

**Subtema C:**

**INTERACCIÓN DE LAS DISPOSICIONES CONTENIDAS EN LOS  
CDI CELEBRADOS POR EL PERÚ Y LA LEGISLACIÓN INTERNA**

Ponente Individual: **Rodrigo Flores Benavides**<sup>1</sup>

**1. RESUMEN EJECUTIVO**

La presente Ponencia se divide en tres grandes secciones. Luego de una breve introducción, en la primera sección se analiza la interacción entre las disposiciones de los CDI y las normas internas, incluyendo en ambos casos a las normas anti-elusivas generales y específicas. Se pone énfasis en los principios que deberían aplicarse para la resolución de conflictos entre los CDI y las normas internas, y se esbozan algunos criterios para la adecuada aplicación de las normas anti-elusivas previstas en ambos órdenes.

En la segunda sección, se examinan los efectos de las normas incorporadas en la LIR con posterioridad a la entrada en vigor de los CDI suscritos por el Perú, y en concreto, si los cambios o novedades en la normativa interna afectan la interpretación de las disposiciones de CDI previos, en situaciones que involucran tributación de personas naturales.

En la tercera sección, se estudia si los conceptos definidos en los CDI peruanos tienen alguna incidencia en la legislación tributaria doméstica, concretamente, en las normas que inciden en la tributación de personas naturales.

Finalmente, se presentan algunas conclusiones y recomendaciones sobre los temas analizados.

**2. INTRODUCCIÓN**

La tributación aplicable al intercambio internacional de bienes y servicios y al movimiento de personas y capitales es determinada libremente por los países, en función a la soberanía fiscal que les asiste. Los Estados diseñan sus propios sistemas tributarios, plasmándolos en un conjunto de reglas y normas internas.

De esta forma, queda librado a cada Estado decidir qué personas, bienes, servicios y capitales se encontrarán sujetos a imposición (en base a criterios de vinculación como residencia, domicilio, nacionalidad y fuente); y cómo, cuándo y cuánto tendrán que tributar.

Como quiera que la superposición de los criterios de vinculación definidos internamente por dos o más países puede generar una sobrecarga impositiva, desde

---

<sup>1</sup> Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP). Máster en Tributación Internacional por la Universidad de Leiden, Países Bajos. Asociado Senior de CMS Grau. Profesor en la Maestría en Derecho de la Empresa de la PUCP y en los Programas Ejecutivos Internacionales del International Tax Center Leiden.

hace más de un siglo diversos Estados vienen firmando CDI precisamente para promover los intercambios comerciales y la inversión a través de la eliminación la doble imposición internacional.

El ejercicio de aplicar un CDI necesariamente implica la interacción de sus disposiciones con las contenidas en las normas internas, pues estas últimas se verán restringidas o limitadas por aquéllas. Así entonces, entender cabalmente la relación entre las reglas de los CDI y las normas internas es necesario para resolver los potenciales conflictos que puedan surgir entre ambas y asegurar que la aplicación de los CDI esté alineada con sus objetivos y fines.

### 3. RELACIÓN ENTRE LOS CDI Y LA NORMATIVA INTERNA

La primera cuestión planteada en las Directivas para el sub-tema abordado en la presente Ponencia parte de reconocer la existencia de dos ordenamientos jurídicos distintos. El primero, el ordenamiento interno de cada Estado, que tiene como elemento esencial a las normas internas producidas en ejercicio de la soberanía nacional (en el caso del Perú, leyes, decretos legislativos, decretos supremos, etc.). Y el segundo, el ordenamiento internacional, del cual los tratados y convenios representan, acaso, su principal manifestación. No cabe duda que los CDI son la principal norma inter-estados en la disciplina tributaria.

Como adelantamos, para asegurar la correcta aplicación de un CDI es indispensable entender la relación entre las disposiciones de dicho CDI y la normativa interna. Debe tenerse presente que ambos órdenes se distinguen, entre otros aspectos, en sus formas de creación, principios, objetivos y ámbitos de aplicación.

Seguidamente se evalúa la interrelación de los CDI tanto con las normas fiscales internas en general, como con las normas anti-elusivas específicas y generales.

#### • Aproximación al problema: las normas internas en general

Una forma común de aproximarse a la interacción entre ambos ordenamientos consiste en examinar la manera en que las normas internacionales (los tratados) han “ingresado” a los ordenamientos domésticos. En concreto, se trata de conocer qué sistema de incorporación reconocido en el Derecho Internacional Público ha sido adoptado por el Estado de que se trate: el sistema monista o el dualista.

Conforme a la teoría monista, las disposiciones de un tratado aplican en el ordenamiento interno una vez que el tratado ha entrado en vigor internacionalmente, sin requerirse ningún acto posterior de incorporación o conversión a norma jurídica interna.<sup>2</sup> Bajo este sistema, uno de los dos ordenamientos prevalecerá sobre el otro, y éste último se encontrará subordinado a aquél.<sup>3</sup>

<sup>2</sup> ABUGATTAS GIADALAH, Gattas. “Sistemas de incorporación monista y dualista: ¿tema resuelto o asignatura pendiente?” En: *Agenda Internacional*. Lima, año XII, N° 23, 2006, Pág. 445. Es importante notar, como lo hace este autor, que la forma y procedimientos de ratificación de un tratado, que determinan la obligación de un Estado frente a sus pares, son distintos al modo en que el tratado, ya vinculante y en vigor, se incorpora al ordenamiento interno.

<sup>3</sup> La gran mayoría de especialistas coincide en que –dentro de la teoría monista– el Derecho Internacional prevalece sobre el Derecho Interno.

Por su parte, bajo la teoría dualista, para que las normas internacionales resulten vinculantes en el orden interno, es necesario algún tipo de procedimiento (incorporación o transformación del contenido del tratado a ley interna) independiente al que se exige para la entrada en vigor internacional. Resulta de ello que la entrada en vigor interna e internacional del tratado se producen en momentos diferentes.<sup>4</sup>

En tal sentido, en los sistemas dualistas, al haberse convertido el tratado al Derecho nacional, uno y otro se vincularán como cualesquiera normas de derecho interno, debiendo recurrirse, de ser necesario, a los métodos y principios generales de resolución de conflictos normativos.

Cuando se ha debatido sobre los distintos sistemas de incorporación de los CDI a los ordenamientos nacionales, se ha puesto énfasis en las diferencias prácticas que genera la adopción de un sistema frente al otro.

Así por ejemplo, en el Congreso Internacional de la IFA de 1998, se sostuvo que mientras bajo el sistema *monista* las normas y acuerdos internacionales prevalecen sobre las leyes internas, bajo el sistema *dualista* las obligaciones legales internacionales solo ingresan al Derecho Nacional por incorporación o transformación específica, por lo que el orden internacional puede encontrarse sometido al Derecho Interno.<sup>5</sup> A partir de esto último, teóricamente un tratado podría verse modificado (o incluso derogado) por una ley posterior.

En el plano local, el artículo 55 de la Constitución Política de 1993 dispone que *“los tratados celebrados por el Estado y en vigor forman parte del derecho nacional”*. A diferencia de su antecesora de 1979, que en caso de discrepancia entre el tratado y la ley establecía textualmente la prevalencia del primero, la Constitución actual no contiene una regla expresa que dirima el conflicto.

