Regalías y Asistencia Técnica

PUGA y POLO plantean su problema citando al profesor Serrano Antón, cuando señala sobre la cesión de “know how” que *“este tipo de rentas son consideradas como canon y uno de los mayores problemas con los que nos hemos encontrado...ha sido su diferenciación con la asistencia técnica, así como la distinción en determinados supuestos con una compraventa”*.¹¹⁴

La distinción entre regalía y asistencia técnica es de sumo interés por el distinto tratamiento que tales conceptos reciben de los CDIs ya que la regalía es renta pasiva mientras que la asistencia técnica es una renta activa. Así, en los CDIs que tenemos celebrados con Chile y Canadá, se advierte que Perú, como Estado de la fuente siempre podría ser titular de pretensión tributaria en caso de regalías, mientras que en el de asistencia técnica lo sería únicamente si se configura un EP.

Sobre la base de lo estipulado en el Comentario 11.1¹¹⁵ del modelo OECD y en la doctrina los ponentes PUGA y POLO acotan que lo que tipifica al contrato de know how es: (i) la existencia de conocimientos y experiencias secretas; (ii) la transferencia de dichos conocimientos a una persona que carece de ellos y, (iii) el hecho que el contrato se agote con la sola transferencia.

Por su parte respecto del concepto de asistencia técnica se valen de la definición de Campagnale para quien es asistencia técnica *“la figura jurídica a través de la cual una empresa se compromete a poner al servicio de otra -además de conocimientos y experiencia- su colaboración a fin de obtener la producción de un resultado. Dicha asistencia será brindada mediante el envío de personal técnico especializado (en forma permanente o con visitas periódicas), a fin de brindar asesoría, entrenar al personal del receptor, supervisar tareas o asistir en la resolución de problemas concretos que surgen con motivo de la aplicación de una tecnología transferida”*.¹¹⁶

Compartimos la posición de los citados autores en el sentido que si bien el elemento de “experiencia y conocimiento” puede llevar a confusión la califi-

¹¹⁴ SERRANO ANTÓN, Fernando. “Concepto de de canon o regalía en la normativa interna convenida y comunitaria”. En: Revista Vectigalia No.1, Editorial Cartolan, Lima, 2005, p. 189.

¹¹⁵ En el contrato de know how una de las partes se obliga a comunicar sus conocimientos y experiencias particulares, no revelados al público, a la otra parte de manera que pueda utilizarlos por su cuenta, admitiéndose que el cedente no tiene que intervenir en el uso que el cesionario haga de las fórmulas cedidas, así como tampoco garantizar el resultado. Los mismos comentarios agregan más adelante que el referido contrato difiere de otros que comprenden prestaciones de servicios donde una de las partes se obliga, apoyada en los conocimientos de su profesión a hacer ella misma una obra para la otra.

¹¹⁶ CAMPAGNALE, Norbeto; CATINOT, Silvia; y, LARRONDO, Javier. Op. cit. p. 384.

cación de ambas instituciones, tal confusión queda despejada con los elementos propios de cada una de ellas que permiten distinguirlos. Así, el contrato de “know how” se caracteriza porque el cedente no interviene en la aplicación de las fórmulas por parte del cesionario y no garantiza resultado (“supplying know how”); mientras que el contrato de prestación de servicios presupone una tecnología que no está destinada a ser transmitida pero sí aplicada al caso concreto mediante consejos y concepciones (“applying know how to guide the company”).

En conclusión, si el cedente se obliga a suministrar información sobre un proceso industrial o científico que debe mantenerse en secreto, sin intervenir en la aplicación ni garantizar el resultado, nos encontramos frente a un contrato de “know how”, mientras que si el cedente se obliga a suministrar consejo, aplicar el conocimiento y garantizar resultado estaremos ante asistencia técnica.

Por las razones expuestas es que los autores PUGA y POLO, al igual que quien escribe discrepan de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal No. 00897-4-2008 que calificó como de regalía a los servicios agroindustriales de una empresa colombiana a favor de la peruana, consistentes en transmitir experiencias sobre la siembra, cosecha y fabricación de caña de azúcar así como sobre la administración de la empresa, partiendo de un diagnóstico de la recurrente, para luego efectuar recomendaciones. A decir de los ponentes, gran parte de la labor de la empresa colombiana se traducía en un seguimiento y formulación de recomendaciones por los prestadores lo que evidencia un rol activo no consistente con la naturaleza de las rentas pasivas.

5.3. Concepto de Beneficiario Efectivo

Los artículos 10, 11 y 12 del Modelo OCDE referidos respectivamente a dividendos, intereses y regalías, contienen cláusulas expresas que señalan que los rendimientos obtenidos por dichos conceptos tributarán con tasas reducidas o no tributarán (en el caso de las regalías) en el Estado contratante del que proviene la renta (Estado de la fuente) cuando el “**beneficiario efectivo**” de dichos rendimientos sea residente del otro Estado contratante.

Principal interrogante en tales artículos es determinar quién es el denominado “beneficiario efectivo”, teniendo en cuenta que dicha expresión no está definida ni en el Modelo OECD ni en sus comentarios y que ha sido creada expresamente para evitar el mal uso de los CDIs (“*treaty shopping*”).

Como sabemos la expresión no está basada en el título formal que ostenta la persona y que en principio la habilita para la obtención de la renta, sino que está referida al llamado título “real”, bajo el cual sería “beneficiario efectivo” la persona que tiene el poder o libertad de decidir: (i) la disposición del capital o activo del cual se trate; y, (ii) cómo deben ser usados los rendimientos obtenidos de los mismos debe ser usados.

