

Subtema C:

COMENTARIOS SOBRE LA INTERACCIÓN ENTRE LA LEGISLACIÓN INTERNA Y LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Ponente Individual: **Ramón Bueno-Tizón Vivar**¹

I. RESUMEN EJECUTIVO

Un CDI forma parte de la legislación nacional. Sin embargo, el CDI es una norma jerárquicamente superior a la legislación interna, en virtud de su condición de tratado internacional. Asimismo, es norma especial frente al carácter de norma general que tiene la normativa doméstica. En caso de conflicto entre el CDI y la legislación interna, prevalece el primero.

Toda vez que los CDI forman parte de la legislación nacional, cualquier abuso del CDI es un abuso de la legislación peruana. Bajo dicho entendimiento, las cláusulas antielusivas del CDI son perfectamente compatibles con la legislación doméstica. A su vez, las cláusulas antielusivas domésticas, incluyendo la cláusula antielusiva general, son perfectamente compatibles con los CDI. No obstante ello, es recomendable efectuar el análisis caso por caso.

En el caso de la incorporación de normas domésticas con posterioridad a la entrada en vigencia del CDI, como es el caso del régimen del TFI y los CDI con Canadá y Chile, no existe *a priori* un conflicto. Por el contrario, el régimen de TFI y los CDI son perfectamente compatibles y pueden coexistir simultáneamente sin problemas, siempre que no estemos en un supuesto que provoque doble imposición o una situación discriminatoria.

En lo que respecta a la incidencia en la legislación interna de los conceptos definidos en los CDI y que no son definidos como tal en la legislación doméstica, como es el caso del establecimiento permanente por servicios, si bien es cierto que se trata de un tema sumamente polémico, consideramos que existen argumentos para defender la plena aplicación de dichos conceptos, tales como el principio de *pacta sunt servanda* y el hecho de que los CDI forman parte de la legislación nacional.

II. INTRODUCCIÓN

Un CDI es un instrumento jurídico suscrito entre dos Estados Contratantes con el objeto de evitar la doble imposición mediante la atribución de potestad tributaria. Como todos los Estados son soberanos y mediante su *ius imperium* ejercen potestad tributaria sobre sus residentes y/o sobre las rentas obtenidas en su territorio, sería

¹ Abogado por la Universidad de Lima. LL.M. en Tributación Internacional por el Fredric G. Levin College of Law de la Universidad de Florida. Máster en Tributación y Política Fiscal por la Universidad de Lima y la Universidad Autónoma de Madrid. Profesor de la Maestría de Tributación y Política Fiscal de la Universidad de Lima. Gerente Senior de International Tax Services en EY Perú

más propio hablar de una restricción de la potestad tributaria, antes que una atribución de la misma, en el marco de un CDI. Es por ello que, tal como lo señala el Relator en las Directivas de las presentes Jornadas, en virtud a los CDI los Estados Contratantes fijan límites para que cada uno aplique sus normas fiscales internas sobre la base de las disposiciones de dichos CDI.

Ahora bien, los CDI tienen efectos directos en los contribuyentes, quienes pueden invocar la aplicación de sus disposiciones en provecho propio, teniendo dichas disposiciones –en más de una ocasión– incidencia directa en la tributación de personas naturales, eje central de las presentes Jornadas.

En la presente Ponencia abordaremos el tema de la interacción de las disposiciones contenidas en los CDI celebrados por el Perú y la legislación interna. Siguiendo las recomendaciones del Relator en las Directivas, comenzaremos por analizar cuál es la relación entre los CDI y la normativa interna, así como los principios que regulan dicha relación. Seguiremos con la siempre polémica discusión sobre la compatibilidad de las normas antielusivas domésticas con las disposiciones de un CDI. A continuación entraremos a analizar cómo debe interpretarse un CDI en el supuesto de incorporación de normas domésticas con posterioridad a la entrada en vigencia de dicho CDI y para ello hemos elegido el caso específico de la Transparencia Fiscal Internacional (TFI) y los CDI con Canadá y Chile. Por último, comentaremos la incidencia en la legislación interna de los conceptos definidos en determinados CDI, para lo cual comentaremos el tema concreto del establecimiento permanente por servicios, y finalizaremos con nuestras conclusiones y recomendaciones.

III. LA RELACIÓN ENTRE LOS CDI Y LA NORMATIVA INTERNA

Desde un punto de vista jurídico, un CDI no es otra cosa que un tratado internacional suscrito por el Estado Peruano. A diferencia de lo que ocurría en la Constitución de 1979, en donde expresamente se señalaba que en caso de conflicto entre el tratado y la ley prevalecía el primero, el artículo 55 de la vigente Constitución de 1993 se limita a señalar que los tratados celebrados por el Estado y en vigor forman parte del derecho nacional. Ello ha llevado a discutir sobre la jerarquía de un CDI frente a la legislación interna, o dicho de otra manera, si en virtud de una norma doméstica puede enervarse la aplicación de un CDI o modificarse el mismo.