Para la doctrina nacional, ello supone una omisión grave, pues bajo la Constitución derogada quedaba claro que las leyes internas que contenían normas contradictorias con las disposiciones de un tratado, dejaban de aplicarse en favor de éste y, por otro lado, las leyes aprobadas luego de la entrada en vigencia de un tratado, tampoco podían tener efectos jurídicos que pudieran impedir la aplicación del instrumento internacional. Por su parte, al guardar silencio sobre la materia, la actual Constitución podría dar paso a situaciones de incertidumbre o indefinición.<sup>6</sup>

La omisión del texto constitucional vigente podría dar a entender, en efecto, que el ordenamiento peruano se apartó de la letra de la Carta de 1979 y viró hacia un sistema en el que los acuerdos internacionales se equiparan a una ley en todos sus efectos, con lo cual un tratado podría ser modificado por una ley posterior y viceversa<sup>7</sup>

<sup>4</sup> ABUGATTAS GIADALAH, Gattas. Ob. cit., Pág. 447.

<sup>5</sup> WILLIAMS, David W. “Practical issues in the application of double tax conventions. General Report”. *Cahiers de Droit Fiscal International*. Vol. 83b, Alphen aan den Rijn: Periodicals Service Company, 1998, Pág. 27.

<sup>6</sup> NOVAK TALAVERA, Fabián. “La regulación de los tratados en la Constitución peruana de 1993”. En: *Ius et Veritas*. Lima, N° 17, 1998, Pág. 254.

<sup>7</sup> Al mismo resultado podría llegarse de una lectura aislada del numeral 4 del artículo 200 de la Constitución de 1993, según el cual la Acción de Inconstitucionalidad procede contra las normas que tienen rango de ley, entre las que se menciona expresamente a las leyes y los decretos legislativos, como a los tratados.

(como ocurre típicamente en los sistemas dualistas).<sup>8</sup>

Si ésa fuese la conclusión, los eventuales conflictos entre un CDI y una ley interna tendrían que resolverse en función a los principios aceptados por el ordenamiento peruano para resolver las denominadas *antinomias*.<sup>9</sup>

Sin embargo, concordamos con la idea de que la omisión de la Constitución de 1993 obedeció más a un desconocimiento que a un cambio de postura del legislador constituyente, debiendo colegirse entonces que el Estado peruano continúa encontrándose bajo una posición tradicional claramente monista, en la que los tratados prevalecen sobre la ley.<sup>10</sup>

Lo dicho queda corroborado por los artículos 26 y 27 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de mayo de 1969<sup>11</sup> ("CVDT"), según los cuales *"todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe"* (principio de *pacta sunt servanda*) y *"una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado"*, respectivamente.

En el ámbito específico de los CDI, la prevalencia de éstos frente a la ley en caso de conflicto, en base a la citada CVDT y a los principios del Derecho Internacional Público, ha sido notada por Pedraza Mac Lean, quien además resalta el reconocimiento de tales principios por el Tribunal Fiscal, en los términos siguientes:

*"The main principle governing the relationship between treaty provisions and domestic law is that the provisions of a treaty prevail in the event of any inconsistency between the provisions of the latter and the former. It should be recalled that under international law Peru is obliged to respect its treaty provisions (the principle of pacta sunt servanda) and that the failure to comply with a treaty provision constitutes a breach of the treaty. This has been invoked by the Tax Court (resolutions nos. 03345-A-2004, 03340-A-2004), which had established that this principle grants legal security to international law and is contained in articles 26 and 27 of the Vienna Convention on the Law of Treaties signed in 1969, which has been ratified by Peru".<sup>12</sup>*

<sup>8</sup> Al aprobarse la Constitución de 1993, ese sistema imperaba, por ejemplo, en Alemania, Austria y Estados Unidos.

<sup>9</sup> Por ejemplo, "ley especial deroga ley general", "ley posterior deroga ley anterior", etc. (RUBIO CORREA, Marcial. *El Sistema Jurídico: Introducción al Derecho*. 10ª ed., 2ª reimpr. Lima: Fondo Editorial de la PUCP, 2011, Pág. 137).

Es interesante notar que, al resolver controversias tributarias derivadas de conflictos normativos, desde hace buen tiempo el Tribunal Fiscal ha venido aplicando (en nuestra opinión, con acierto) los referidos principios generales del derecho. A manera de ejemplo, es ilustrativo referirnos a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06906-1-2008, emitida con carácter de observancia obligatoria, en la que se resolvió un conflicto norma especial anterior vs. norma general posterior. No obstante, como veremos seguidamente, a nuestro juicio las discrepancias entre un CDI y una ley doméstica no deberían resolverse en función a tales principios, sino a partir de los postulados del Derecho Internacional Público.

<sup>10</sup> NOVAK TALAVERA, Fabián. Ob. cit., Págs. 257-258.

<sup>11</sup> Ratificada por el Perú por Decreto Supremo N° 029-2000-RE y en vigencia para el país desde el 14 de octubre de 2000.

<sup>12</sup> PEDRAZA MAC LEAN, Luz María. "Tax Treaties and Tax Avoidance. Peru Branch Report".

Ciertamente, no negamos el rango de ley que el ordenamiento peruano otorga a los tratados en general, y por consiguiente a los CDI.<sup>13</sup> No obstante, nos inclinamos a pensar que pese a ser leyes en sentido amplio, la relación entre los CDI y otras disposiciones con rango de ley (normas internas) no debe regirse por principios generales como los de jerarquía<sup>14</sup> o especialidad.

Antes bien, consideramos que los CDI serían normas con rango de ley "atípicas", pues en un escenario de colisión con normas internas, la prevalencia del CDI no supondría derogar los preceptos legales que le sean opuestos, sino simplemente hacerlos inaplicables mientras el tratado se encuentre vigente.

Por tanto, consideramos que la señalada prevalencia del CDI se apoya fundamentalmente en que (i) el ordenamiento peruano sigue la teoría monista de incorporación de tratados al Derecho Nacional,<sup>15</sup> y (ii) ningún país adscrito a la CVDT puede escapar a sus obligaciones internacionales invocando la legislación local, a la luz de los artículos 26 y 27 de dicho instrumento, que no ofrecen mayor discusión.

---

*Cahiers de Droit Fiscal International*. Vol. 95a, Alphen aan den Rijn: Periodicals Service Company, 2010, Pág. 623.

En el mismo sentido se ha pronunciado Cores Ferradas en el marco de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario celebradas en Lima en 2014 (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*. Tomo II, Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario, 2014, Págs. 415-416).

<sup>13</sup> En rigor, la Constitución de 1993 reconoce "(...) tres rangos de tratados, según la aprobación que reciben: unos tendrán rango constitucional, otros de ley y, los que aprueba el Presidente, lo tendrán de decretos supremos" (RUBIO CORREA, Marcial. Ob. cit., Pág. 139). Dentro de esta clasificación tripartita de los tratados en función a su rango, en el Perú los CDI claramente tienen el de ley.

<sup>14</sup> Además de las razones de Derecho Internacional Público (que consideramos preponderantes), mal podría hablarse de jerarquía en la relación entre los CDI y las normas internas con rango legal (como la LIR), pues como hemos explicado, existe entre ambos una relación horizontal conforme a la Constitución.