Para Klaus Vogel, el factor control es el más importante en determinar al beneficiario efectivo, sin embargo, como señala Carlos Vargas, el control no garantiza que el beneficio sea de la persona que lo ostenta, como en el caso del

intermediario que cuenta con los poderes correspondientes.

La International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD) relaciona el significado de “beneficiario efectivo” al poder económico de quien califica como tal. En ese sentido, señala que el término “beneficiario efectivo” “*es usado para indicar una situación en donde una persona se encuentra facultada para obtener ingresos que son percibidos en su nombre por otra persona, que puede o no ser quien tenga el título formal para obtenerlos, por ejemplo, el título jurídico, y que dicho título puede ser calificado como una ficción*”.¹¹⁷

En el contexto del CDI, el “beneficiario efectivo” será el perceptor del ingreso no sólo si tiene el “título jurídico” para obtenerlo sino también si es quien puede aprovechar económicamente el ingreso.

Es importante destacar que en el *Common Law* existe distinción entre quien ostenta el título jurídico (*legal title*) y la persona que tiene el derecho disfrutar directamente del bien que se trate (*beneficial ownership*). En ese sentido, Lord Justice Nourse de la Corte inglesa en el caso *javascript:void (0); J Sainsbury plc v. O'Connor (Inspector de impuestos)* estableció lo siguiente acerca de la definición de “*beneficial ownership*”: “*It means ownership for your own benefit as opposed to ownership as trustee for another. It exists either where there is no division of legal and beneficial ownership or where legal ownership is vested in one person and the beneficial ownership in another*”.

Ello quiere decir que a criterio de la Corte inglesa el “beneficiario efectivo” será aquel que, sin importar si ostenta o no el título jurídico, obtenga beneficios para sí mismo, lo que es diferente de aquel intermediario que hace valer la propiedad o el derecho a un beneficio pero a favor de otro.

Coincidimos con Carlos Vargas¹¹⁸ al señalar como características del “beneficiario efectivo”, las siguientes:

- La mera referencia al título legal no es suficiente para enmarcarse dentro de la definición de “beneficiario efectivo”.
- Las cortes estadounidenses han señalado que el derecho del “beneficiario efectivo” debe ser reconocido por ley y puede ser exigible ante las cortes.
- Si un bien o derecho es adquirido y está sujeto a la obligación de ser transferido a otro, dicha adquisición no estará vinculada al concepto de “beneficial ownership” y por tanto el adquirente no calificará como “beneficiario efectivo”.
- El “beneficiario efectivo” no es titular de derechos; es también titular de atributos sobre la propiedad, por ejemplo, puede depreciar el bien y

¹¹⁷ Citado por VARGAS, Carlos en “Beneficial ownership lacks proper meaning”. *International Tax Review* Vol. 15 No. 5. 2004.

¹¹⁸ *Idem*.

registrar dicha depreciación.

- Sólo puede existir un “beneficiario efectivo” con relación a un bien o derecho en un determinado momento en el tiempo.

Debe tenerse en cuenta que los Estados contratantes al momento de negociar las cláusulas de su CDI tenderán a limitar los beneficios contenidos en dicho tratado con el propósito que no accedan a éstos aquellas entidades intermedias que se encuentren constituidas con el único fin de aprovecharse del tratamiento especial que otorgan los CDI y que por tanto no califican como beneficiarias efectivas de los rendimientos, sean estos intereses, dividendos o regalías.

Nuestro país no cuenta con definición ni a nivel positivo ni jurisprudencial sobre la aplicación del requisito de “beneficiario efectivo” en los CDIs, debiéndose aplicar el derecho interno peruano en cada caso concreto, el mismo que al reconocer la doctrina como fuente secundaria deberá tomar en cuenta el modelo OECD, sus comentarios y demás literatura doctrinaria como la planteada en este acápite. Así las cosas, el aplicador del derecho evaluará si en estos casos en los que enfrentamos un derecho interno civilista que reconoce como contribuyente al titular jurídico de la renta, corresponde aplicar la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, mediante la cual “... *Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT tomará en cuenta, los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios*”.

VI. No Discriminación

6.1. Cláusula de la Nación más favorecida

Un primer tema a dilucidar sobre la cláusula de no discriminación es si dicha cláusula faculta a que un Estado contratante invoque una obligación de cargo del otro Estado contratante de “Nación más Favorecida” (NMF) a efectos que se le aplique el tratamiento más favorable sobre rentas pasivas que este otro Estado haya pactado con un tercer Estado. Esta problemática es la que inspira la ponencia de GILBERTO RAMOS¹¹⁹ concretamente cuestionándose si una persona residente en Chile o en Canadá podría invocar el artículo 24.4 de los CDIs respectivos a efectos que se le aplique el tratamiento más favorable sobre ciertas rentas pasivas acordado en el CDI con España partiendo del supuesto, claro está, que este último fuera aprobado por el Congreso peruano.

Es cierto que en materia de comercio internacional el principio de no discriminación se manifiesta mediante dos cláusulas, la vinculada a la NMF y la de igualdad de trato o trato nacional. La primera prohíbe la discriminación entre

¹¹⁹ Ponencia individual presentada para las IX Jornadas Nacionales de Tributación por RAMOS, Gilberto: “Despejando una confusión: La Cláusula de Nación más Favorecida y su incidencia en las rentas pasivas de los CDIs suscritos con Canadá y Chile”

extranjeros mientras que la segunda prohíbe la discriminación contra extranjeros a favor de nacionales.