Como tratados internacionales que son, a los CDI les resulta de aplicación las disposiciones de la Convención de Viena sobre el derecho de los tratados². Los Artículos 26 y 27 de la citada Convención consagran el principio de *pacta sunt servanda*, según el cual todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe, no pudiendo una parte invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado.

A ello hay que agregar lo dispuesto en el Artículo 7 de la Ley 26647, norma que regula los actos relativos al perfeccionamiento nacional de los tratados celebrados por el Estado Peruano, según el cual los tratados sólo pueden ser denunciados, modificados o suspendidos, según lo estipulen las disposiciones de los mismos, o en su defecto, de acuerdo con las normas generales del derecho internacional.

² La Convención de Viena sobre el derecho de los tratados fue suscrita por el Perú el 29 de mayo de 1969 y ratificada mediante Decreto Supremo N° 029-2000-RE, del 21 de setiembre de 2000.

En consecuencia, resulta claro que las disposiciones de un tratado internacional prevalecen sobre la legislación doméstica nacional. El Tribunal Fiscal peruano ha recogido este criterio mediante la Resolución 03041-A-2004, que constituye precedente de observancia obligatoria, en la cual se establece que la norma internacional debe prevalecer sobre la norma de derecho interno³.

Una vez resuelta la cuestión de la jerarquía de un CDI frente a la legislación interna, queda por analizar la naturaleza de norma especial del CDI versus la naturaleza de norma general de la legislación doméstica o normativa interna. Como se sabe, un CDI regula determinados supuestos de fiscalidad internacional en los que el residente de un Estado Contratante obtiene rentas en el otro Estado Contratante. Es claro que dicho supuesto de fiscalidad internacional (residente de un Estado Contratante con el cual Perú ha suscrito un CDI, obteniendo rentas en territorio peruano) resulta específico en comparación con la generalidad de los casos (residente de cualquier Estado obteniendo rentas en territorio peruano). Es válido entonces concluir que un CDI viene a ser una suerte de norma especial frente a la norma general que es la normativa interna.

Así tenemos que el CDI constituye no solo una norma jerárquicamente superior a la legislación interna, en virtud de su condición de tratado internacional, sino también una norma especial frente al carácter de norma general que tiene la normativa doméstica. Bajo dicho orden de ideas, resulta claro que en caso de conflicto entre el CDI y la legislación interna prevalece el primero. Asimismo, la legislación interna no puede unilateralmente enervar o suspender la aplicación, ni modificar un CDI.

Una vez definidos estos puntos concretos, resta por analizar cómo se aplican los CDI suscritos por el Estado Peruano a una situación de fiscalidad internacional cubierta por alguno de dichos CDI y qué papel juega en ello la legislación doméstica.

Al respecto, ZUZUNAGA DEL PINO enumera hasta cuatro pasos a seguir para una aplicación práctica de los CDI celebrados por el Perú⁴:

- (i) Tratándose de situaciones en las que intervengan residentes en el extranjero, analizar la operación a la luz de la Ley del Impuesto a la Renta peruano. De no apreciarse hecho imponible conforme a nuestra ley doméstica, no habrá impuesto por pagar y no se recurrirá al CDI, toda vez que el único vehículo para crear un impuesto es la ley interna.
- (ii) En caso exista hecho imponible bajo la legislación peruana para el residente extranjero, deberá recurrirse al CDI en vigor celebrado con el país correspondiente, a fin de determinar si dicho hecho imponible es considerado como un supuesto gravado para el CDI y, de quedar gravado, si su liquidación está sujeta a algún límite.
- (iii) Al recurrirse al CDI deberá apreciarse si el CDI resulta aplicable o no, tanto al contribuyente en particular como al caso concreto (toda vez que algunos CDIs

³ Tal como bien lo acota ZUZUNAGA DEL PINO, existe un gran número de Resoluciones del Tribunal Fiscal adicionales en las cuales se ha reconocido la preeminencia de los tratados por encima de la legislación interna en caso de conflicto. Ver: ZUZUNAGA DEL PINO, Fernando. *Convenios para evitar la doble imposición tributaria. Ponencia general*. IX Jornadas Nacionales de Tributación. Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano. Lima, Junio 2008. Pág. 311.

⁴ ZUZUNAGA DEL PINO, Fernando. *Ibidem*. Pág. 312-315.

contienen cláusulas restrictivas de los beneficios a fin de evitar prácticas abusivas o el denominado "treaty shopping"). Despejada dicha incógnita, se procede a verificar si el hecho imponible es considerado como tal en el CDI.

- (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 cual podría conceder alguna reducción impositiva o exención que beneficie al perceptor del ingreso.

Queremos llamar la atención en lo que respecta al primer paso, el mismo que responde a la antigua discusión sobre qué se debe aplicar en primer lugar, el CDI o la legislación doméstica.