Incluso, ante un eventual conflicto entre un CDI y una norma interna infra-legal, en rigor no cabría (ni sería necesario) invocar un criterio de jerarquía (aunque desde una perspectiva estrictamente constitucional, sería un argumento adicional). Esto es particularmente interesante en el marco de los requisitos procedimentales impuestos por el Decreto Supremo N° 090-2008-EF (norma inferior a la ley) para el acceso a los beneficios de los CDI suscritos por el Perú; y más específicamente, a propósito de la interpretación –que juzgamos errada– que algunos funcionarios de la Administración Tributaria vienen teniendo sobre la aplicación y validez de los Certificados de Residencia extranjeros. Si bien ahondar en este tema escaparía de los alcances y extensión de la presente Ponencia, sin duda urge un análisis profundo y la adopción de medidas concretas (a nivel normativo) sobre el particular.

<sup>15</sup> Acaso porque, a su criterio, en los sistemas monistas no necesariamente el Derecho Internacional debe prevalecer, o porque los sistemas dualistas permitirían infringir principios del Derecho Internacional Público, Abugattas Giadalah propone interesantemente dejar de lado ambas teorías: "Es necesario, pues, repensar el tema y proponer un nuevo sistema de articulación que respete las normas del Derecho Internacional y los preceptos que son la base del Derecho Interno, un sistema que simplifique la aplicación de tratados y no cometa el error de considerar que como a nivel interno solo puede aplicarse un Derecho a la vez, ello implique que únicamente vaya a existir un Derecho válido. De este modo, ese nuevo modelo de articulación entre el Derecho Interno y el Internacional reemplazaría al sistema de incorporación (en sus dos versiones), tema sobre el que he investigado y seguiré investigando" (ABUGATTAS GIADALAH, Gattas. Ob. cit., Págs. 460-461).

Persuade como razón adicional para no resolver estas eventuales antinomias bajo principios generales del derecho, el hecho que los CDI y las leyes fiscales internas tengan funciones claramente distintas. Como señalamos en la introducción de la presente Ponencia, la tributación a nivel sustancial (creación, modificación y supresión de tributos, identificación de hechos o actividades gravadas, etc.) queda librada enteramente a la norma interna. Los CDI, por su parte, tienen la función esencial de restringir las potestades tributarias de los Estados (plasmadas en las leyes internas), con la finalidad de promover el intercambio de bienes y servicios y el movimiento de personas y capitales, al eliminar la doble tributación internacional.<sup>16</sup>

Por ello, un CDI nunca podrá modificar o derogar la ley interna, sino que únicamente impondrá ciertas limitaciones (consensuadas entre los países contratantes) a su aplicación. En tal sentido, como se trata de normas que, aun siendo de igual rango, tienen funciones diferentes, se explica que no se las equipare a cualesquiera otras dos normas con rango de ley.

En la misma línea, se ha planteado que la relación entre los CDI y la ley interna debe regirse por el principio de competencia, conforme al cual determinadas materias normativas están reservadas para su regulación por normas especiales, no siendo posible que otras invadan ese ámbito reservado. En ese sentido ha opinado Villanueva Gutiérrez, señalando que en virtud de dicho principio, las materias reservadas al tratado no pueden ser invadidas por la ley interna, y que si bien ambas normas tienen rango legal equivalente, no pueden superponerse;<sup>17</sup> postura que encontramos compatible con lo antes expuesto.

- **Las normas anti-elusivas específicas y generales**

Ahora bien, en cuanto a las normas anti-elusivas ("NAE") específicas o generales contenidas en la legislación interna, en principio, su interacción con los CDI sería igual a la de cualquier otra norma doméstica: en caso de discrepancia deben prevalecer los CDI. Así lo plantea el párrafo 70 (sobre las NAE específicas)<sup>18</sup> y lo sugiere el párrafo 77 (referido a las NAE generales) de los Comentarios al artículo 1 del MCOCDE 2017.

A este respecto, se ha señalado que la aplicación de las NAE no debe proceder si con ello se contraviene lo realmente pactado por las partes; de modo que toda aplicación de una NAE por un Estado deberá analizarse no sólo en el plano doméstico, sino obligatoriamente en el contexto de las obligaciones contraídas internacionalmente por dicho Estado (previstas en su red de CDI), a efectos de confirmar la procedencia y alcances de la NAE.<sup>19</sup>

---

<sup>16</sup> Párrafo 54 de los Comentarios al artículo 1 del MCOCDE (actualización 2017).

<sup>17</sup> VILLANUEVA GUTIÉRREZ, Walker. "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*. Tomo II, Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario, 2014, Pág. 874.

<sup>18</sup> "(...) if the application of specific anti-abuse rules found in domestic law were to result in a tax treatment that is not in accordance with the provisions of a tax treaty, this would conflict with the provisions of that treaty and the provisions of the treaty should prevail under public international law".

En cuanto a las principales NAE específicas previstas en la LIR, véase CORES FERRADAS, Roberto. Ob. cit., Págs. 411-415.

<sup>19</sup> MONTAÑO RODRÍGUEZ, Reginaldo. "Interacción de normas antielusivas y los tratados para evitar la doble imposición". *Memorias del 4to. Encuentro Tributario Regional Latinoamericano*

No obstante, los Comentarios al MCOUDE 2017 reconocen que, en la gran mayoría de casos, no existirá colisión entre las NAE domésticas y los CDI. Entre las principales razones de esta inexistencia de conflicto<sup>20</sup> se esgrime (i) que los CDI pueden permitir expresamente la aplicación de ciertas NAE internas<sup>21</sup> o declarar que ellas no entran en conflicto con el CDI; (ii) que dado que muchas disposiciones de los CDI dependen de la norma interna (e.g. determinación de la residencia fiscal, rentas que califican como dividendos, significado de términos no definidos expresamente, etc.), en realidad más que generar conflicto, las NAE determinarán la forma en que finalmente se aplicará el CDI<sup>22</sup> (e.g. qué regla distributiva corresponde seguir, etc.); y (iii) que la aplicación abusiva de las disposiciones de un CDI podría ser rechazada bajo el párrafo 9 del artículo 29 (del MCOUDE 2017) o, si el CDI no incluye tal artículo o párrafo, bajo los principios explicados en los párrafos 60 y 61 de los Comentarios al artículo 1 del MCOUDE 2017.

Respecto a esto último, cabe recordar que el párrafo 57 de los Comentarios al artículo 1 del MCOUDE 2017 se plantea la pregunta de si deben otorgarse los beneficios de un CDI en transacciones en las que el tratado ha sido utilizado en forma indebida o impropia. Al respecto, los Comentarios señalan que esta pregunta ha sido resuelta en la práctica siguiendo dos enfoques distintos;<sup>23</sup> pero bajo cualquiera de ellos, se plantea que ningún Estado debería otorgar los beneficios de un CDI cuando (i) los acuerdos o estructuras adoptadas por los contribuyentes evidencian un abuso de las disposiciones del CDI (párrafo 60), o (ii) el principal motivo de tales acuerdos o estructuras fue asegurar un tratamiento fiscal más favorable, y obtener tal tratamiento en esas circunstancias es contrario al objeto y fin de las disposiciones del CDI (párrafo 61).

---

*IFA 2012*. Tomo I, Montevideo: Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, 2012, Pág. 35. Además de este artículo (sobre la jurisdicción mexicana), en la publicación citada pueden encontrarse comentarios de especialistas de Argentina, Bolivia, Chile y Venezuela, todos ellos en el marco del tema "Normas y Principios Antielusivos Internos vs. Convenios" desarrollado en el citado encuentro regional de la IFA que tuvo lugar en Montevideo en 2012.