Acertadamente RAMOS acota que la Organización Mundial de Comercio (OMC) ha procurado lograr un régimen multilateral que permita la eliminación de barreras al comercio buscando evitar las barreras domésticas y que las reducciones que se logren con una parte sean otorgadas al resto de sujetos, por lo que la obligación de NMF cumple un rol esencial en el “multilateralismo”.

Ahora, si bien los principales tipos de acuerdos comerciales en el ámbito del derecho internacional incluyen cláusulas de NMF, concordamos con RAMOS cuando manifiesta que “...tales cláusulas no incumben, por lo general, a lo que dos países hayan acordado en el marco de un CDI, sea porque el objeto de aplicación de la NMF es limitado (i.e. GATT) o porque dicha posibilidad ha sido excluida (i.e. GATS y AIs)”.¹²⁰

El fundamento conceptual a lo expuesto en el párrafo anterior también lo plantea RAMOS al citar a Avi-Yonah y Slemrod¹²¹ quienes advierten una justificación económica que hace incompatible que en bilateralismo de un CDI pueda caber la lógica de una NMF y es que en ese bilateralismo se procura que los ingresos se desplacen desde el Estado fuente hacia el residencia, para lo cual se recurre a reducción de imposición en fuente, lo que es aceptable si tal reducción fuera recíproca y si los flujos entre ambos Estados fueran similares, no siendo esperable para nada que un CDI per se comprenda una cláusula de NMF pues los Estados no desearían extender un beneficio similar (reducción de una tasa de imposición en fuente) a situaciones en las que no se presente un balance necesario entre flujos de Estados.

Es así pues que para la doctrina, los CDIs no albergan una obligación de NMF ya que es incompatible con su naturaleza bilateral y el principio de reciprocidad, a diferencia de lo que ocurre en el multilateralismo en donde la obligación de NMF es la pauta a seguir.

A mayor abundamiento, a propósito de la revisión de los Comentarios al artículo 24 del Modelo OCDE (Grupo de Trabajo No. 1) citado por RAMOS, se publicó el documento titulado *Aplicación e Interpretación del Artículo 24 (No Discriminación): Borrador de Discusión* que menciona que el artículo 24 no busca asegurar el denominado tratamiento de NMF, por lo que se ha sugerido que esto podría ser reconocido mediante una referencia al principio de reciprocidad en los Comentarios pertinentes. En ese sentido el documento ha propuesto incluir, como párrafo 1.1 de una nueva introducción de los Comentarios al artículo 24 del Modelo OCDE, el siguiente texto:¹²²

¹²⁰ RAMOS alude a AIs para abreviar Acuerdos Internacionales de Inversión.

¹²¹ AVI-YONAH, Reuven & SLEMROD, Joel: *(How) Should trade agreements deal with income tax issues?* John M. Olin Center for Law & Economics Paper No. 001-08 September 2001, pp. 19-20.

¹²² OECD: *Application and Interpretation of Article 24 (Non-Discrimination)*. *Public Discussion Draft*. OECD, Paris, 3 May 2007 pp. 4-6

“Asimismo, las reglas del artículo no pueden interpretarse como si requirieran el trato de nación-más-favorecida. Cuando un Estado ha celebrado un acuerdo bilateral o multilateral que contempla beneficios fiscales a los nacionales o residentes del otro Estado contratante que es parte del acuerdo, los nacionales o residentes de un tercer Estado que no es un Estado contratante del tratado, no pueden exigir tales beneficios por razón de una cláusula similar a la de no-discriminación en el convenio para evitar la doble imposición entre el tercer Estado y el Estado mencionado en primer lugar. En la medida que los convenios fiscales se basan en el principio de reciprocidad, el tratamiento tributario que es otorgado por un Estado contratante bajo un acuerdo bilateral o multilateral al residente o nacional del otro Estado contratante, que es parte de dicho acuerdo por motivo de la relación económica particular entre aquellos Estados Contratantes, no podrán extenderse al residente o nacional de un tercer Estado bajo la cláusula de no discriminación entre el primer Estado y el tercer Estado”.

Sin perjuicio de lo expuesto y considerando que la cláusula de NMF no está implícita en el artículo 24 de los modelos OECD y Peruano por no responder a su naturaleza, ello no impide que tal cláusula de NMF sea incorporada de manera explícita en un CDI, tendencia que viene observándose en los últimos años. Justamente esa circunstancia es la que advierte RAMOS en el caso de los CDIs celebrados por Perú con Canadá y Chile, estableciendo los efectos que se producirían en ellos de formalizarse el CDI con España.

En cuanto al CDI con Canadá se concluye que la tasa de dividendos de inversión directa bajaría de 10% a 5% y la de portafolio de 15% a 5%; los intereses de 15% a 5%; y, las regalías se mantendrían en 15%.

Caso distinto es en CDI con Chile en donde la cláusula de NMF únicamente recae en regalías y para su aplicación requiere de una serie de condiciones, a saber: (i) que Chile y Perú acuerden con un tercer país una tasa máxima inferior; (ii) que surta efectos después de cinco años computados desde la entrada en vigencia del CDI con Chile (13 de noviembre de 2003, fecha de recepción de la última notificación en la que se comunica que cada Estado cumplió con su legislación interna para la entrada en vigor); y, (iii) que el CDI con ese tercer estado con el que pactaron la tasa menor, entre en vigencia.

