

***¿Por qué
sentirnos
obligados
a aplicar
estándares
internacionales?***



***¿Globalización
Jurídica?***

PLANIFICACIÓN TRANSNACIONAL AGRESIVA Y ABUSO DE TRATADOS: HERRAMIENTAS DE DERECHO INTERNO Y DERECHO INTERNACIONAL PARA CONTRARRESTARLOS EN LA ERA BEPS

Juan Carlos Zegarra Vélchez¹

La presente ponencia aborda, desde la perspectiva peruana, la problemática que nos plantea la planificación internacional dentro del contexto del denominado Plan BEPS², teniendo en cuenta las interrogantes que han sido propuestas por el Relator General, Dr. Alejandro E. Messineo, a propósito del Noveno Encuentro Regional Latinoamericano de IFA, a realizarse en Buenos Aires, Argentina, los días 31 de mayo al 2 de junio de 2017.

En tal sentido, cada una de las interrogantes específicas planteadas por el Relator General, será materia de análisis en los puntos siguientes.

1. Explique cuáles son las reglas de su derecho interno para la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición. En primer lugar describa cómo es su sistema constitucional para la aplicación de tratados internacionales y cuál es su jerarquía normativa.

1.1 Reglas para la aplicación de un Convenio para Evitar Doble Imposición (CDI) dentro del sistema jurídico peruano

De acuerdo con el sistema constitucional peruano, los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional (en adelante “CDI”), en su condición de tratados³, “*forman parte*” del ordenamiento jurídico peruano en tanto se consideren “*celebrados y en vigor*”⁴, adoptándose de esta manera lo que la doctrina publicista especializada denomina teoría monista o sistema de recepción automática, que supone la aplicación de las normas convencionales en el ordenamiento jurídico, una vez que el tratado ha entrado en vigor internacionalmente (conservando su propia naturaleza), sin requerirse de algún acto posterior interno de conversión en norma jurídica interna para consolidar que la norma convencional está en vigor internamente⁵. En otras palabras, la entrada en vigor de un CDI significa que el mismo “forma

¹ Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Socio fundador de Zuzunaga, Assereto & Zegarra Abogados. Profesor de Derecho Tributario en la Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas. Vicepresidente del Comité de Asuntos Tributarios de la Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía (2017-2019). Miembro de IFA – Grupo Peruano y Director del Instituto Peruano de Derecho Tributario (2013-2015).

² En el año 2013, los países miembros del G-20 instaron a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) para que desarrolle un plan de acción a fin de dar respuesta a los problemas que venían padeciendo los países del G-20 y de la OCDE en materia de erosión de bases tributarias y de desvío de utilidades. El Plan de Acción para enfrentar el problema BEPS – por las siglas en inglés de ‘*Base Erosion Profit Shifting*’- quedó conformado por 15 acciones.

³ La Convención de Viena sobre el derecho de los Tratados de 1969 define tratado de la siguiente manera: “2. *Términos empleados: a) se entiende por “tratado” un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular.*” Sobre el particular, según Novak, “*Existe consenso entre los publicistas en entender por tratado el acuerdo de voluntades realizado entre sujetos de derecho internacional dirigido a producir efectos jurídicos y regulado por dicho ordenamiento*”. En tal sentido, considera que la Convención de Viena establece un concepto limitado pues solo regula los tratados celebrados entre Estado y no los acuerdos suscritos con organizaciones internacionales u otros sujetos de derecho internacional. Novak Talavera, Fabián. (1998). “La regulación de los tratados en la Constitución peruana de 1993”. IUS ET VERITAS. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú. Volumen 9, número 17, pp. 250-253.

⁴ Las reglas para la aplicación de los CDI en el Perú están previstas en los artículos 55° y 56° de nuestra Constitución Política. Dichos artículos señalan lo siguiente: “*Artículo 55.- Los tratados celebrados por el Estado y en vigor forman parte del derecho nacional.*” y “*Artículo 56.- Los tratados deben ser aprobados por el Congreso antes de su ratificación por el Presidente de la República, siempre que versen sobre las siguientes materias: 1. Derechos Humanos. 2. Soberanía, dominio o integridad del Estado. 3. Defensa Nacional. 4. Obligaciones financieras del Estado. También deben ser aprobados por el Congreso los tratados que crean, modifican o suprimen tributos; los que exigen modificación o derogación de alguna ley y los que requieren medidas legislativas para su ejecución.*” Adicionalmente, a nivel legislativo, la Ley N° 26647, regula los actos relativos al perfeccionamiento nacional de los tratados celebrados por el Estado peruano.