<sup>20</sup> Párrafos 71 a 75 y 77 de los Comentarios al artículo 1 del MCOUDE 2017.

<sup>21</sup> Es conocido el caso del artículo 20 de la Decisión 578 de la Comunidad Andina, según el cual "*nada de lo dispuesto en esta Decisión impedirá la aplicación de las legislaciones de los Países Miembros para evitar el fraude y la evasión fiscal*".

<sup>22</sup> En efecto, como adelantamos, los CDI responden a la pregunta de a quién le corresponde gravar una renta, y una vez definido el país con potestad tributaria, la pregunta de cómo se ejerce tal potestad debe ser respondida por la legislación doméstica de ese país. "*En el caso concreto de las cláusulas antielusivas específicas, 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 específicas de la legislación doméstica*" (CORES FERRADAS, Roberto. Ob. cit., Págs. 418).

<sup>23</sup> Bajo un primer enfoque, como quiera que los tributos son aplicados finalmente a través de la legislación doméstica, eventualmente restringida por los CDI, un abuso del convenio podría ser entendido también como un abuso de la ley doméstica. En estos casos, lo relevante será determinar si los CDI podrían restringir la aplicación de las NAE internas. Consideramos que esta lectura sería plenamente aplicable al caso peruano, pues en el Perú los CDI forman parte del Derecho Interno.

Bajo un segundo enfoque, un abuso del convenio sería independiente a un abuso de la ley doméstica, pero en estos casos, el uso indebido del CDI podrá rechazarse a partir del objeto y fin del convenio, y de la obligación de interpretarlo según las reglas de la buena fe (conforme a lo previsto en la CVDT).

En nuestra opinión, las razones planteadas por la OCDE (en especial, la tercera) ayudarían a explicar que la relación entre una NAE general –como la Norma XVI en el Perú<sup>24</sup>– y los CDI suscritos por el Perú no debería ser una conflictiva, sino más bien complementaria.

En efecto, además de eliminar la doble imposición internacional, los CDI tienen el propósito de prevenir la elusión y la evasión fiscal.<sup>25</sup> Por tanto, como quiera que los CDI deben interpretarse teniendo en cuenta su objeto y fin,<sup>26</sup> la existencia y aplicación de una NAE general (e incluso específica) no debería sino reforzar la idea de que no deben otorgarse beneficios de un CDI en circunstancias impropias. Incluso en ausencia de cualquier NAE doméstica, la conclusión debería ser la misma.

Siendo impensable que un Estado negocie incluir en un CDI un texto que excluya expresamente la aplicación de las NAE domésticas, podría generar preocupación que, por la vía de una NAE interna interpretada en forma forzada, la autoridad tributaria pretenda hacer inaplicables los beneficios de un CDI.<sup>27</sup> En tal supuesto, el acogimiento al CDI tendría que ser defendido a la luz del Derecho Internacional Público según lo explicado; aunque dada la escasa jurisprudencia sobre la materia en el país, no sería sencillo anticipar el resultado.

Por otra parte, respecto a las NAE contenidas en los CDI suscritos por el Perú,<sup>28</sup> su aplicación no parecería ofrecer mayor inconveniente, pues como quiera que los CDI forman parte del Derecho Nacional, esas disposiciones convivirían pacíficamente con las respectivas NAE recogidas en la ley peruana.<sup>29</sup>

- **La tendencia actual de la OCDE: el artículo 29 del último MCOE y el MLI**

Finalmente, merecen una breve mención el antes citado artículo 29 del nuevo MCOE (2017) y la III Parte - Utilización abusiva de los tratados, de la Convención Multilateral publicada por la OCDE en 2017 (conocida como *Multilateral Instrument* o simplemente MLI), resultado directo del Plan BEPS.<sup>30</sup>

---

<sup>24</sup> La Norma XVI, después de varios años de publicada, seguía suspendida al tiempo de entregar la presente Ponencia. No obstante, a raíz de diversos anuncios realizados por el Poder Ejecutivo, su pronta aplicación parece inminente.

<sup>25</sup> Párrafo 54 de los Comentarios al artículo 1 del MCOE (actualización 2017).

<sup>26</sup> Artículo 31.1 de la CVDT.

<sup>27</sup> De acuerdo con Estathio, "(...) en más de una oportunidad la autoridad fiscal ha invocado ese principio [el de la realidad económica] para denegar la aplicación de beneficios previstos en los CDI, atacando así estructuras que implican una planificación fiscal legítima". (ESTATHIO, Valeria. "La interrelación entre las normas y principios anti-elusivos contenidos en la legislación interna argentina y los Convenios de Doble Imposición". *Memorias del 4to. Encuentro Tributario Regional Latinoamericano IFA 2012*. Tomo I, Montevideo: Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, 2012, Pág. 16).

<sup>28</sup> Por ejemplo, la cláusula de beneficiario efectivo para rentas pasivas, o la cláusula de suma de plazos incurridos por empresas asociadas para la configuración de un establecimiento permanente, en todos los CDI suscritos por el Perú bajo el MCOE (Chile, Canadá, Brasil, México, Suiza, Portugal, Corea del Sur).

<sup>29</sup> CORES FERRADAS, Roberto. Ob. cit., Págs. 416.

<sup>30</sup> Véase entre otras, la Acción 6 "Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales".



La III Parte del MLI<sup>31</sup> contendría una serie de NAE a nivel general (e.g. impedir la utilización abusiva de los Convenios, limitación de beneficios) como específico (e.g. operaciones con dividendos, ganancias de capital por enajenación de acciones cuyo valor proviene principalmente de bienes inmuebles, establecimientos permanentes).

Por su parte, el artículo 29 del actual MCOCDE constituiría una suerte de NAE general, compuesta de nueve párrafos. El texto preciso y número de párrafos a incluir en un CDI dependerá de lo que acuerden los Estados que decidan negociar un nuevo tratado bajo este reciente modelo.

Sin pretender agotar el detalle de cada uno de los párrafos que ofrece el artículo 29 del nuevo modelo, nos parece ilustrativo transcribir el texto del párrafo 9:

*“Notwithstanding the other provisions of this Convention, a benefit under this Convention shall not be granted in respect of an item of income or capital if it is reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances, that obtaining that benefit was one of the principal purposes of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit, unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of this Convention”.*

Si bien parecería poco probable que, en el mediano plazo, el MLI tenga efectos prácticos en los CDI suscritos por el Perú o que nuestro país celebre nuevos CDI bajo el modelo 2017,<sup>32</sup> es interesante estar al tanto de las actuales propuestas de la OCDE sobre la materia.

#### **4. MODIFICACIÓN DE LA LIR LUEGO DE LA ENTRADA EN VIGOR DE LOS CDI SUSCRITOS POR EL PERÚ**

Al momento de celebrar un CDI, los Estados contratantes toman en cuenta, como es natural, las disposiciones vigentes de sus respectivas normas fiscales internas. Vía tratado, las partes se obligan mutuamente a renunciar a la potestad de imponer los tributos recogidos en el marco doméstico que conocen.