Los CDI únicamente otorgan potestad tributaria, sea exclusiva o compartida, estableciendo límites cuantitativos, pero no detallan la forma cómo se debe tributar. Ello le corresponde a la legislación doméstica de cada país. En otras palabras, los CDI responden a la pregunta a quién le corresponde gravar. Una vez definido el país que tiene potestad tributaria, el cómo se grava es una pregunta cuya respuesta está en la legislación doméstica de dicho país⁵. Ahora bien, ¿qué debemos aplicar primero? ¿El CDI o la legislación doméstica?

Como bien dijo LANG, este tema fue extensamente debatido en Alemania en la década de los ochenta del Siglo XX. Sin embargo, hoy en día la discusión ha cesado. Y es que se ha llegado a la conclusión de que ambos métodos son equivalentes y el resultado es el mismo. Citando a VOGEL, LANG señala que el CDI actúa como un estencil sobre el modelo o patrón que vendría a ser la legislación doméstica. Cualquiera de los dos que se examine primero, el estencil o el modelo, la conclusión es la misma, por lo que el orden de aplicación debe ser decidido de una manera pragmática caso por caso. Así por ejemplo, en algunos casos puede ser útil consultar primero la legislación doméstica para determinar si existe alguna obligación tributaria y luego consultar el CDI para determinar si existe algún beneficio en relación con la obligación tributaria antedicha. Si no hay obligación tributaria, no hay necesidad de consultar el CDI. Mientras que en otros casos, puede ser útil consultar primero el CDI para determinar si el Estado tiene potestad tributaria, y como segundo paso, consultar la legislación doméstica para determinar la manera cómo dicho Estado ejerce su potestad tributaria⁶.

Este punto es importante toda vez que en Perú se ha generado una corriente de opinión según la cual, al considerarse que debe analizarse en primer lugar la legislación doméstica, se ha concluido que para aplicar un CDI a un supuesto de fiscalidad internacional debe existir doble imposición, es decir, el mismo hecho debe estar gravado tanto en el país A como en el país B, por lo que, de no existir esta doble imposición, el CDI no se aplica. No podemos estar de acuerdo con esta posición.

A nuestro juicio, si bien el objetivo del CDI es evitar la doble imposición, ésta última no es un requisito *sine qua non* para la aplicación del CDI. Y es que al suscribir un CDI, un Estado resigna potestad tributaria y lo hace de manera formal, mediante la

⁵ BUENO-TIZÓN VIVAR, Ramón. *Consideraciones sobre la definición de regalías en el marco del Convenio para evitar la doble imposición entre Perú y Brasil*. XI Jornadas Nacionales de Tributación. Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano. Noviembre 2011. Pág. 123

⁶ LANG, Michael. *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*. IBFD, Linde Verlag Wien. Viena, 2010. Pág. 34-36.

suscripción de un tratado internacional que se rige por las disposiciones de la Convención de Viena y el principio de *pacta sunt servanda*. Para inaplicar un CDI deberá recurrirse a las cláusulas de limitación de beneficios que el propio CDI contiene, a la discusión del *treaty override* versus la compatibilidad con las cláusulas antielusivas domésticas⁷, o en todo caso, el CDI debe ser denunciado por alguno de los Estados para invocar su posterior inaplicación. Pero de ninguna manera se debe alegar la inexistencia de doble imposición para inaplicar un CDI.

Bajo este entendimiento, es perfectamente posible aplicar el CDI a un supuesto en el cual no exista doble imposición, pudiendo incluso darse el caso de la doble no imposición (el hecho no está gravado ni en el país A ni en el país B como consecuencia de la aplicación del CDI). Justamente para evitar esa doble desimposición, está el cambio de rumbo al que nos debería llevar el Plan BEPS de la OCDE y su correspondiente instrumento multilateral⁸.

IV. LAS NORMAS ANTIELUSIVAS Y LOS CDI

Ya hemos señalado en el acápite anterior que el derecho internacional prima sobre el derecho interno, y esto se colige del hecho de que el Estado Peruano queda obligado por el derecho internacional mediante un tratado en vigor (como lo es el CDI), por lo que mal puede invocar las disposiciones de su derecho interno para alegar el incumplimiento de un CDI.

En ese entendimiento, surge la pregunta sobre cómo se deben aplicar las cláusulas antielusivas de la legislación doméstica peruana en el marco de un CDI. Tal como lo anota CORES FERRADAS, los Comentarios al Artículo 1 del Modelo OCDE, en su párrafo 9.1, establecen dos cuestiones fundamentales al respecto. La primera interrogante es si los beneficios de un CDI pueden ser aplicados en transacciones en las cuales se ha utilizado en forma impropia un CDI para tomar ventaja del mismo. La segunda interrogante, no menos importante, es si las disposiciones de un CDI pueden ser invocadas para impedir la aplicación de medidas antielusivas domésticas. Para muchos Estados, continúan diciendo los Comentarios, la respuesta a la primera pregunta está basada en la respuesta a la segunda. Para estos Estados, cualquier abuso de un CDI implica un abuso de la legislación doméstica toda vez que los tributos son gravados según lo dispuesto por la legislación doméstica. Para otros Estados, en cambio, el abuso de un CDI no necesariamente implica un abuso de la legislación

⁷ Para un análisis *in extenso* sobre este punto, ver Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Tema II. *Las cláusulas antiabuso específico y los convenios de doble imposición*. Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima, 2014. Tomo II.