⁵ Rodríguez Carrión, Alejandro. (2012). Lecciones de derecho internacional Público. Quinta edición. Madrid: Tecnop, p. 258. Citado por: Novak Talavera, Fabián y García-Corrochano Moyano, Luis. (2016). Derecho Internacional Público. Volumen I. Segunda edición. Lima: Thomson Reuters, p. 258.

Adicionalmente, Novak señala que nuestra Constitución ha adoptado una clara posición monista, señalando que “*La doctrina monista, imperante en el derecho internacional actual afirma que la incorporación de la norma internacional al derecho interno es automática, no requiriendo acto de validación estatal. Ellos parten de concebir el derecho internacional y el derecho interno como partes de un mismo orden normativo.*” Novak Talavera, Fabián. (1998). Óp. Cit., p.260. De la misma manera, refiriéndose a la situación del derecho internacional, Monroy Cabra señala que “*La doctrina monista es la que prevalece hoy, en el sentido de*

parte” de un único ordenamiento jurídico peruano (“derecho nacional”), el cual incluye el Derecho Internacional y el Derecho Interno; y, en tal sentido, cuando entra en vigor un CDI surte efectos en el orden jurídico internacional e interno simultáneamente, quedando el Estado peruano obligado de manera automática y sin necesidad de algún tipo de trámite o procedimiento adicional de incorporación a la legislación doméstica (ordenamiento interno) de la que no forma parte. Así, el CDI no se convierte en Derecho Interno, sino que mantiene su naturaleza de norma internacional convencional (Derecho Internacional), pues ambos “forman parte” de un único sistema jurídico peruano⁶.

Para poder entender cómo funciona este sistema de “recepción automática” en el caso de un CDI, resulta importante comprender, primero, el proceso complejo de celebración de un tratado de este tipo y la forma en que el mismo entra en vigor. Para ello debemos distinguir entre: (a) el procedimiento de elaboración de un tratado (etapa de formación); (b) el procedimiento de aprobación y ratificación del mismo (etapa de manifestación del consentimiento); y, (c) el procedimiento de vigencia y aplicación (etapa de entrada en vigor)⁷. Estas etapas tienen efectos jurídicos completamente distintos pero deben cumplirse conjuntamente para que un CDI “forme parte” y se aplique dentro de nuestro ordenamiento jurídico⁸.

Estos procedimientos resultan aplicables a los CDI, por las siguientes tres razones: (a) los mismos versan sobre la soberanía fiscal del país porque limitan la potestad tributaria del Estado peruano⁹; (b) las disposiciones del CDI requerirán de medidas legislativas para su ejecución¹⁰; y,

que las normas de derecho internacional forman parte, así mismo, del derecho interno (incorporación automática)”. Este mismo autor señala lo siguiente: (...) La concepción monista (KELSEN y SCHELLE) parte de la base de la unidad del conjunto de normas jurídicas. Se acepta el principio de la subordinación, según el cual todas las normas jurídicas se encuentran subordinadas las unas a las otras, en un orden rigurosamente jerárquico. Para VERDROSS, hay dos corrientes doctrinarias: a) monismo con primacía del derecho interno (ERICK KAUFMANN), por ausencia de una autoridad supraestatal; b) monismo con primacía del derecho internacional (KELSEN, POLITIS). En esta concepción el derecho interno es subordinado o delegado del derecho internacional. KELSEN es monista y postula la unidad del derecho internacional y el derecho interno dentro de un sistema jurídico que abarca todos los ordenamientos jurídicos positivos. Así mismo, sostiene la primacía del derecho internacional. Dice que este no puede exigir que lo reconozcan los Estados, y su validez es independiente de tal reconocimiento. Al orden jurídico están sometidos los derechos nacionales, de manera que existe un sistema jurídico universal fundado sobre la primacía del derecho internacional. Este delimita los dominios de validez del derecho interno. El fundamento del derecho internacional no debe buscarse en un orden jurídico nacional; por el contrario, es la validez de los órdenes jurídicos nacionales la que tiene en el derecho internacional su fundamento.” (Monroy Cabra, Marco Gerardo. (2002). Derecho Internacional Público. Quinta Edición. Bogotá: En Temis. Pp. 136 y 138.