La entrada en vigor del CDI con España en nada afectaría el tratamiento de regalías del CDI Perú Chile por cuanto la tasa es de 15% en ambos escenarios. Empero, Chile ha celebrado con España un CDI que entró en vigor el 22 de diciembre de 2003, en donde las tasas máximas de regalías son de 5% para aquéllas referidas a equipos industriales comerciales o científicos y 10% para las demás. Ahora sólo falta que para Perú entre en vigencia un CDI con un tercer país donde se pacte una tasa menor, con lo cual se harán efectivas tasas menores en el CDI entre Perú y Chile.

Cláusula de No Discriminación de la Decisión 578

Un segundo tema que plantea esta cláusula para la presente Ponencia General está referido a los alcances del artículo 18º de la Decisión 578, el mismo que recoge lo que en doctrina se conoce como Cláusula de No Discriminación. El

problema específico es si dicha cláusula es realmente aplicable o no en nuestro país.

Pasamos a analizar dicho problema específico.

6.1.1. La Decisión 578 y la Cláusula de No Discriminación

El segundo párrafo del artículo 1º de la Decisión 578 de la CAN establece que “Las normas previstas en esta Decisión tienen por objeto evitar la doble tributación de unas mismas rentas o patrimonios a nivel comunitario”. Si bien la norma transcrita se limita a señalar sólo dicho objetivo, no podemos perder de vista que la Decisión 578 tiene otros objetivos adicionales. Ello surge de la parte considerativa de la norma y de otros artículos como los contenidos en el Capítulo IV de “Disposiciones Generales”. En efecto, la parte considerativa de la norma establece que:

“CONSIDERANDO: Que es necesario eliminar la doble imposición a [...] y establecer un esquema y reglas para la colaboración entre las administraciones tributarias con tal fin;

Que asimismo, es indispensable actualizar las normas referentes a evitar la doble tributación entre los Países Miembros, con el fin de fomentar los intercambios entre los Países Miembros, atraer la inversión extranjera y prevenir la evasión fiscal”.

Asimismo, el mencionado Capítulo IV de Disposiciones Generales contiene normas sobre consultas e intercambio de información entre las Administraciones Tributarias de los Países Miembros, interpretación y aplicación de las normas de la Decisión, asistencia en los procesos de recaudación, entre otros.

De lo expuesto se desprende que el propósito fundamental de la Decisión es el de evitar la doble imposición de unas mismas rentas o patrimonios (afirmación que se ve respaldada literalmente por el artículo 20º sobre interpretación y aplicación), existiendo objetivos adicionales como lo son el intercambio de información, la asistencia mutua de los países miembros, prevenir la evasión fiscal, entre otros.

Ahora bien, la Cláusula de No Discriminación es una ubicada en el artículo 18º, dentro del nuevamente citado Capítulo IV de Disposiciones Generales, es decir, junto con aquellos artículos referidos o vinculados a objetivos adicionales a evitar la doble imposición de unas mismas rentas o patrimonios. Dicho artículo establece que:

“Artículo 18º.- Tratamiento tributario aplicable a las personas domiciliadas en los otros Países Miembros

Ningún País Miembro aplicará a las personas domiciliadas en otros Países Miembros, un tratamiento menos favorable que el que aplica a las personas domiciliadas en su territorio, respecto de los impuestos que son materia de la presente Decisión”.

Como puede apreciarse, este artículo no recoge una regla para determinar qué país debe gravar la renta ni tampoco es uno que indique el contenido o definición de algún término de la Decisión. En ese sentido, los alcances de este artículo debe ser determinados considerando que su objetivo es uno distinto al de evitar la doble imposición.

6.1.2. Los alcances de la Cláusula de No Discriminación en la Decisión 578

Es reconocido en doctrina que las cláusulas de no discriminación son una manifestación del principio de igualdad entre contribuyentes, pero con características específicas que determinan que cada cláusula de no discriminación sea singular, en función a sus alcances, condiciones de aplicación y contenido.¹²³

Una primera aproximación de la norma expuesta, considerando además su contexto según lo mencionado en el punto precedente y su calificación como una manifestación del principio de igualdad, nos lleva a las siguientes conclusiones:

- La exigencia de no discriminación se aplica respecto de sujetos domiciliados fiscalmente en alguno de los Países Miembros. No se refiere a los nacionales como ocurre en la Cláusula de No Discriminación recogida por el artículo 24º.1 del Modelo OCDE. En buena cuenta, la Decisión 578 no permite efectuar discriminaciones basadas en razón del domicilio.
- Dado que la exigencia de no discriminación es aplicable únicamente al factor domicilio fiscal, es posible otorgar un tratamiento diferenciado en función a otros factores, como por ejemplo fines de la sociedad, calificación de persona jurídica y persona física, etc. Así, si la legislación de un País Miembro otorga a un domiciliado en otro País Miembro un tratamiento diferenciado que se sustenta no sólo en la diferente condición de domicilio sino en algún otro factor, no aplica la Cláusula de No Discriminación.
- Atendiendo a los fundamentos del principio de igualdad horizontal, para que proceda la aplicación de la Cláusula de No Discriminación de la Decisión 578 es necesario que se presenten los requisitos o características que la ley interna del país exige a sus domiciliados para la aplicación de dicha ley, excepto el ser domiciliado.
- La exigencia de no discriminación supone que un País Miembro no otorgue a un domiciliado en otro país miembro, un tratamiento tributario menos favorable que el que otorga a sus domiciliados.