Sin embargo, por cuestiones de política fiscal, para adecuarse a avances tecnológicos o nuevas tendencias globales, o por cualquier otra razón, las legislaciones internas se modifican constantemente. Ello podría determinar que las cláusulas de un CDI celebrado muchos años atrás se vean “desfasadas” frente a los avances normativos de los Estados.

En el escenario descrito, surge la duda de cómo deberían interpretarse los CDI suscritos por el Perú, a la luz de las normas incorporadas en la LIR después de la entrada en vigor de dichos CDI.

<sup>31</sup> Este instrumento tiene la vocación de modificar progresivamente todos los CDI suscritos a nivel global por los países que se adhieran a él.

<sup>32</sup> Cabe notar a manera de ejemplo que el artículo 14 (servicios personales independientes) fue eliminado del MCOCDE en 2000, mientras que el artículo 7 (beneficios empresariales) sufrió cambios drásticos en 2010. No obstante, en todos los CDI suscritos por el Perú hasta la fecha se ha visto por conveniente incluir un artículo 14, así como mantener la versión antigua del artículo 7.

- **Interpretación de los CDI y relevancia de la ley interna**

El artículo 3.2 del MCOODE señala que, para la aplicación de los CDI, cualquier término no definido en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación distinta,<sup>33</sup> el significado que le atribuya la legislación doméstica del Estado que está aplicando el CDI.

De antemano, debe señalarse que desde 1995, el MCOODE postula literalmente en el artículo 3.2 que los términos de la legislación doméstica deben aplicarse en forma *dinámica*, al haber incluido las expresiones “*en un momento dado*” y “*en ese momento*”. Ello quiere decir que, para desentrañar el significado de una expresión no definida en el CDI, deberá estarse a lo que diga la ley interna en el momento en que se aplica el CDI, y no necesariamente a lo que decía al tiempo de su suscripción.

Pese a no haber sido incluido en forma expresa sino hasta 1995, desde las versiones anteriores del MCOODE (1963 y 1977) se entendía que la referencia a la ley interna se hacía bajo el señalado enfoque dinámico.<sup>34</sup>

- **Los CDI suscritos por el Perú y el principio de buena fe**

En todos los CDI suscritos por el Perú bajo el Modelo OCDE (Chile, Canadá, Brasil, México, Suiza, Portugal, Corea del Sur) se recoge el enfoque dinámico y –a excepción del suscrito con Canadá– se precisa que el significado previsto en la legislación impositiva prevalece sobre el que pudiera fluir de otras ramas del derecho.

Por su parte, la Decisión 578 de la Comunidad Andina no contiene una referencia expresa a la ley interna de los Países Miembros para dotar de contenido a los conceptos no definidos en ella.

A título ilustrativo, transcribimos el artículo 3.2 del CDI Perú-Corea del Sur, resaltando los extremos sobre la referencia dinámica a la ley interna:

*“Para la aplicación del Convenio por un Estado Contratante en un momento dado, cualquier expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que en ese momento le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, prevaleciendo el significado atribuido por la legislación impositiva sobre el que resultaría de otras ramas del Derecho de ese Estado”.*

Ahora bien, tal como dispone el párrafo 13 de los Comentarios al artículo 3 del MCOODE, un Estado no debería hacer parcialmente inaplicable un CDI mediante la

<sup>33</sup> El artículo 31 de la CVDT desarrolla qué debe entenderse por “contexto” al interpretar las disposiciones de un tratado.

Es interesante notar que, además del contexto, si las autoridades de los Estados contratantes han pactado a través del Procedimiento de Acuerdo Mutuo (artículo 25 del MCOODE) un significado específico, tal significado también prevalecerá sobre cualquier sentido diferente que pueda surgir de la legislación doméstica. Hasta antes de la actualización 2017, ello se encontraba únicamente en los Comentarios, y ahora ha pasado a formar parte del MCOODE mismo.

<sup>34</sup> ENGELEN, Frank. *Interpretation of Tax Treaties under International Law*. Amsterdam: IBFD Doctoral Series, 2004, Vol. 7, Págs. 489-490.

modificación posterior de la ley interna en cuanto al alcance de términos no definidos en el CDI, pues ello supondría quebrantar el principio de buena fe en la interpretación de tratados, consagrado en el artículo 31 de la CVDT.

El principio de buena fe impone un límite a las referencias a la ley interna, impidiendo a un Estado contratante sustraerse de sus obligaciones internacionales vía modificaciones normativas (ya sea sobre definiciones aplicables al CDI o sobre cualquier otro aspecto). Dicho accionar sería claramente deshonesto, injusto e irrazonable y, por tanto, contrario al principio de buena fe que debe ser observado irrestrictamente en la interpretación y aplicación de las disposiciones de un CDI.<sup>35</sup>

- **Algunos ejemplos: Asistencia técnica remota y CDI Perú-Chile**

Un primer ejemplo a analizar sería el de la prestación de servicios de asistencia técnica por una persona natural residente en Chile, de manera remota (es decir, sin presencia física en territorio peruano), a favor de un cliente residente en Perú.

Como sabemos, desde 2004 la LIR considera como rentas de fuente peruana a las obtenidas por asistencia técnica, cuando ésta se utilice, use o consuma en el país. Así, una persona natural extranjera que brinde como profesional independiente servicios de asistencia técnica utilizados en el país, estaría sujeta a retención con la tasa efectiva del 24% (30% sobre el 80% de los importes acreditados por rentas de la cuarta categoría).

Si bien el CDI con Chile resulta aplicable en la práctica desde el 1 de enero de 2004, lo cierto es que la norma que grava la asistencia técnica en Perú se incorporó algunos años después de la firma del CDI, la cual ocurrió en junio de 2001.<sup>36</sup> Por tanto, conviene analizar la aplicación del CDI a la luz de dicha norma doméstica *posterior*.

Conforme al artículo 14 del CDI, las rentas obtenidas por una persona natural residente de Chile por servicios profesionales u otras actividades independientes llevadas a cabo en Perú pueden someterse a imposición en Perú, pero el impuesto exigible no excederá del 10% del monto bruto percibido por dichos servicios o actividades. Añade el artículo que tales rentas podrán gravarse (entiéndase, sin limitación) en Perú, siempre que el prestador del servicio tenga un nexo más fuerte con el país.<sup>37</sup>

Por tanto, podría sostenerse que el CDI restringiría la tributación peruana en el caso planteado, en tanto el artículo 14 sólo permitiría gravar los servicios prestados físicamente en Perú.

De antemano, tendría que descartarse esta interpretación pues, de una lectura atenta, queda claro que el artículo en mención establece ciertas reglas aplicables a los servicios independientes prestados físicamente en el país de la fuente, pero nada dice sobre los mismos servicios brindados desde el país de residencia.

En efecto, salta a la vista que los negociadores del CDI con Chile se apartaron de lo

---

<sup>35</sup> *Ibidem*, Pág. 502.

<sup>36</sup> La misma situación se tendría respecto del CDI con Canadá, suscrito en julio de 2001 y aplicable desde el 1 de enero de 2004.