⁸ Es preciso indicar que, para efectos de la Decisión 578, Régimen para evitar la Doble Imposición y prevenir la evasión fiscal en los países miembros de la Comunidad Andina, el Tribunal de Justicia de la referida Comunidad Andina, en reciente interpretación prejudicial, ha señalado que para determinar si es aplicable la mencionada Decisión 578 debe determinarse si el supuesto considerado puede derivar en un caso de doble tributación. Si bien la interpretación prejudicial del Tribunal está referido al Artículo 17 de la Decisión 578 (Impuestos sobre el Patrimonio), no deja de ser sintomático el criterio seguido (ver Proceso 184-IP-2013 del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina). Ahora bien, recordemos que la Decisión 578 se aparta por completo tanto del Modelo OCDE como del Modelo ONU y consagra una tributación basada fundamentalmente en el principio de la fuente, por lo que conceptos tan actuales y vigentes en tributación internacional, como establecimiento permanente o residencia, son ajenos a la Decisión.

doméstica⁹.

¿Qué decir del caso concreto peruano? En un reporte de la corresponsalía peruana a la Asociación Fiscal Internacional – IFA, PEDRAZA MCLEAN sostiene que si bien no existe jurisprudencia al respecto dado la reciente y escasa tradición peruana en materia de CDI, es muy probable que la Autoridad Tributaria peruana considere que un abuso del CDI implica un abuso de la legislación doméstica, toda vez que los tratados internacionales forman parte del derecho nacional¹⁰.

Creemos que aquí está la clave: si los CDI forman parte de la legislación nacional, cualquier abuso del CDI es un abuso de la legislación peruana.

CORES FERRADAS distingue en su análisis la aplicación de las cláusulas antielusivas contenidas en los CDI y su interacción con la legislación doméstica por un lado, y por el otro lado la aplicación de las cláusulas antielusivas domésticas y su interacción con los CDI. Es claro que la aplicación de las cláusulas antielusivas contenidas en los CDI suscritos por el Perú no revisten problema: al formar parte los CDI del derecho nacional, las medidas antielusivas tales como beneficiario efectivo de rentas pasivas, pagos a compañías de artistas y deportistas, ganancias de capital obtenidas por sociedades de tenencia de inmuebles y suma de plazos de empresas asociadas conviven pacíficamente con las disposiciones de la legislación doméstica peruana¹¹.

¿Qué podemos decir, en cambio, en relación con la interacción de las cláusulas antielusivas domésticas peruanas (incluyendo la cláusula antielusiva general) y los CDI?

Este tema responde al viejo debate sobre la compatibilidad de las normas antielusivas domésticas con las disposiciones de un CDI. Esto fue materia de análisis en las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (Lima, 2014), en donde se concluyó mayoritariamente por la tesis de la compatibilidad. Así tenemos que SOLER ROCH opina que la relación de las normas antiabuso internas con los CDI en los términos del debate compatibilidad versus *treaty override* es un planteamiento insuficiente y en parte desenfocado, toda vez que no puede formularse un criterio apriorístico y general con independencia del tipo de norma de que se trate, ya que las normas antiabuso internas no siempre afectan a situaciones previstas en el CDI, sobre todo teniendo en cuenta que muchas de estas normas se proyectan sobre conductas de los residentes, como es el caso de la TFI¹². Por su parte, GARCÍA NOVOA señala que la aplicación de las normas antielusivas internas debe ser coherente con el propósito y objetivos de los CDI, debiendo descartarse su aplicación cuando, o bien provoque doble imposición, o

⁹ CORES FERRADAS, Roberto. *Las cláusulas antielusivas específicas y los convenios para evitar la doble imposición suscritos por el Perú*. Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Tema II. Las cláusulas antiabuso específico y los convenios de doble imposición. Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima, 2014. Tomo II. Pág. 416.

¹⁰ PEDRAZA MCLEAN, Luz María. *Tax treaties and tax avoidance: application of anti avoidance provisions*. En: Cahiers du droit fiscal international. Corresponsalía - Peru. International Fiscal Association. 2010 Congreso de Roma. Volumen 95^a. Pág. 624.

¹¹ CORES FERRADAS, Roberto. *Loc. cit.*

¹² SOLER ROCH, María Teresa. *Las cláusulas antiabuso específicas y los convenios de doble imposición*. Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Tema II. Las cláusulas antiabuso específico y los convenios de doble imposición. Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima, 2014. Tomo II. Pág. 96-7.

bien cree una situación discriminatoria¹³.