⁶ Nótese que es usual que, en términos generales se hable de “incorporación de los tratados al derecho interno”, lo que genera confusión; pues un tratado en vigor “es” parte del “ordenamiento jurídico” y, en ese sentido, coloquialmente hablando, se “incorpora” al “Derecho Nacional” del que forma parte, entendido como sistema jurídico nacional, lo que no significa que tenga que “incorporarse” al derecho interno, en el sentido de ley doméstica. Esa es precisamente la diferencia con la tesis dualista, que el Perú no adopta. Por ello, entendemos que Novak y García-Corrochano distinguen entre “incorporación al derecho nacional” de “acto de incorporación al ordenamiento interno”. Sin embargo, el concepto que compartimos lo establece Alejandro Rodríguez Carrión, citado por ambos autores. (Novak Talavera, Fabián y García-Corrochano Moyano, Luis. (2016). Derecho Internacional Público. Volumen I. Segunda edición. Lima: Thomson Reuters. Pp. 534, 538, 539, 549 y 353)

⁷ Para esta clasificación de las etapas del proceso de celebración de los tratados nos basamos en Novak Talavera, Fabián y García-Corrochano Moyano. (2016). Óp. Cit., p.160-189; y, en las sentencias del Tribunal Constitucional emitidas por el Tribunal Constitucional peruano que resolvieron los Expedientes N° 00018-2009-PI/TC, de fecha 23 de marzo de 2010 y N° 00036-2007-AI, de fecha 20 de noviembre de 2007.

⁸ A nivel legislativo, la Ley N° 26647 regula los actos relativos al perfeccionamiento nacional de los tratados celebrados por el Estado peruano. Así, esta norma introduce el concepto de “perfeccionamiento” para referirse a los procedimientos internos de aprobación y ratificación y de entrada en vigor (en lugar de “celebración”). Así, en base a la literalidad de la norma, la misma parece identificar la “celebración” de un tratado con su “suscripción” y el de “vigencia” con “vigor”; interpretación que puede ocasionar problemas de aplicación en los CDI, como veremos más adelante. Así, el artículo 3 de dicha norma establece lo siguiente: “Los Tratados celebrados y perfeccionados por el Estado peruano entran en vigencia y se incorporan al derecho nacional, en la fecha en que se cumplan las condiciones establecidas en los instrumentos internacionales respectivos, de acuerdo al artículo precedente. La incorporación de los tratados al derecho nacional se sujeta a lo que establezcan los propios tratados sobre el particular.” (El subrayado es nuestro).

⁹ Novak, al interpretar el artículo 56° de nuestra Constitución, define la soberanía como “la potestad jurídica de un Estado para decidir libremente sus asuntos internos (autonomía) y externos (independencia).” (Novak Talavera, Fabián. (1998). Óp. Cit., p.261.). En consecuencia, si la celebración de un CDI supone –como afirma Zuzunaga– “crear un micro-sistema fiscal entre los países contratantes que más que desplazar la normativa interna, como ocurre con otros tratados, busca interactuar con dicha normatividad”, (Zuzunaga del Pino, Fernando. (2008). Ponencia General “IX Jornadas Nacionales de Tributación”. En IFA Grupo Fiscal. Convenios para evitar la doble imposición tributaria. Lima, p. 307.), entonces el procedimiento para la manifestación del consentimiento definitivo del Estado peruano exige que el mismo adopte la “forma compleja” (aprobación del Congreso y ratificación por el Presidente) y no la “forma simplificada” (celebración, ratificación o adhesión por el Presidente de la

(c) en términos análogos o extensivos a una modificación legal, un CDI supone la afectación de los términos en que se aplican los tributos peruanos, como consecuencia de una norma convencional internacional, lo que no significa que dicho tratado modifique la legislación doméstica en sí misma, debido a que no forma parte de ella (es una relación de coordinación e interacción). A continuación describiremos dichos procedimientos.

1.1.1 Etapa de formación

En primer lugar, el procedimiento de elaboración del tratado supone la designación de los representantes del Estado que participarán en las rondas de negociación del CDI, las rondas propiamente dichas y la suscripción del CDI por la autoridad competente. En el Perú, en principio, la negociación y suscripción de los CDI bilaterales están a cargo del Ministro de Economía y Finanzas¹¹.