<sup>37</sup> En concreto, que disponga de una base fija (o EP) en el país, o permanezca en él por un periodo igual o mayor a 183 días dentro de un lapso cualquiera de doce meses.

establecido en el artículo 14 del MCOODE y del MCONU, no solo al incluir la regla del 10% (en ambos modelos se establece tributación exclusiva en residencia, salvo la existencia de un nexo relevante con el país de fuente), sino de modo más importante, en el alcance de la regla distributiva. El artículo 14 de dichos modelos abarca de modo general las rentas derivadas de servicios profesionales u otras actividades independientes, sin importar el lugar en que se prestan físicamente los servicios. Sin embargo, el artículo 14 del CDI con Chile únicamente se limitó a regular las actividades desempeñadas en el país de la fuente, de lo que se sigue que, de existir alguna limitación a la potestad tributaria peruana en el caso bajo análisis, ella tendría que buscarse en un artículo distinto.

Así entonces, bajo una segunda lectura cabría descartar la aplicación del artículo 14 y encontrar la respuesta, más bien, en el artículo 21 del CDI (“otras rentas”). Según esta regla distributiva, Perú no tendría ninguna limitación para gravar las rentas por asistencia técnica brindadas en remoto por un residente chileno.

Si bien esta aplicación del CDI parecería consistente, consideramos que existiría otra manera (que juzgamos la más acertada) de resolver el asunto. De acuerdo con los Comentarios al artículo 14 del MCOODE y del MCONU, nunca existió una real diferencia entre los supuestos abarcados por el artículo 7 (beneficios empresariales) y el artículo 14 (servicios personales independientes). Tampoco quedó claro que el concepto “base fija” empleado por el artículo 14 haya sido distinto al de “EP” utilizado en el artículo 7. Por estas consideraciones, en el año 2000 se decidió eliminar el artículo 14 del MCOODE, a efectos que toda situación que antes se regía por ese artículo pase a resolverse en función al artículo 7. En líneas generales, si bien el MCONU ha mantenido el artículo 14, queda claro de los Comentarios a este modelo que una situación no abarcada expresamente por tal artículo, tendría que analizarse a la luz del artículo 7.

Por consiguiente, en el caso de asistencia técnica prestada en remoto por un residente chileno, creemos que correspondería aplicar el artículo 7 del CDI, en cuya virtud las rentas sólo podrían gravarse en Chile, a no ser que el servicio haya sido brindado por el prestador a través de un EP en Perú (lo que se descartaría en el ejemplo planteado).

De cualquier modo, cabría evaluar si existió algún contexto específico en la redacción del artículo 14 que permita entender la desviación de las reglas de los modelos citados,<sup>38</sup> y en base al principio de buena fe, concluir si la intención de las partes era restringir la tributación en fuente en el caso de servicios remotos. No obstante, aun si no existiese mayor contexto, nuestra conclusión es que en base al artículo 7, el Perú se vería impedido de gravar las rentas analizadas.

- **Enajenación indirecta y CDI Perú-Chile**

Otro caso (quizás, el más emblemático) de cambios en la LIR luego de la entrada en vigor de CDI suscritos por el Perú sería el de la enajenación indirecta de acciones. Como se sabe, desde 2011 se incluyó como renta de fuente peruana gravada por la LIR a la enajenación de acciones emitidas por sociedades extranjeras, en tanto el valor de éstas esté compuesto sustancialmente (test del 50%) del valor de sociedades

---

<sup>38</sup> A manera de ejemplo, en el artículo 14 del CDI con México los negociadores sí consideraron un alcance similar al del MCOODE y MCONU, por lo que en una hipotética situación de servicios remotos de asistencia técnica por un residente mexicano, bastaría el artículo 14 para concluir que el Perú no podría gravar esas rentas.

peruanas.

Al respecto, surge la duda de cómo aplicar la cláusula de ganancias de capital de los CDI que entraron en vigor antes de la introducción de la enajenación indirecta a la LIR (Chile, Canadá, Comunidad Andina y Brasil).

Veamos a manera de ejemplo el CDI con Chile. Imaginemos el caso de una persona natural chilena propietaria de una empresa ubicada en Uruguay, que a su vez es propietaria de una empresa peruana. Bajo la normativa peruana, la ganancia generada en la venta de las acciones uruguayas estaría sujeta al IR con la tasa del 30%.

De acuerdo al artículo 13.4 del CDI Perú-Chile, las ganancias que un residente chileno obtenga por la enajenación de títulos (u otros derechos representativos del capital de una sociedad) o de cualquier otro tipo de instrumento financiero situados en Perú pueden someterse a imposición en Perú. Por su parte, según el artículo 13.5, las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los párrafos anteriores (siendo los párrafos 13.1 a 13.3 irrelevantes a estos efectos), sólo pueden someterse a imposición en Chile.

Para resolver este caso, debe entenderse en primer lugar cuándo estamos ante títulos o instrumentos financieros (por ejemplo, acciones) "*situados*" en Perú. Si la enajenación indirecta de acciones se concibe como la enajenación de acciones "*situadas*" en el Perú, en los términos del CDI Perú-Chile, entonces el Perú no tendría ninguna restricción para gravar las ganancias así obtenidas por un residente chileno.

La imprecisión del término empleado en el artículo 13.4 salta a la vista: las acciones son derechos intangibles a una alícuota de capital de una sociedad, y por tanto, no tienen existencia física ni pueden estar "*situadas*" en ningún lugar.

Por sentido común, así como por comparación con otros CDI suscritos tanto por Chile como por el Perú, pareciera claro que el artículo busca otorgar potestad tributaria al Estado en el cual se encuentra establecida la sociedad o vehículo que emitió las acciones materia de enajenación.

Aclarado ello, se tiene que el artículo 31 de la CVDT exige atender al sentido corriente que ha de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de éstos, y teniendo en cuenta su objeto y fin. En esta línea, es posible concluir que cuando el artículo 13.4 se refiere a la enajenación de acciones emitidas por sociedades peruanas, está abarcando únicamente a las enajenaciones *directas*, pues ese sería el sentido corriente y natural de los términos "enajenación", "acciones" y "situadas en Perú" (es decir, emitidas por sociedades peruanas).

La conclusión se vería corroborada por el hecho que el artículo en cuestión se refiere a la enajenación de acciones "representativas del capital" de una sociedad establecida en Perú, y no de las acciones representativas del capital de una sociedad de un tercer país (que son las que se enajenan en una venta indirecta).

Por consiguiente, consideramos que el artículo 13 del CDI Perú-Chile efectivamente impondría una limitación en la aplicación del IR peruano al vendedor residente en Chile, que enajena *indirectamente* acciones peruanas.<sup>39</sup> El cambio en la ley doméstica

<sup>39</sup> Todos los especialistas peruanos consultados sobre la materia coinciden en esta opinión. A manera de referencia, véase MUÑOZ SALGADO, Silvia. "Comentarios a la Ley N° 29663

peruana no permitiría ampliar la lectura del artículo 13.4 de modo que éste también comprenda a las enajenaciones indirectas, pues ello no sería una lectura razonable del CDI.

- **Dividendos por préstamos al accionista y CDI Perú-Canadá**

Veamos un ejemplo más de modificación de la normativa interna y su efecto en un CDI. Como se sabe, mediante la Ley 30296 se modificó a partir de 2015 el inciso f) del artículo 24-A de la LIR, a fin de incluir en la definición de dividendos a *“Todo crédito hasta el límite de las utilidades y reservas de libre disposición, que las personas jurídicas (...) otorguen en favor de sus socios, asociados, titulares o personas que las integran, según sea el caso, en efectivo o en especie, con carácter general o particular, cualquiera sea la forma dada a la operación”*.