¹²³ GARCIA PRATS, Francisco. "La Cláusula de No Discriminación en los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional". En: *Fiscalidad Internacional*. 3ª Edición. Director: Fernando Serrano Antón. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2007. p. 1074.

- Atendiendo a los fundamentos del principio de igualdad vertical, un País Miembro no puede otorgar a los domiciliados de otro país miembro, un tratamiento más favorable que el que se otorga a sus domiciliados, razón por la cual cuando la Cláusula de No Discriminación de la Decisión 578 se refiere a un tratamiento “menos favorable”, debe entenderse un tratamiento equivalente.
- La exigencia de no discriminación se presenta respecto de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, no sobre otros tributos.

Teniendo en cuenta lo antes expuesto, debemos plantearnos para nuestro caso específico si, una vez definido, de acuerdo con la Decisión, que Perú es el país fuente y, por tanto, es el país que tiene derecho a gravar a un sujeto domiciliado en otro país miembro, debe otorgar a este sujeto domiciliado en el otro País Miembro, el mismo tratamiento que aplica para los domiciliados en Perú. A modo de ejemplo y para ilustrar de mejor manera la inquietud planteada, podemos plantear dos casos:

- Tratándose de un sujeto domiciliado en Ecuador, destacado por su empleador a trabajar en una empresa peruana por el plazo de cinco meses, ¿corresponde a dicho trabajador la deducción de 7 UITs y la aplicación de la escala progresiva acumulativa prevista en la legislación peruana para los sujetos domiciliados en el Perú, o debe aplicarse la tasa de 30% sobre el ingreso del trabajador sin derecho a deducción según el tratamiento de sujetos no domiciliados?
- Si una empresa colombiana, presta servicios de asistencia técnica en el Perú a una empresa peruana, por el plazo de cuatro meses, ¿debe Perú aplicar a dicha empresa colombiana la tasa de Impuesto a la Renta de 30% sobre la renta neta determinada por la operación, o debe aplicar la tasa de 15% sobre el ingreso?¹²⁴

Para resolver tal inquietud, resulta interesante acudir a la cita de García Prats, efectuada por VILLAGRA a través de su ponencia. García Prats, al comentar de modo general que las cláusulas de no discriminación constituyen una manifestación del principio de igualdad con características propias, señala que “Al ser el principio de igualdad un principio de naturaleza instrumental, su interpretación depende del contexto en el que se inscribe, de su relación con el resto del ordenamiento jurídico y de los mecanismos que se dispone para hacer efectivas sus exigencias”.¹²⁵

Aplicando tales conceptos en la interpretación de la Cláusula de No Discriminación recogida en la Decisión 578 tenemos que el contexto en el que se inscribe dicha cláusula determina que sus alcances sean los descritos líneas arriba. En cuanto a su relación con el ordenamiento jurídico, debemos señalar

¹²⁴ No cabría aplicar la tasa de 15% sobre la renta neta porque en dicho caso se estaría otorgando un tratamiento mejor que al otorgado a los domiciliados, situación a la que no habilita la Cláusula de No Discriminación según lo explicado precedentemente.

¹²⁵ GARCIA PRATS, [...]. “La Cláusula [...]”. Op. cit. p. 1074.

que resulta factible integrar esta cláusula de no discriminación con la legislación interna peruana y que dicha integración no supondría un quebrantamiento del ordenamiento jurídico peruano. Sin embargo, tratándose del tercer elemento a tomar en cuenta para definir los alcances de la Cláusula de No Discriminación de la Decisión 578, la situación se complica debido a que no se cuenta con mecanismos que permitan hacer efectivas las exigencias de dicha cláusula.

La aplicación de la Cláusula de No Discriminación supone que se realice un juicio de valor respecto de la situación que se produce a fin de evaluar si es procedente o no otorgar un tratamiento diferenciado.

Retomemos los ejemplos antes expuestos.

- En el caso del trabajador domiciliado en Ecuador que viene a trabajar a Perú por cinco meses. En este ejemplo resulta claro que el único motivo por el cual la legislación peruana otorga un tratamiento diferenciado entre un sujeto domiciliado y uno no domiciliado es, precisamente, por la condición de domicilio. Sin embargo, dado que de acuerdo con la configuración del Impuesto a la Renta Peruano de sujetos domiciliados, la deducción de las 7 UITs es anual y la escala progresiva acumulativa es aplicable sobre la renta anual y de fuente mundial, no existe un mecanismo previsto para aplicar la Cláusula de No Discriminación en caso de rentas obtenidas por un no domiciliado en cinco meses, razón por la cual en dicho caso la Cláusula de No Discriminación no será efectiva. Si el trabajador domiciliado en Ecuador, hubiese permanecido en el Perú por un más de un ejercicio gravable y tal situación hubiese sido conocida desde el principio, en dicho caso hubiese sido posible aplicar el mismo tratamiento que la legislación peruana otorga a los domiciliados, desde el inicio del primer ejercicio gravable, incluso el hecho que el sujeto generado sea considerado como uno de configuración periódica anual como el que incide sobre los domiciliados.
- El caso de servicios de asistencia técnica por parte de la empresa Colombiana a favor de una empresa peruana, por el plazo de cuatro meses, la falta de mecanismos para hacer efectiva la Cláusula de No Discriminación se pone de manifiesto desde el inicio porque en tal caso, si bien es cierto que el tratamiento diferenciado que otorga la ley peruana respecto de los servicios de asistencia técnica prestados por domiciliados y no domiciliados es diferente, no existe un mecanismo para determinar que situación es más favorable: si pagar el 30% sobre la renta neta o el 15% sobre el ingreso.