1.1.2 Etapa de manifestación del consentimiento

En segundo lugar, atendiendo a que se trata de un acuerdo complejo o solemne por la importancia de la materia que se regula¹², la forma en que los Estados Contratantes deben manifestar su consentimiento entre ellos para quedar obligados por un CDI (lo que se denomina "ratificación"¹³), está sujeta al cumplimiento de lo siguiente: (i) primero, la aprobación del CDI por parte del Congreso de la República mediante una Resolución Legislativa, la misma que califica como un instrumento normativo que tiene rango de Ley¹⁴; (ii) segundo, la denominada ratificación por parte del Presidente de la República mediante un Decreto Supremo¹⁵; y, (iii) tercero, las formalidades previstas en el CDI a través de las cuales los Estados Contratantes

República), pues dicho micro-sistema fiscal supone una autolimitación a la potestad tributaria del Estado peruano. Por ello la celebración de un CDI constituye, sin duda alguna, el ejercicio mismo de la potestad tributaria, una manifestación de su soberanía. Adicionalmente, cuando el Poder Ejecutivo ha remitido el texto del CDI Perú - Brasil para su aprobación al Congreso, mediante la Resolución Suprema N° 213-2006-RE, ha señalado expresamente como base legal el numeral 2 del artículo 56° de nuestra Constitución, norma que precisamente exige recurrir al Congreso cuando el tratado versa sobre "soberanía, dominio o integridad del Estado". (El subrayado es nuestro).

¹⁰ Para Hermann Mosler, "No existe ninguna duda que los estados deben organizar su orden jurídico interno de manera de satisfacer sus obligaciones internacionales (...)". Asimismo, Edmundo Vargas Carreño agrega que, a veces, se requiere de un "acto interno de complementación o implementación. Tal acto no equivale a transformar el derecho internacional en derecho interno. Tampoco implica una transformación el hecho de que un tratado para que sea válido requiera de una ratificación o de una aprobación legislativa". (Novak Talavera, Fabián y García-Corrochano Moyano, Luis. (2016). Óp. Cit., p. 539.)

¹¹ El artículo 1° del Decreto Ley N° 25883 señala lo siguiente: "Autorízase al Ministro de Economía y Finanzas a negociar y suscribir con terceros países, en representación del Gobierno Peruano, convenios bilaterales para evitar la doble imposición y prevenir la evasión tributaria." Dicha norma fue publicada en el Diario Oficial El Peruano el 26 de noviembre de 1992 y está vigente hasta la fecha. Al amparo de dicha norma se han emitido sucesivas Resoluciones Ministeriales autorizando a personas específicas a negociar los CDI. Las resoluciones más recientes son la N° 426-2009-EF-10 y N° 284-2011-EF/10, como ejemplo. No obstante la existencia de esta norma expresa, algunos CDI han sido suscritos por el Ministro de Relaciones Exteriores, como por ejemplo, el caso del CDI suscrito entre Perú y Portugal.

¹² Novak distingue entre acuerdos simplificados (o convenios ejecutivos) y los acuerdos complejos (o solemnes), atendiendo al "procedimiento de conclusión de los mismos". Los primeros, señala, son potestativos del Presidente de la República, es decir, "celebrados a su sola firma"; y, los segundos, "por la importancia de las materias que regulan, requerirían de un control parlamentario previo". (Novak Talavera, Fabián. (1998). Óp. Cit., p.258.)

¹³ Novak y García-Corrochano señalan, citando a Luis Podestá Costa y José María Ruda, que "La ratificación puede definirse entonces como el acto formal internacional por el cual un órgano superior del Estado, declara que el tratado es tenido para el estado que representa como jurídicamente obligatorio al haber sido aprobado por los órganos que internamente están dotados de tal competencia (poder ejecutivo y legislativo)." Además, señalan, "que producida la aprobación de los órganos internos competentes, la ratificación internacional asume la forma de una nota de un jefe de Estado a los otros Estados interesados, que contiene la promesa solemne de cumplir el tratado, cuyo texto se incluye en la nota. Esta nota recibe el nombre de instrumento de ratificación". (Novak Talavera, Fabián y García-Corrochano Moyano, Luis. (2016). Óp. Cit., pp.179 y 180)

¹⁴ El Tribunal Constitucional ha señalado que las resoluciones legislativas tienen "rango de ley" (fuente normativa que se ubica en el ordenamiento en el grado inmediatamente inferior al que ocupa la Constitución), porque implícitamente, tanto la Constitución como el Reglamento del Congreso, le confieren una jerarquía homóloga a la ley (Expedientes N° 00047-2004-AI/TC, de fecha 24 de abril de 2006, y N° 00005-2003-AI/TC, de fecha 15 de octubre de 2003); sin embargo, les ha negado el carácter de "fuerza de ley", entendido como un principio que tiene dos facetas. La capacidad de innovar, regular o modificar aquellos ámbitos que no le han sido vedados en forma expresa por la Constitución (faceta activa) y la capacidad de resistencia específica para no ser modificada ni derogada sino por otras normas que tengan el mismo rango u otra superior (faceta pasiva) (Expediente N° 00018-2009-PI/TC, de fecha 23 de marzo de 2010). Por otro lado, la propia exposición de motivos de la citada Ley N° 26647 señala que las resoluciones legislativas tienen "rango de ley".