Hasta antes del cambio, los préstamos otorgados por empresas peruanas a sus socios o accionistas sólo se consideraban dividendo si se cumplían ciertas condiciones adicionales.<sup>40</sup> A partir de 2015, sin importar las condiciones que rodeen a la operación, cualquier préstamo a un accionista será considerado dividendo, hasta por el importe de las utilidades disponibles.

Imaginemos el caso de una persona natural canadiense que cada dos o tres años toma préstamos de su subsidiaria peruana (una empresa rentable), con devolución entre tres y seis meses, siendo que la obligación efectivamente se honra en tales plazos. Hasta 2014, el mero otorgamiento de los préstamos no generaba ninguna obligación fiscal al accionista canadiense en Perú; sin embargo, a partir de 2015, el accionista deberá soportar una retención del IR sobre los nuevos “dividendos” así definidos por la ley peruana.

Se plantea la duda de si este cambio en la normativa interna debiera afectar la situación tributaria en Perú de la persona natural residente en Canadá, o si más bien cualquier pretensión fiscal peruana se vería restringida por el CDI.

A diferencia del caso anterior, en este supuesto creemos que sí sería válido gravar con el IR los “dividendos” distribuidos al accionista canadiense. Si bien ambos cambios normativos podrían ser concebidos como NAE específicas,<sup>41</sup> lo cierto es que la enajenación indirecta de acciones nunca estuvo concebida en el CDI Perú-Chile como supuesto habilitante de tributación en fuente; mientras que las entregas calificadas como dividendos bajo la ley peruana siempre pudieron gravarse en fuente bajo el CDI Perú-Canadá.

---

sobre enajenación indirecta de acciones”. En: *Análisis Tributario*, Vol. XXIV, N° 278, marzo 2011, Págs. 25-31; y BUENO-TIZÓN VIVAR, Ramón. “Breves notas sobre la enajenación indirecta de acciones y su interacción con los convenios de doble imposición suscritos por el Perú”. *Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*. Tomo II, Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario, 2014, Págs. 839-856.

<sup>40</sup> Que no exista obligación de devolver, o existiendo, que el plazo otorgado para la devolución exceda de doce meses, la devolución o pago no se produzca dentro de dicho plazo o, no obstante los términos acordados, la renovación sucesiva o la repetición de operaciones similares permita inferir la existencia de una operación única, cuya duración total exceda de tal plazo.

<sup>41</sup> El primero, para combatir el uso de vehículos extranjeros para la venta de empresas peruanas libre de tributación; y el segundo, para contrarrestar la distribución encubierta de dividendos a través del otorgamiento de préstamos no gravados.

En efecto, el artículo 10 del CDI Perú-Canadá dispone que los dividendos pueden gravarse tanto en el Estado de residencia de su perceptor, como en el de la sociedad que los pague, según la legislación de este último Estado.

A estos efectos, el artículo 10.3 define a los dividendos como los rendimientos de acciones u otros derechos (excepto créditos) que permitan participar en los beneficios, así como los rendimientos 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.

En tal sentido, la aplicación dinámica del concepto “dividendos” definido en la ley peruana permitiría concluir que a partir de 2015 los préstamos a accionistas canadienses pueden gravarse con el impuesto al dividendo, sin ninguna limitación en la práctica (pues la tasa tope del CDI de 15% es bastante mayor a la tasa doméstica, actualmente de 5%).<sup>42</sup>

## 5. INCIDENCIA EN LA LEGISLACIÓN INTERNA DE LOS CONCEPTOS DEFINIDOS EN DETERMINADOS CDI

Habiendo analizado en el punto anterior los efectos de las definiciones domésticas en los CDI, cabe examinar, a la inversa, cómo inciden las definiciones de los CDI en la normativa interna.

Muchos términos incorporados en la ley doméstica provienen de (o se encuentran más desarrollados en) la tributación internacional y el *tax treaty law*. Tal sería el caso, por ejemplo, del concepto “establecimiento permanente” (EP).

Sin embargo, ello no quiere decir que las definiciones de un CDI en particular puedan *modificar* la ley nacional. Tal como señalamos en el punto 3, el tratado no puede ni tiene la vocación de modificar la ley interna, sino únicamente de restringir su aplicación en casos determinados.

En tal sentido, creemos que si bien los conceptos provenientes de un CDI podrían complementar la interpretación de ciertos términos domésticos (ahí donde exista vacío y el resultado no sea contradictorio), tales conceptos deberían excluirse por completo frente a términos bien definidos internamente, y en especial, cuando lo que está en juego es la función esencial de los CDI.

- **La función esencial de los CDI y los términos definidos en ellos**

En todos los CDI suscritos por el Perú se incluyen una serie de definiciones precedidas de la frase “a los efectos del presente Convenio”. Este lenguaje es consistente con el MCOUDE y con el MCONU.

El punto de partida entonces es que las definiciones incluidas en los CDI sirven a los efectos de la interpretación y aplicación de los CDI (y no tendrían por qué extenderse a los órdenes internos), cuya función esencial, como sabemos bien, no es otra que la de restringir potestades tributarias.

<sup>42</sup> Ciertamente, si los préstamos a accionistas no calificasen como “dividendos” para fines del CDI con Canadá, la conclusión sería la misma desde una perspectiva práctica, pues el artículo 21 de dicho CDI tampoco impondría limitación al Perú. Sin embargo, el ejemplo grafica de modo interesante la aplicación dinámica de la ley doméstica.

- **Algunos ejemplos: EP bajo el CDI Perú-Chile y efectos en la LIR**

Piénsese en el caso de un profesional independiente residente en Chile que presta servicios profesionales a una empresa peruana, a través de una base fija<sup>43</sup> a su disposición en el país.

Al respecto, es conocida la postura adoptada por la SUNAT en el Informe 039-2006-SUNAT/2B0000. En base a esa opinión, la autoridad podría concluir en el ejemplo planteado que, al haberse configurado un EP/base fija al amparo del CDI, el profesional chileno tendría que tributar como si fuese un contribuyente domiciliado bajo la LIR.<sup>44</sup> En otras palabras, tendría que inscribirse en los registros tributarios peruanos, emitir comprobantes de pago, presentar declaraciones y efectuar pagos a cuenta mensuales y anuales, etc.

Cabría discrepar de una conclusión en ese sentido. A nuestro parecer, la Administración Tributaria habría incurrido en un error conceptual, al confundir el uso del concepto EP en el CDI (que consiste en atribuir potestades tributarias) y en la LIR (que sirve para determinar la calidad de domiciliados de ciertas personas o entidades extranjeras). El concepto de EP del CDI no puede ampliarse a la ley local. Coincidimos al respecto con Durán Rojo, en el sentido que urge aclarar y corregir la postura contenida en el Informe 039-2006-SUNAT/2B0000.<sup>45</sup>

- **Asistencia técnica en el CDI Perú-México y efectos en la LIR**

El CDI Perú-México contiene la regla típica de tributación de beneficios empresariales en residencia (artículo 7), salvo que exista un EP en el Estado fuente. Como cuestión particular, en este CDI la definición de EP (artículo 5) incluye a la asistencia técnica prestada en el otro Estado por más de 90 días dentro de un periodo cualquiera de doce meses.