Volviendo a CORES FERRADAS, el mencionado autor sostiene que en el presente caso el análisis debe realizarse caso por caso. Recordemos que los CDI responden a la pregunta a quién le corresponde gravar, y que una vez definido el país que tiene potestad tributaria, el cómo se grava es una pregunta cuya respuesta está en la legislación doméstica de dicho país. En el caso concreto de las cláusulas antielusivas, el CDI nos da el marco general de aplicación, atribuyendo potestad tributaria, sea exclusiva o compartida, y estableciendo límites cuantitativos. Una vez delimitado dicho terreno de juego, resultan de aplicación las medidas antielusivas de la legislación doméstica, incluyendo la cláusula antielusiva general¹⁴.

V. LA INCORPORACIÓN DE NORMAS DOMÉSTICAS CON POSTERIORIDAD A LA ENTRADA EN VIGENCIA DE UN CDI: EL CASO CONCRETO DE LA TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL Y LOS CDI CON CANADÁ Y CHILE

El régimen de TFI es una norma antielusiva de reconocimiento temporal, por medio de la cual se busca evitar que los contribuyentes domiciliados re-localicen sus rentas en jurisdicciones cuyo régimen tributario resultase más beneficioso, acumulando rentas en dicha jurisdicción, en lugar de pagar impuestos en su país de residencia. La TFI tiene como finalidad combatir el diferimiento del Impuesto a la Renta que aplicaría sobre las rentas de fuente extranjera obtenidas por un domiciliado en el país, con motivo de sus inversiones en el extranjero a través de entidades controladas. Como todos sabemos, el régimen de TFI está vigente en el Perú desde el 1 de enero de 2013. A dicha fecha se encontraban vigentes los CDI con Canadá, Chile y Brasil.

A diferencia de lo que sucede en el CDI con Brasil, que zanja cualquier tipo de discusión al permitir expresamente la aplicación del régimen de TFI¹⁵, en los CDI con Canadá y Chile no existe mención alguna a la legislación sobre entidades o empresas extranjeras controladas. Bajo dicho orden de ideas, surge la pregunta si resulta o no resulta entonces aplicable el régimen de TFI peruano a un supuesto de fiscalidad internacional cubierto por un CDI que no hace mención expresa al tema, como es el caso del CDI con Canadá o el CDI con Chile.

Como norma antieluvisa doméstica que es, el régimen de TFI no es ajeno a la conocida discusión sobre la compatibilidad entre las cláusulas antielusivas domésticas y los CDI¹⁶, versus la proscripción de todo tipo de *treaty override* como consecuencia de la aplicación irrestricta del principio de *pacta sunt servanda*. Así tenemos que un sector de la doctrina considera que la aplicación del régimen de TFI a un hecho imponible al que le resulta de aplicación un CDI que no lo menciona expresamente no es incompatible con el referido CDI ni con el principio de *pacta sunt servanda* ni constituye un supuesto de *treaty override*. Por el contrario, otro sector considera que pretender aplicar el régimen de TFI cuando el CDI correspondiente no se pronuncia al

¹³ GARCÍA NOVOA, César. *Loc. cit.*

¹⁴ CORES FERRADAS, Roberto. *Op. cit.* Pág. 418.

¹⁵ El Protocolo del CDI con Brasil establece que las disposiciones de dicho Convenio no impedirán que un Estado Contratante aplique las disposiciones de su legislación nacional para combatir el diferimiento del pago del Impuesto a la Renta, incluida la legislación de sociedades controladas extranjeras (TFI) u otra legislación similar.

¹⁶ Ver punto IV del presente trabajo.

respecto, o bien puede consistir en un típico ejemplo de *treaty override*, o bien puede constituir un caso de doble imposición, lo cual no es coherente con el principal objetivo de un CDI que es evitar, precisamente, la doble imposición.

El tema es sumamente complejo además de polémico, y como puede colegirse de inmediato, va más allá de la sola discusión sobre la compatibilidad entre las cláusulas antielusivas domésticas y los CDI. No obstante ello, por razones de espacio así como del enfoque de las presentes Jornadas, nos limitaremos a centrarnos en dicha discusión (cláusulas antielusivas domésticas versus CDI).

Para un sector de la doctrina, al ser el régimen de TFI un régimen de atribución de rentas en el país de la residencia, resultaría incompatible con el ánimo que inspira los CDI, que es precisamente eliminar la doble imposición. En consecuencia, si un Estado decide o intenta aplicar sus normas de TFI, en virtud de la supremacía del derecho internacional y del principio del *pacta sunt servanda*, dicho Estado estaría impedido de aplicarlo su régimen de TFI a un supuesto de fiscalidad internacional cubierto por un CDI que no lo permita expresamente.

El argumento parece contundente, pero si lo analizamos cuidadosamente podemos encontrarle objeciones. Si bien es cierto que en caso de conflicto, las disposiciones de los CDI deben primar sobre la legislación interna, no es menos cierto que el régimen de TFI, como norma antielusiva doméstica que es, no resulta *a priori* opuesto o contrario a los objetivos de los CDI.