A nuestro entender el problema fundamental radica en la naturaleza distinta de la imposición sobre configuración periódica respecto de la imposición sobre configuración instantánea, criterios que aun cuando son diferentes al domicilio y que por tanto permitirían la no aplicación de la Cláusula de No Discriminación, se confunden con el criterio de “domicilio”, no habiéndose establecido reglas internas que permitan la aplicación material de esta cláusula.

VII. MISCELÁNEOS

Como señaláramos en la introducción de la presente Ponencia, existen cuatro ponencias que versan sobre temas singulares, las mismas que pasamos a detallar.

- La ponencia de ALFREDO **GILDEMEISTER**¹²⁶ resulta interesante debido al planteamiento que efectúa sobre la urgente necesidad de iniciar una negociación orientada a celebrar un CDI con Estados Unidos a propósito de la suscripción e inicio de la implementación del Tratado de Libre Comercio (TLC) celebrado con el Perú. El autor refiere que dicha necesidad surge ante la eventualidad de que, por el incremento de las inversiones que se han de realizar en ambos países es producto de la entrada en vigor del TLC, los inversionistas puedan verse obligados a tributar dos veces por una misma operación, tanto en el Perú como en Estados Unidos. Ante dicha eventualidad, el autor refiere que Estados Unidos cuenta con un modelo de convenio (Modelo USA), el cual presenta algunas diferencias con relación al Modelo OCDE o al Modelo ONU, las que importan conocer al momento de negociar un CDI con Estados Unidos. Como el Perú ha tomado como referencia al Modelo OCDE, el autor ha desarrollado el caso español para efectos de ilustrar cuáles serían los posibles problemas que el Perú tendría de negociar y, posteriormente, celebrar un CDI con Estados Unidos. Entre los principales problemas posibles desarrollados por GILDEMEISTER podemos enunciar: (i) la utilización del principio o criterio de conexión “residencia” vs. el principio o criterio de conexión “nacionalidad o domicilio”, (ii) la aplicación del principio denominado “limitación de beneficios”, (iii) el concepto de establecimiento permanente, entendiendo que dicho concepto incluye a las instalaciones o plataformas o barcos de perforación utilizados para la exploración y explotación de recursos naturales, siempre que la duración sea mayor a 12 meses; y, (iv) para el caso de rentas de transporte internacional, el Modelo USA omite la referencia vinculada a la dirección efectiva recogida en el Modelo OCDE.
- Por su parte, DANIEL **VILLAVICENCIO**¹²⁷ propone a través de su ponencia que, con el objetivo de brindar un adecuado cumplimiento de los beneficios recogidos en el CDI celebrado entre Perú y Brasil a favor de los residentes de ambos países, es de gran importancia desarrollar diversas acciones que permitan optimizar las diversas medidas de control tributario que puedan emplear las Administraciones Tributarias en ejercicio de sus facultades. El autor aborda su ponencia en función a tres posibles problemas que se pueden suscitar en la aplicación del referido CDI, a saber: (i) los servicios personales independientes, gravados tanto

¹²⁶ Ponencia presentada para las IX Jornadas Nacionales de Tributación por GILDEMEISTER, Alfredo: Convenio para evitar la Doble Imposición con Estados Unidos: Una urgente necesidad. La experiencia Española”.

¹²⁷ Ponencia presentada para las IX Jornadas Nacionales de Tributación por VILLAVICENCIO, Daniel: “Aspectos relevantes del Convenio para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal entre Perú y Brasil”.

en el Estado de la fuente como en el Estado de la residencia, según la propuesta del CDI, podrían ser “considerados intencionalmente” por el sujeto agraviado como rentas procedentes de la realización de una actividad empresarial a fin de estar gravados únicamente en el Estado de la residencia, salvo la existencia de un EP, (ii) el procedimiento de fiscalización simultánea de impuestos que han de implementar Perú y Brasil debe de estar orientado a encontrar mecanismos adecuados que no perjudiquen la soberanía tributaria de cada Estado contratante y que, más bien, estimulen el intercambio de información, siendo ya un gran avance, según lo manifestado por el autor, el haber empezado a regular, como medida de control, la necesidad de contar con Estudios de Precios de Transferencia, así como cumplir con la obligación de presentar una declaración jurada informativa de las operaciones realizadas con empresas vinculadas y con empresas ubicadas en paraísos fiscales; y, (iii) siendo la acreditación de la residencia fiscal en los Estados contratantes necesaria para evitar la elusión y evasión fiscal, así como para evitar medidas abusivas en el tratamiento de rentas pasivas, como son los dividendos, intereses y regalías, resulta necesaria la implementación del procedimiento correspondiente para lograr dicha acreditación.

- La ponencia de MICHAEL **ZVALETA**¹²⁸ analiza si en el caso de las rentas derivadas de los “beneficios empresariales”, el “Treaty Shopping” *per se* constituye un negocio elusivo de tributos o si se trata de una economía de opción válida e irreprochable por la Administración. Para tal efecto, considera que no resulta posible la aplicación de cláusulas generales antielusivas no previstas en un CDI ni la aplicación del principio de la “sustancia sobre la forma” al no constituir un principio general de derecho.