Al respecto, el Protocolo del CDI define a la "asistencia técnica" del mismo modo que el artículo 4-A inciso c) del RLIR; sin embargo, no incluye a los "servicios adicionales" que califican *per se* como asistencia técnica (ingeniería, investigación y desarrollo de

<sup>43</sup> Conforme a los Comentarios al artículo 14 del MCOODE, el concepto "base fija" es esencialmente igual al de "EP".

<sup>44</sup> El artículo 7 inciso e) de la LIR señala que se consideran domiciliadas en el país a "las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el Perú de personas naturales o jurídicas no domiciliadas en el país".

<sup>45</sup> DURÁN ROJO, Luis Alberto. "Diferencias en el tratamiento de la noción de establecimiento permanente en la legislación nacional y en los CDI. Consecuencia en la Tributación en el Perú por beneficios empresariales de sujetos no domiciliados (tercera parte)". En: *Análisis Tributario - Enfoque Internacional*, N° 6, noviembre 2009, Pág. 24.

Un sencillo ejemplo adicional puede poner de relieve lo peligroso de la postura de SUNAT. Conforme al artículo 12 del CDI Perú-Brasil, las regalías pagadas por residente de un Estado a un residente del otro, pueden someterse a tributación en el primero con la tasa tope del 15%. Las regalías en el sentido del artículo 12 se definen conforme al entendimiento usual del término; pero el Protocolo del CDI amplía el tratamiento de regalías a cualquier tipo de servicio técnico o empresarial, incluidas las consultorías. Así entonces, si se ampliase (equivocadamente) el concepto de regalías a, por ejemplo, el servicio brindado por un profesional brasileño experto en técnicas industriales, a favor de un cliente peruano, podría llegarse al absurdo de tratar la retribución como "regalía" bajo la LIR, y gravarla con la tasa doméstica efectiva del 24%, en línea con el artículo 14 del CDI (que no establece reducción de tasas).



proyectos, asesoría y consultoría financiera).<sup>46</sup>

Imagínese el caso de una empresa mexicana que envía al Perú a un ingeniero para ejecutar y supervisar el montaje de una plataforma de extracción de hidrocarburos para un cliente peruano, por un periodo de 100 días. Bajo la ley peruana, la retribución claramente estaría gravada como asistencia técnica, bajo el concepto "servicios de ingeniería". Sin embargo, surge la duda de si bajo el CDI, se habría configurado o no un EP.

En nuestra opinión, la empresa mexicana podría invocar la protección del CDI ya que los "servicios de ingeniería" escapan de la definición de asistencia técnica *para fines del tratado*, y por tanto, no les resultaría aplicable el tope especial de 90 días (artículo 5.3.c)) para la configuración de un EP, sino el general de 183 días (artículo 5.3.b)). Se sigue que, al no haber superado los 183 días, no se habría generado un EP de la empresa mexicana en Perú y, en aplicación del artículo 7, no cabría aplicar retenciones del IR peruano sobre la retribución.

Este ejemplo demuestra el grado de independencia de las definiciones de los CDI con respecto a la ley doméstica. Aun cuando el CDI optó por recoger una definición prevista originalmente en la LIR, sólo lo hizo respecto de un extremo específico, por lo que no podría ampliarse la parte restante de la definición peruana (no incluida), a los efectos de definir la existencia de un EP bajo el CDI.

- **Posibles casos de complemento de la LIR con conceptos de un CDI**

Como reflexión final, si bien la regla debe ser la exclusión de las definiciones del CDI en el ámbito interno, pueden concebirse casos excepcionales de complemento. A manera de ejemplo, una de las acepciones domésticas de EP es "cualquier lugar fijo de negocios en el que se desarrolle, total o parcialmente, la actividad de una empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior" (inciso a) del artículo 3 del RLIR, que recoge lo que se conoce típicamente como "EP físico").

En ningún extremo de la normativa peruana se dispone que el lugar fijo de negocios debe estar *a disposición* de quien desarrolla el negocio. Sin embargo, de acuerdo a los Comentarios al MCOUDE, a la práctica extendida en materia de CDI y a la jurisprudencia internacional,<sup>47</sup> para que exista un EP físico bajo un CDI es indispensable que exista ese elemento de disposición.

En tal sentido, pese a las distintas funciones que cumple el concepto de EP en uno y otro orden, al existir vacío en la ley peruana y no motivar un resultado contradictorio, creemos válido complementar la interpretación del término EP empleado por el RLIR en la forma descrita (aun cuando el elemento "disposición" no proviene de un CDI específico sino de la práctica internacional, el mismo podría perfectamente

<sup>46</sup> En efecto, el numeral 2 del Protocolo del CDI Perú-México dispone que "Con referencia al párrafo 3 del Artículo 5, se entiende por asistencia técnica la transmisión de conocimientos especializados, no patentables, que sean necesarios en el proceso productivo, de comercialización, de prestación de servicios o cualquier otra actividad realizada por el usuario. La asistencia técnica también comprende el adiestramiento de personas para la aplicación de los conocimientos especializados antes mencionados". No se añade nada más a la definición.

<sup>47</sup> Por ejemplo, el caso *Knights of Columbus v. Her Majesty the Queen*, resuelto en 2008 por la Corte Fiscal en Canadá.

incorporarse en la letra de un CDI futuro).

## **6. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

- 6.1. Pese a que los CDI tienen constitucionalmente rango de ley, la relación entre éstos y las normas internas no debe regirse por los principios generales del derecho, sino por los preceptos del Derecho Internacional Público. Ello porque el Perú (i) ha adoptado el sistema monista, conforme al cual en caso de conflicto, los tratados siempre prevalecen sobre la norma interna, y (ii) es parte de la CVDT, que impide anteponer la norma interna al tratado.
- 6.2. No hay razón para no aplicar el mismo criterio a un eventual conflicto entre una norma anti-elusiva doméstica y un CDI (este último debería primar). No obstante, es poco probable que tal conflicto se dé en la práctica, pues (i) un abuso del CDI entraña un abuso de la ley doméstica, (ii) por las distintas funciones que están llamados a cumplir (distribución de potestades tributarias vs. determinación de hechos y sujetos gravados), la relación no debería ser conflictiva sino más bien complementaria, y (iii) exista o no NAE, es consustancial al propio CDI no otorgar los beneficios previstos en él en situaciones o estructuras manifiestamente impropias o artificiosas.
- 6.3. La modificación de la LIR con posterioridad a la entrada en vigencia de los CDI suscritos por el Perú debe ser entendida bajo un enfoque dinámico: cualquier término no definido en el CDI se interpretará conforme al significado que dicho término tenga en la ley peruana en el momento en que se aplica el CDI. Sin embargo, la modificación de la ley peruana no puede ser utilizada por el Estado como una herramienta para bloquear injustificadamente el acceso de los contribuyentes a los CDI, pues ello sería contrario al principio de buena fe que fluye de la CVDT.
- 6.4. Los conceptos definidos en los CDI no deben tener ninguna incidencia en la normativa doméstica, pues dichas definiciones únicamente sirven al propósito de determinar las reglas distributivas del CDI. La ley interna sólo puede modificarse por otra ley interna en sentido estricto. En casos excepcionales, los conceptos que emanan de un CDI podrían utilizarse como referencia para complementar la interpretación de un término definido insuficientemente en la ley doméstica, en tanto no se llegue a un resultado contradictorio ni se contravenga el objeto y fin del CDI.

Lima, abril de 2018.

-----O-----