El párrafo 26 de los Comentarios al Artículo 1 del Modelo de Convenio OCDE establece que los países que adoptan reglas de TFI o cláusulas antiabuso en sus legislaciones domésticas buscan mantener la equidad y la neutralidad de la legislación fiscal interna en un contexto internacional caracterizado por cargas fiscales muy diferentes. Partiendo de dicha premisa, GARCÍA NOVOA señala que las normas antiabuso contenidas en la legislación interna de un Estado deberían ser aplicables a sujetos residentes en Estados con CDI en la medida en que aparezcan involucrados en operaciones que, de haberse realizado por los residentes de dicho Estado, se corregirían¹⁷.

Bajo el orden de ideas expuesto en el punto IV del presente trabajo, en donde se demuestra la compatibilidad entre las cláusulas antielusivas domésticas y los CDI, podemos concluir que en el caso del régimen de TFI no existe *a priori* un conflicto con los CDI que no lo mencionan expresamente. Por el contrario, el régimen de TFI y los CDI son perfectamente compatibles y pueden coexistir simultáneamente sin problemas, siempre que no estemos en un supuesto que provoque doble imposición o una situación discriminatoria. Tal es la interpretación tanto de los Comentarios al Modelo de Convenio OCDE como del Plan BEPS de la misma OCDE, concretamente en la Acción 6. Asimismo, es la posición que ha adoptado la mayoría de la jurisprudencia comparada.

¹⁷ Citando a MAROTO SÁEZ, GARCÍA NOVOA continúa señalando que no tendría sentido que las normas antielusivas se apliquen a los residentes de un Estado y ante la misma situación no se aplique a los residentes en Estados cuyos CDI no incorporen esa norma antielusiva. GARCÍA NOVOA, César. *Cláusulas antielusivas y convenios de doble imposición*. En: *Las cláusulas antiabuso específicas y los convenios de doble imposición*. Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Tema II. Las cláusulas antiabuso específico y los convenios de doble imposición. Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima, 2014. Tomo II. Pág. 685-6.

De otro lado, el régimen de TFI es un mecanismo unilateral incorporado por un país a su legislación interna para evitar el diferimiento de las rentas obtenidas por sus residentes. Por su parte, los CDI constituyen un mecanismo bilateral cuya finalidad es evitar la doble imposición mediante la atribución, limitación o resignación de potestad tributaria. En ese sentido, resulta claro que los objetivos de la TFI y los CDI son diferentes entre sí, por lo que mal puede hablarse de una incompatibilidad entre ambas figuras. La TFI ataca el diferimiento de rentas obtenidas por los residentes de un país, mientras que un CDI entre dos países contratantes busca evitar la doble imposición cuando el residente de un país contratante obtiene rentas en el otro país contratante. En otras palabras, la TFI es un conjunto de normas que un Estado o país aplica a sus residentes, y no implica un gravamen o imposición a un no residente, que es justamente el supuesto de aplicación de un CDI. Ahora bien, si por aplicación del régimen de TFI se genera un problema de doble imposición o sobreimposición al residente del país que aplica la TFI, ello significa que las reglas de TFI de dicho país deben ajustarse, en función de las disposiciones que establezca el CDI respectivo, pero no implica que el régimen de TFI deje de aplicarse.

Por último, si bien es cierto que el régimen peruano de TFI pueden generar casos de doble imposición, al impedir la utilización del crédito pagado en el exterior, lo correcto no es inaplicar el régimen de TFI en su conjunto sino, al amparo del CDI, inaplicar las normas específicas de TFI que originan la doble imposición. Pero el régimen de TFI no debe dejar de aplicarse. Veamos por qué.

En el caso concreto del régimen de TFI peruano, el problema de doble imposición o sobreimposición en cabeza del residente peruano se presenta en los dividendos, al no permitirse el crédito directo del impuesto abonado en el exterior que grave los dividendos y otras formas de distribución de utilidades, en la parte que estos correspondan a rentas que hubieran sido atribuidas a contribuyentes domiciliados en el país en aplicación del régimen de TFI (último párrafo del Artículo 58 del Reglamento de la LIR). Para los detractores de la compatibilidad entre el régimen de TFI y los CDI que no lo mencionan expresamente, toda vez que evitar la doble imposición es una de las finalidades de los CDI, el régimen de TFI sería incompatible con los CDI y no debería aplicarse.

Si bien este problema se da por una deficiencia técnica del régimen de TFI peruano que no permite el crédito directo arriba mencionado, creemos que no podemos invocar el CDI para alegar la inaplicación de la TFI. Más bien, debemos invocar el CDI para inaplicar la norma que prohíbe la deducción del crédito directo y que es en buena cuenta, la norma que genera la doble imposición.

En efecto, el Artículo 23.2.a del CDI con Chile establece que los residentes de Perú podrán acreditar contra el impuesto a la renta peruano, como crédito, el impuesto chileno pagado por la renta gravada de acuerdo a la legislación chilena y a las disposiciones de dicho CDI. Ese crédito no podrá exceder en ningún caso la parte del impuesto a la renta peruano que se pagaría por la renta que se pueda someter a imposición en Chile. Una norma similar la encontramos en el Artículo 23.2.a del CDI con Canadá

En otras palabras, los CDI con Chile y Canadá permiten el crédito directo. No se puede pretender que una norma doméstica reglamentaria como lo es el Artículo 58 del Reglamento de la LIR, impida la aplicación del crédito directo en el caso del régimen de TFI, generando una doble imposición en un supuesto de fiscalidad internacional cubierto ya sea por el CDI con Chile o el CDI con Canadá.