¹⁵ Este procedimiento está previsto en el artículo 2° de la Ley N° 26647, Ley que regula los actos relativos al perfeccionamiento nacional de los tratados celebrados por el Estado peruano.

expresarán entre ellos su consentimiento definitivo (la constancia del consentimiento)¹⁶. Es decir, la etapa de manifestación del consentimiento supone cumplir con todas las condiciones acordadas por los Estados Contratantes en el respectivo CDI para dicho efecto¹⁷; y, de ser el caso, realizar el intercambio de notas y de comunicaciones sobre el cumplimiento de dichos procedimientos.

Sólo a partir del cumplimiento de todas estas tres condiciones y requisitos formales, se entiende que el Perú ha culminado el “proceso complejo de celebración” de un CDI¹⁸, entendido como la conclusión de una serie de actos concatenados de “perfeccionamiento”. En consecuencia, sólo a partir de dicho momento se entiende que el Estado peruano ha manifestado su pleno consentimiento a obligarse por el CDI y, por tanto, se entiende “celebrado” el respectivo convenio¹⁹. Sin embargo, el CDI aún no es aplicable en Perú pues no está en “vigor”, segundo requisito que exige nuestra Constitución y para lo cual necesitamos pasar a la última etapa.

1.1.3 Etapa de entrada en vigor

La etapa de “entrada en vigor” no es otra cosa que seguir el procedimiento de vigencia y aplicación del CDI contenidos en la correspondiente cláusula del mismo nombre.

Para entender las cláusulas de “entrada en vigor” debemos tener cuidado en distinguir los conceptos de “vigencia” y de “aplicación” en un CDI. El primero se refiere a la oportunidad en que se “determina el momento en que el mismo adquiere eficacia jurídica plena y por tanto fuerza obligatoria”²⁰ (entrada en vigor en sentido estricto o propiamente dicha). Significa que el CDI ya adquirió fuerza obligatoria y vincula al Estado peruano en el ámbito internacional porque ya es parte de nuestro sistema jurídico (doctrina monista). El segundo se refiere a la oportunidad en que las disposiciones de un CDI ya vigente (es decir, cuando ya forma parte del sistema jurídico peruano como parte del Derecho Internacional), resultarán efectivamente aplicables a

¹⁶ Los Comentarios a la cláusula de “entrada en vigor” del Modelo de la OECD (en adelante “MOCDE”), reconocen expresamente (en todas las versiones que resultan aplicables a los CDI suscritos por Perú) que la misma está regulando la “ratificación” de los tratados, es decir, la última etapa de la manifestación del consentimiento definitivo del Estado Contratante. De esta manera, pese a que se le denomina “entrada en vigor”, en realidad estas disposiciones están regulando “el consentimiento para la ratificación” del CDI. Así, Novak y García-Corrochano señalan que “(...) el consentimiento del Estado en obligarse por el tratado surge efectos respecto a otros Estados Contratantes al momento del canje; mientras que en el caso de la notificación, el consentimiento surge efectos jurídicos cuando el otro estado Contratante la reciba.” (El subrayado es nuestro) (Novak Talavera, Fabián y García-Corrochano Moyano, Luis. (2016). Óp. Cit., p. 185) Los Comentarios de Vogel a dicha cláusula permiten reafirmar la misma conclusión cuando señala que la ratificación es una de las formas en que el organismo responsable de un Estado puede “concluir, con efecto vinculante, un tratado internacional”, o, más precisamente, “manifestar el consentimiento de un Estado de un tratado”. Para ello expresamente señala que la ratificación a la que se refiere es distinta al consentimiento parlamentario de un tratado, requerido en la mayoría de los Estados; como sería el proceso de aprobación en el Congreso peruano.

¹⁷ De acuerdo con el inciso 1° del artículo 24° de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, cuyo texto fue ratificado por el Perú mediante Decreto Supremo N° 029-2000-RE, publicado el 21 de setiembre de 2000, un tratado entra en vigor de la manera y en la fecha que en él se disponga o que acuerden los Estados negociadores. En consecuencia, deben analizarse las cláusulas de cada CDI para establecer su entrada en vigor. Por ejemplo, el correspondiente artículo de los Convenios suscritos por Perú con Chile, Canadá, Brasil, Corea del Sur y Suiza señala, en términos generales, que cada uno de los Estados Contratantes notificará al otro a través de los canales diplomáticos, el cumplimiento los procedimientos exigidos por su legislación para la entrada en vigor del Convenio. Así, el Convenio entrará en vigor (vigencia) a partir de la fecha de la última notificación efectuada. En el caso con México y Portugal, la vigencia se estableció a los 30 días después de la fecha de recepción de la última notificación.