Para el caso peruano el autor considera que la Norma VIII del Título Preliminar de nuestro Código Tributario no tiene naturaleza de cláusula general o especial antielusiva, por lo que dicha norma no otorga a la Administración Tributaria peruana la habilitación para desconocer las formas jurídicas de los actos realizados, salvo para el caso de la simulación a través de la calificación jurídica.

- Tomando en cuenta básicamente los CDI bilaterales suscritos por el Perú y los comentarios de los Modelos OCDE y ONU, la ponencia de ANGELA **GROSSHEIM**¹²⁹ comenta los alcances del procedimiento amistoso contenido en el artículo 25° de los Modelos OCDE y ONU y la necesidad de que en nuestro país una norma interna pueda definir algunos aspectos del mismo.

Dentro de este contexto y en forma previa al detalle del procedimiento,

¹²⁸ Ponencia presentada para las IX Jornadas Nacionales de Tributación por ZVALETA, Michael: “Treaty Shopping en Business Profits”.

¹²⁹ Ponencia individual presentada para las IX Jornadas Nacionales de Tributación por GROSSHEIM, Angela: “El Procedimiento Amistoso en los convenios bilaterales suscritos por el Perú”.

GROSSHEIM comenta los factores que dificultan la aplicación del mismo, entre los que destacan: (i) los diversos criterios de interpretación sobre este artículo que tiene cada Estado; (ii) la disposición de los Estados para resolver los conflictos; (iii) las dificultades que se tienen para compatibilizar el procedimiento amistoso dentro del marco interno vigente en cada Estado; y, (iv) las características propias de este procedimiento, como es la no obligatoriedad por parte de los Estados de llegar a una solución del caso concreto.

Luego de ello, GROSSHEIM se centra directamente en las características del procedimiento. De esta manera comenta los siguientes temas: (i) los aspectos generales del procedimiento. Indica que es un procedimiento habilitado por un tratado que permite al contribuyente pedirle al Estado de su residencia que examine su caso dialogando con el otro Estado. Sin embargo, si bien pueden terminar por un acuerdo entre las dos autoridades competentes, éstas no están obligadas a llegar a un acuerdo mutuo; (ii) el procedimiento en sí mismo. Trata sobre quién es la autoridad competente en el Perú y las medidas que habilitan el inicio del procedimiento, así como el desarrollo del mismo (plazo para iniciarlo, fase interna -sólo una administración- y la fase internacional -la participación de ambas administraciones-); y, (iii) la conclusión del procedimiento: sea porque las autoridades competentes llegan a un acuerdo (por ejemplo en el caso de ajustes correlativos de precios de transferencia) o porque no lo hacen, en cuyo caso puede someterse la controversia a arbitraje.

- Finalmente, **KARINA MONTESTRUQUE**¹³⁰ en su ponencia aborda las rentas derivadas del trabajo dependiente a que se refiere el artículo 15° de Modelo de la OCDE. Para ello, analiza la naturaleza de dichas rentas así como los aspectos objetivos y subjetivos comprendidos en el artículo 15° del Modelo OCDE, con el fin de realizar una correcta interpretación y determinación de las reglas de reparto entre el Estado de Residencia (lugar de residencia del empleador) y el Estado de la fuente (lugar físico de ejercicio del trabajo). Para tal efecto, MONTESTRUQUE considera que la definición de “rentas de trabajo”, se encontrará en la legislación interna del Estado en que será de aplicación cada CDI, en la medida que dicho concepto no se encuentra definido en el Modelo OCDE ni en los propios CDI’s.

Por otro lado, señala que el artículo 15.1° del Modelo OCDE establece dos criterios de asignación: (i) residencia del trabajador - situación de la actividad, y; (ii) fuente - pago y situación de la actividad, mientras que el artículo 15.2° resulta ser una excepción al segundo criterio antes señalado, el mismo que resultará de aplicación únicamente si se configuran los tres supuestos descritos en el citado artículo 15.2° del Modelo OCDE, los cuales también son analizados en la citada ponencia.

¹³⁰ Ponencia individual presentada para las IX Jornadas Nacionales de Tributación por MONTESTRUQUE, Karina: “Las rentas del trabajo en los Convenios de Doble Imposición suscritos por el Perú”.

Teniendo en cuenta lo anterior, afirma que no existirán problemas para una correcta aplicación del artículo 15º materia de comentario cuando la relación involucra únicamente a dos Estados (relación bilateral). No obstante, tal relación se tornará complicada y originará diversos problemas, cuando el Estado de residencia y aquel donde se sitúa la actividad son diferentes al Estado pagador de la remuneración (caso del arrendamiento internacional de mano de obra).

En dicho caso específico, se presentarían problemas para determinar quién es el verdadero empleador y a quién correspondería la potestad tributaria de gravar dichas rentas. En cuanto al primer supuesto, la autora considera que el usuario del servicio de arrendamiento será el verdadero empleador estableciendo determinados criterios para sustentar dicha afirmación. En cuanto al segundo supuesto, considera MONTESTRUQUE que la potestad tributaria se deberá atribuir al Estado donde se sitúa la actividad en cabeza del usuario - empleador, ya que de lo contrario se tornaría imposible practicar la correspondiente retención.