Por lo tanto, lo correcto es inaplicar el Artículo 58 del Reglamento de la LIR para

permitir el crédito directo y evitar así la doble o sobreimposición en cabeza del residente peruano. Pero el régimen de TFI se debe aplicar de todas maneras¹⁸.

VI. LA INCIDENCIA EN LA LEGISLACIÓN INTERNA DE LOS CONCEPTOS DEFINIDOS EN LOS CDI: EL CASO DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE POR SERVICIOS

Mucho se ha discutido sobre la incidencia en la legislación interna de los conceptos definidos en los CDI, conceptos que no son definidos en la legislación doméstica. El caso paradigmático en el medio peruano es el del establecimiento permanente por servicios, un tipo de establecimiento permanente que es definido como tal en la mayoría de los CDI suscritos por el Perú¹⁹, pero que no está definido ni recogido por la legislación tributaria peruana.

Esta falta de definición en la legislación peruana del establecimiento permanente por servicios ha motivado una encendida polémica, que está muy lejos de ser resuelta. Producto de dicha polémica se han dado las siguientes posibles interpretaciones²⁰:

- 1) Al no haber una definición de establecimiento permanente por servicios en la legislación tributaria peruana, los servicios temporales prestados por no residentes que califican como establecimiento permanente para los CDI pero que bajo la definición de la legislación interna no califican como tales, tributan según el régimen previsto para los no domiciliados vía retención en la fuente.
- 2) Si bien el supuesto de establecimiento permanente por servicios previsto en los CDI no coincide con los supuestos de establecimiento permanente recogidos por la legislación interna peruana, las rentas de fuente peruana derivadas de actividades realizadas por sujetos no domiciliados que califican como establecimiento permanente para los CDI pero que no son considerados como tales bajo la legislación interna, tributan el Impuesto a la Renta peruano conforme a las reglas generales previstas para las personas jurídicas domiciliadas en el Perú, al constituir automáticamente establecimientos permanentes para fines domésticos peruanos. Dicho sea de paso, esta es la posición oficial de la Administración Tributaria peruana²¹.

Sin pretender tener la última palabra en una discusión que parece no tener visos de solución, expondremos algunas ideas a título muy personal.

¹⁸ Para un análisis exhaustivo sobre la compatibilidad entre el régimen de TFI y los CDI, véase BUENO-TIZÓN VIVAR, Ramón. *Una opinión sobre la aplicación del Régimen de Transparencia Fiscal Internacional en los Convenios para evitar la doble imposición suscritos por el Perú*. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario N° 62. Edición íntegramente dedicada a las Decimoterceras Jornadas Nacionales de Derecho Tributario: El Impuesto a la Renta en un contexto de globalización. Abril, 2017.

¹⁹ Con excepción del CDI con Brasil y por supuesto, de la Decisión 578, el resto de los CDI suscritos por el Estado Peruano contempla la figura del establecimiento permanente por servicios. Según esta definición propia de los CDI, se configura en establecimiento permanente en el Estado de la fuente cuando el otro Estado Contratante presta servicios mediante envío de personal al Estado de la fuente por un determinado plazo, por lo general, más de 183 días en un período cualquiera de doce meses.

²⁰ Ver Resolución de las X Jornadas Nacionales de Tributación. En: XI Jornadas Nacionales de Tributación. Asociación Fiscal Internacional (IFA) Grupo Peruano. Noviembre 2011.

²¹ Véase al respecto los Informes 039-2006-SUNAT y 150-2009-SUNAT.