¹⁸ En el Expediente N° 00018-2009-PI/TC, de fecha 23 de marzo de 2010, el Tribunal Constitucional ha señalado lo siguiente: “8. Que de acuerdo al derecho internacional, corresponde a cada Estado decidir el procedimiento de como celebrar un tratado para lograr su incorporación en el ordenamiento jurídico interno. En el caso peruano, la regla es que los tratados deben ser previamente aprobados por el Congreso antes de su ratificación por el Presidente de la República (artículo 56° de la Constitución), con la excepción del tratado-administrativo (artículo 57° de la Constitución). Bajo esta perspectiva, se entiende que la aprobación de un tratado-ley por el Congreso constituye sólo un acto parlamentario del proceso complejo de celebración de un tratado, que culminará cuando se cumplan todas las condiciones establecidas en los instrumentos internacionales y el Ministerio de Relaciones Exteriores comunique de esta circunstancia al Diario Oficial El Peruano, así como la fecha de entrada en vigor de dicho tratado, a partir de la cual se incorpora al derecho nacional (...).” (El subrayado es nuestro). Novak por su parte señala que el artículo 56° de nuestra Constitución “regula en gran parte el procedimiento interno de celebración de los tratados (...)” (El subrayado es nuestro). (Novak Talavera, Fabián. (1998). Óp. Cit., p. 258)

¹⁹ Dicha interpretación surge adicionalmente de la exposición de motivos de la Ley N° 26647, que señala expresamente lo siguiente: “Estas normas, Decreto Supremo o Resolución Legislativa, constituyen la aceptación plena por parte del Estado peruano del tratado que ha celebrado, pero no implican que entren en vigor.” (El subrayado es nuestro).

²⁰ Novak Talavera, Fabián y García-Corrochano Moyano, Luis. (2016). Óp. Cit., p. 185.

los residentes de cada Estado Contratante (aplicación efectiva) como norma convencional (entrada en vigor en sentido amplio por incluirse en la cláusula del mismo nombre). Este último concepto depende de las condiciones particulares en que cada Estado grave los tributos que son objeto del CDI. Entonces, la aplicación efectiva significa que las disposiciones del CDI son oponibles y exigibles a cada Estado Contratante por sus respectivos residentes como parte del micro-sistema fiscal creado por el CDI en una relación de interacción con el Derecho Interno.

Cabe señalar que muchas veces la oportunidad en que entra en vigor un CDI (en el sentido estricto de vigencia) coincide con la oportunidad de su celebración. Por ello, puede llegar a confundirse ambos conceptos, pese a ser y tener efectos completamente distintos, como es el caso de los CDI suscritos por Perú con Chile, Canadá, Brasil, Corea del Sur y Suiza. En dichos CDI se prevé que los mismos entrarán en vigor (vigencia) en la fecha de recepción de la última notificación sobre el cumplimiento de los procedimientos exigidos por cada legislación para la vigencia de los CDI, a través de los canales diplomáticos, es decir, se entienden “en vigor” (vigencia) cuando ocurre el propio consentimiento²¹. Sin embargo, en el caso de los CDI suscritos con México y Portugal se prevé su entrada en vigor (vigencia) luego de 30 días de recibida la última notificación. Entonces, en estos últimos sí se puede apreciar que la fecha de celebración y vigencia difieren. Conociendo la fecha de vigencia en ambos CDI (19.02.2014 y 12.04.14, respectivamente), podemos calcular entonces que las fechas de celebración serían el 19.01.2014 y 12.03.2014, respectivamente.

En Perú, corresponde al Ministerio de Relaciones Exteriores comunicar el cumplimiento de las condiciones pactadas por los Estados Contratantes en el CDI tanto al otro estado Contratante como al Diario Oficial El Peruano, incluyendo la fecha de entrada en vigor del tratado²², para su publicidad²³, elemento esencial para la vigencia de toda norma del Estado²⁴.