VIII. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

1. El derecho interno debe incorporar normas que permitan instrumentar la aplicación de los CDIs, en temas como: (i) el certificado de residencia; (ii) los mecanismos de aplicación de los métodos para evitar la doble imposición previstos en los CDIs; y, (iii) la armonización entre lo previsto por el CDI y la legislación doméstica en cuanto a normas sobre precios de transferencia, subcapitalización, beneficiario efectivo, entre otros.
2. En caso de conflicto entre la ley interna y el CDI prevalece lo dispuesto en éste último, sin que ello implique la derogación de la norma nacional, al amparo de los principios que regulan el Derecho Internacional Público tales como el “Pacta Sunt Servanda” y “Primacía del Derecho Internacional”.
3. En el caso de los CDIs celebrados con Chile, Canadá y Brasil, los Comentarios al Modelo OCDE califican como un medio de interpretación complementario ya que constituyen parte del trabajo preparatorio de los mismos.
4. Como medios de interpretación complementarios de los CDIs celebrados con Chile, Canadá y Brasil, los Comentarios al modelo OECD que deben tomarse en cuenta son aquéllos vigentes a la fecha de celebración de los respectivos CDIs en aplicación del “Principio de Intertemporalidad” (Interpretación estática), no siendo aplicable la Interpretación dinámica.
5. En el caso del CDI celebrado con España, los Comentarios al Modelo OCDE son aplicables al amparo de la regla específica y especial sobre interpretación recogida en el Protocolo, lo que de conformidad con el CVDT calificaría a los Comentarios como el “sentido corriente” de los términos contenidos en el citado CDI.

6. En el caso del CDI celebrado con España la remisión expresa que hace el Protocolo para acudir en vía de interpretación a los Comentarios del Modelo OCDE, no cambia el hecho que los Comentarios aplicables sigan el “Principio de Intertemporalidad” debido a que Perú no forma parte de la OCDE.
7. En cuanto a la vigencia de la Decisión 578, la ausencia de normas internas que regulen la incorporación en nuestro ordenamiento de disposiciones comunitarias secundarias o derivadas, origina que existan ciertos cuestionamientos. Como quiera que el Protocolo de Cochabamba adoptó la doctrina monista e internacionalista, según la cual las normas comunitarias -entre ellas la Decisión 578- forman parte directamente del derecho interno (incorporación automática) y dado que dicho Protocolo fue debidamente ratificado por el Perú, por seguridad jurídica, debe privilegiarse la aplicación del derecho internacional sobre el derecho interno, sin que nuestro país pueda oponer su normatividad interna -ni siquiera la propia Constitución-. En consecuencia, la Decisión 578 está vigente.
8. El EP no puede ser considerado como residente para efectos de invocar los beneficios derivados de aplicación de un CDI peruano.
9. En el marco de la OCDE y del Modelo Peruano sólo cabe atribuir al EP las rentas efectivamente vinculadas al mismo, no siendo aplicable el principio de fuerza de atracción; lo cual trae como corolario el hecho que la facultad de imposición del Estado de la fuente donde se sitúa el EP no se extienda a los beneficios que la empresa no domiciliada pueda obtener en dicho Estado por otros medios ajenos al EP.
10. En los casos que nos encontremos ante una actividad económica desarrollada por un no residente que para los efectos del CDI califica como EP, pero que no califica como tal conforme a la legislación peruana, dicha actividad tributará en el Perú de acuerdo con el ordenamiento doméstico, como sujeto no domiciliado, con las tasas correspondientes establecidas por nuestra legislación en el artículo 76 de la LIR y con los límites que señale el CDI, de ser el caso.
11. En el caso previsto en el numeral anterior, el Estado de la fuente (Perú) debe permitir la deducción de los gastos vinculados con la actividad calificada como EP por el CDI, con lo cual la determinación de la renta del no domiciliado debiera efectuarse sobre una base neta y no sobre renta bruta. Sin embargo, tal deducción de gastos es inviable puesto que nuestro ordenamiento interno no cuenta con normas que permitan validar tales desembolsos.
12. Existe una confusión conceptual entre el contrato de “*know how*” y la asistencia técnica cuya aclaración es de sumo interés por el distinto tratamiento que tales términos reciben en los CDIs, puesto que mientras el primero constituye renta pasiva, el segundo es renta activa. La distinción entre ambos conceptos radica en que mientras en el contrato de “*know how*” el cedente se obliga a suministrar información sobre un pro-

ceso industrial o científico que debe mantenerse en secreto, sin intervenir en la aplicación ni garantizar el resultado; en el de asistencia técnica advertimos que el prestador del servicio se obliga a suministrar consejo, aplicar el conocimiento y garantizar un resultado.

13. Nuestro país no cuenta con definición a nivel positivo o a nivel jurisprudencial sobre los alcances del requisito de “beneficiario efectivo” contemplado en los CDIs, debiéndose aplicar el derecho interno peruano en cada caso concreto, el mismo que deberá tomar en cuenta el modelo OECD, sus Comentarios y demás doctrina.
14. Para la doctrina, los CDIs no albergan una obligación de NMF ya que son incompatibles con su naturaleza bilateral y con el principio de reciprocidad, a diferencia de lo que ocurre en los acuerdos multilaterales donde la obligación de NMF es la pauta a seguir. Sin perjuicio de lo expuesto y considerando que la cláusula de NMF no está implícita en el artículo 24 de los modelos OECD y Peruano por no responder a su naturaleza, ello no impide que tal cláusula de NMF sea incorporada de manera explícita en un CDI, tendencia que viene observándose en los últimos años.
15. El artículo 18 de la Decisión 578 relativa a la No Discriminación en razón del domicilio en la práctica no tiene aplicación material.

Lima, 4 de abril de 2008