- a) Los CDI son tratados internacionales cuyas disposiciones prevalecen sobre la legislación doméstica nacional. Argumentar que no podemos aplicar una disposición expresa de un CDI porque nuestra legislación doméstica (concretamente, una norma reglamentaria, como lo es el Artículo 3 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta) no contempla la figura del establecimiento permanente por servicios, a nuestro entender no es otra cosa que una forma velada de pretender enervar la aplicación de un tratado internacional invocando una norma doméstica (peor aún, una norma doméstica con rango inferior al de la ley), lo cual atenta contra el principio de *pacta sunt servanda*.
- b) Se dice que los CDI se limitan a atribuir o restringir la potestad tributaria, pero no pueden legislar. Como el establecimiento permanente por servicios no está legislado en nuestra regulación doméstica, entonces mal podríamos aplicar la figura de un establecimiento permanente por servicios, toda vez que sería aceptar que el CDI legislase un supuesto de establecimiento permanente no contemplado por nuestra legislación. El argumento es sugestivo, pero no podemos dejar de lado un aspecto trascendental: la figura del establecimiento permanente *per se* sí está regulada en nuestra legislación. Lo único que está haciendo el CDI, al restringir la potestad tributaria del Estado de la fuente, es establecer que en este supuesto específico el residente del otro Estado Contratante tendrá la posibilidad de deducir gastos y tributar sobre renta neta, como cualquier otra persona jurídica o establecimiento permanente ubicado en el Perú. Distinto sería el análisis si la figura del establecimiento permanente fuese totalmente ajena a la legislación tributaria peruana y no estuviese regulada como tal. Pero este no es el caso. No hay pues un supuesto de "legislación" por parte del CDI cuando se habla de establecimiento permanente por servicios.
- c) Por último, los defensores de la posición de la retención en la fuente como si no existiese establecimiento permanente por servicios enfrentan un grave problema: la deducción de costos y gastos. Como se sabe, el establecimiento permanente tributa sobre renta neta, deduciendo costos y gastos (como lo hace cualquier persona jurídica domiciliada en el Perú). El CDI, al restringir la potestad tributaria del Estado de la fuente y establecer la figura del establecimiento permanente por servicios le garantiza al residente del otro Estado Contratante la deducción de costos y gastos. Si vamos a desconocer la existencia del establecimiento permanente por servicios alegando que no está regulado como tal en la legislación doméstica y vamos a pretender retener en la fuente, ¿cómo conciliamos dicha retención con la deducción de costos y gastos? Ello ha llevado a interpretaciones curiosas en las cuales se llega a figuras de retención sobre base neta, lo cual no es otra cosa que aplicar soluciones sin base legal alguna (sin base en el CDI ni mucho menos en la legislación doméstica).

Por las consideraciones expuestas, somos de la opinión –y reiteramos que es una posición muy personal- de que los conceptos definidos en los CDI no contemplados en la legislación doméstica (como es el caso del establecimiento permanente por servicios) son perfectamente compatibles con la legislación interna. Corroborar a ello la premisa inicial del presente trabajo, en el sentido de que legal y constitucionalmente los CDI forman parte de la legislación doméstica nacional.

En todo caso, en aras de zanjar una polémica que parece no tener fin, sería recomendable una modificación legislativa en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta que incluya la figura del establecimiento permanente por servicios al menos circunscrito a los casos en que sea definido así por un CDI suscrito por el Estado Peruano.

VII. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

- 7.1. El CDI es una norma jerárquicamente superior a la legislación interna, en virtud de su condición de tratado internacional. Del mismo modo, el CDI es norma especial frente al carácter de norma general que tiene la normativa doméstica. En caso de conflicto entre el CDI y la legislación interna prevalece el primero. Asimismo, la legislación interna no puede unilateralmente enervar o suspender la aplicación, ni modificar un CDI.
- 7.2. Hoy en día es perfectamente posible aplicar el CDI a un supuesto en el cual no exista doble imposición, pudiendo incluso darse el caso de la doble no imposición. Para evitar esa doble desimposición, está el cambio de rumbo al que nos debería llevar el Plan BEPS de la OCDE y su correspondiente instrumento multilateral.
- 7.3. Toda vez que los CDI forman parte de la legislación nacional, cualquier abuso del CDI es un abuso de la legislación peruana. Bajo dicho entendimiento, las cláusulas antielusivas del CDI son perfectamente compatibles con la legislación doméstica. A su vez, las cláusulas antielusivas domésticas, incluyendo la cláusula antielusiva general, son perfectamente compatibles con los CDI. No obstante ello, es recomendable efectuar el análisis caso por caso.
- 7.4. En el caso del régimen de TFI no existe *a priori* un conflicto con los CDI que no lo mencionan expresamente y que entraron en vigor mucho antes de la entrada en vigencia del régimen de TFI, como es el caso de los CDI con Canadá y Chile. Por el contrario, el régimen de TFI (como cláusula antielusiva doméstica que es) y los CDI son perfectamente compatibles y pueden coexistir simultáneamente sin problemas, siempre que no estemos en un supuesto que provoque doble imposición o una situación discriminatoria.
- 7.5. En aras de la seguridad jurídica, resulta indispensable que la autoridad tributaria peruana o el Tribunal Fiscal emitan un pronunciamiento oficial, de carácter vinculante, que zanje la polémica sobre la compatibilidad entre el régimen peruano de la TFI y los CDI suscritos por el Perú. Asimismo, en materia legislativa
- 7.6. En lo que respecta a la incidencia en la legislación interna de los conceptos definidos en los CDI y que no son definidos como tal en la legislación doméstica, como es el caso del establecimiento permanente por servicios, si bien se trata de un tema sumamente polémico, consideramos que existen argumentos para defender la plena aplicación de dichos conceptos, tales como el principio de *pacta sunt servanda* y

el hecho de que los CDI forman parte de la legislación nacional.

- 7.7. En materia legislativa, sería recomendable incluir un supuesto de establecimiento permanente por servicios en caso sea definido así por un CDI suscrito por el Estado Peruano.

Lima, mayo de 2018.

-----O-----