La fecha de entrada en vigor propiamente dicha (o vigencia) señalada por el Ministerio de Relaciones Exteriores y publicada en el Diario oficial El Peruano, es relevante porque, como hemos dicho, a partir de ella el CDI celebrado por Perú “forma parte” del derecho nacional, como una norma jurídica válida de Derecho Internacional²⁵, entendido como un sistema jurídico único (doctrina monista)²⁶. En consecuencia, sólo a partir de dicho momento es que, por ejemplo, se podría controlar la constitucionalidad de un CDI – de ser el caso-, pues Perú ha optado por el denominado control posterior de constitucionalidad de los instrumentos internacionales²⁷.

²¹ La fecha de celebración y vigencia de estos CDI son las siguientes: (i) Con Chile: 23.07.2003; (ii) con Canadá: 17.02.2003.

²² El artículo 6° de la Ley N° 26647 señala: “El Ministerio de Relaciones Exteriores comunicará al Diario Oficial, en cuanto se hayan cumplido las condiciones establecidas en el tratado, para que publique la fecha de la entrada en vigor del mismo, a partir de la cual se incorpora al derecho nacional.” (El subrayado es nuestro).

²³ Según el artículo 51° de la Constitución Política del Perú “La publicidad es esencial para la vigencia de toda norma del Estado”. Para que no quede duda alguna de esta obligación, los artículos 4° y 5° de la Ley 26647 señalan lo siguiente: “Artículo 4º El texto íntegro de los tratados celebrados y aprobados por el Estado deberá ser publicado en el Diario Oficial. Dicha publicación comprenderá uno o más instrumentos anexos si los hubiere. Asimismo, deberá señalar el número y fecha de la Resolución Legislativa que los aprobó o del Decreto Supremo que los ratificó.” y “Artículo 5º.- La publicación del texto de los tratados se realizará en un plazo máximo de treinta días útiles contados a partir de la fecha en que sean recibidos en el Diario Oficial.”

²⁴ Es absolutamente criticable que el texto del CDI Perú-Brasil no haya sido publicado en el Diario Oficial El Peruano. Sólo se ha publicado la fecha de su entrada en vigencia. El texto se encuentra publicado en el portal del Ministerio de Economía y Finanzas y en el Ministerio de Relaciones Exteriores. Sobre el particular el Tribunal Constitucional ha señalado que la publicación de un tratado en un medio distinto al Diario Oficial no necesariamente compromete la finalidad del principio de publicidad de las normas a que se refiere el citado artículo 51°, aceptándose la publicación de Anexos de un tratado en el portal web del Ministerio de Comercio Exterior y Turismo. (Expediente N° 00021-2010-AI/TC, de fecha 20 de Marzo de 2012).

²⁵ Para el Tribunal Constitucional peruano, “los tratados son fuente normativa, no porque se produzcan internamente, sino porque la Constitución así lo dispone. Para ello, la Constitución, a diferencia de otras formas normativas, prevé la técnica de la recepción o integración de los tratados en el derecho interno peruano (...)” (Expediente N° 047-2004-AI/TC, de fecha 24 de abril de 2006).

²⁶ Por tanto no es correcto afirmar que un CDI se “incorpora” al Derecho Interno, en el sentido de que se transforma en él, porque Perú NO adopta la doctrina dualista.

²⁷ En la Sentencia recaída en el Expediente N° 00036-2007-AI, de fecha 20 de noviembre de 2007, el Tribunal Constitucional declaró improcedente la demanda de inconstitucionalidad de un tratado –distinto a un CDI- al considerar que el mismo no formaba parte del Derecho Interno porque se estaba a la espera de la culminación de los procedimientos internos del otro Estado Contratante (caso vinculado con el Tratado de Libre Comercio con EEUU) y el cumplimiento de los recaudos formales previstos en el propio tratado. En dicha sentencia también se señaló que el cumplimiento de todos estos requisitos eran “para los fines de promulgación y publicidad que dispone el artículo 51° in fine de la Constitución. Sólo así constituirá una norma interna válida y eficaz, conforme al artículo 55° de la Norma Fundamental”. (El subrayado es nuestro).

En el cuadro adjunto como Anexo N° 01 a la presente ponencia, se podrá apreciar todas estas diferencias en los CDI que forman parte de nuestro sistema jurídico.

El problema que se presenta en Perú es que no existe un procedimiento legalmente establecido que nos permita conocer, con total certeza y precisión, la fecha de “celebración” de un CDI pues solo tenemos conocimiento de la existencia de algunas de las notas que emitió el Ministerio de Relaciones Exteriores comunicando que se cumplió con este procedimiento de celebración; y, tampoco tenemos conocimiento -en todos los casos- de la fecha en que el otro Estado Contratante cumplió con sus procedimientos internos como para determinar, cuál fue la fecha de la última notificación (fecha de celebración).

Las únicas fechas de las que tenemos certeza son las de la entrada en vigor en sentido estricto (vigencia) y la de aplicación del CDI. Esta situación genera algunos problemas como los que explicaremos en los párrafos siguientes.

1.1.4 Conclusión

En consecuencia, cuando el artículo 55° de la Constitución Política del Perú señala que los tratados “celebrados” por el Estado peruano y “en vigor” forman parte del derecho nacional de manera “automática” (siguiendo la tradición monista de nuestro país), debemos entender que se está refiriendo únicamente a aquellos tratados que han concluido satisfactoriamente todos estos procedimientos internos que manifiestan el consentimiento definitivo del Estado peruano y que, además, ya están en vigor en sentido estricto, porque el Ministerio de Relaciones Exteriores ha señalado la fecha de su vigencia a través de la correspondiente publicación. Es en esa fecha que recién el CDI forma parte de nuestro ordenamiento jurídico de manera “automática” tanto en el Derecho Internacional como en el Derecho Interno²⁸; sin embargo, su aplicación se realiza en un momento posterior según el acuerdo de los Estados Contratantes. En todos los casos Perú ha pactado la aplicación de sus CDI en el ejercicio siguiente a la fecha de su entrada en vigencia.

La importancia y relevancia de seguir todos estos procedimientos para la aplicación de un CDI en el Perú quedan evidenciadas, entre otros, cuando tengamos que aplicar las cláusulas de nación más favorecida que contienen los diferentes CDI que ha celebrado nuestro país porque en ellas se usa de manera indiscriminada los conceptos de “celebración”, “vigencia” y “entrada en vigor” (¿en sentido estricto de “vigencia” o amplio de “aplicación”?), razón por la cual es imprescindible tener absolutamente claros estos conceptos. Mencionaremos únicamente dos ejemplos, pese a que el tema es mucho más amplio y más complejo del que permite la extensión de la presente ponencia.

1.1.5 El caso del proyecto de texto del tratado Perú-España

Perú suscribió con el Reino de España un proyecto de texto de tratado el 6 de abril de 2006, el cual fue remitido al Congreso de la República para su aprobación²⁹. No obstante, el Congreso no emitió la respectiva Resolución Legislativa “aprobando” el tratado. Por el contrario, la Comisión de Relaciones Exteriores que analizó el texto recomendó la “no aprobación” del referido proyecto por considerar en términos generales que se perjudicaría la recaudación nacional³⁰. En consecuencia, el referido texto, no forma parte de nuestro ordenamiento jurídico al no haberse concluido el proceso complejo de celebración del tratado descrito en los párrafos anteriores

²⁸ Distinto es el caso de la Decisión 578, norma comunitaria de carácter secundario o derivado que no califica como un CDI y cuya vigencia y aplicación en nuestro ordenamiento no ha seguido los procedimientos que venimos describiendo. Al respecto, la problemática sobre el cumplimiento de los requisitos constitucionales y su vigencia se desarrolla en el punto 3.2 de la presente ponencia.

²⁹ Dicha remisión se efectuó mediante la Resolución Suprema N° 254-2006-RE. En ella se acepta que la necesidad de aprobación por parte del Congreso es debido a que se trata de un tema de “soberanía”, al citar el inciso 2 del artículo 56° de la Constitución.

³⁰ Ver Dictamen recaído en el proyecto de Resolución Legislativa N° 07/2006-PE. Cabe señalar que el citado proyecto también fue remitido a la Comisión de Economía, la cual no emitió opinión hasta el cierre de la correspondiente legislatura.

(menos aún entrado en vigor); y por tanto ni siquiera puede considerarse como un CDI “celebrado” por Perú, en los términos de nuestra Constitución³¹.

Tan relevantes son estos procedimientos para el Tribunal Constitucional peruano que ha llegado a señalar, refiriéndose a la citada resolución legislativa, que *“un tratado sin aquella tampoco forma parte siquiera del proceso de celebración del mismo por parte del Estado, quedándose, en tales circunstancias, por entero en el ámbito del derecho internacional”*³².

Esta conclusión es muy importante porque si se asumiese por un momento que la firma o suscripción de un CDI equivale a su “celebración”, como parece surgir de la propia Ley 26647³³, cualquier residente Canadiense podría alegar la aplicación de una tasa máxima de 10% para los intereses por créditos otorgados entre partes vinculadas, negociada con España (y no la de 15% que se fijó con Canadá), en virtud de la cláusula de nación más favorecida que prevé el CDI Perú-Canadá³⁴; argumentando, para ello, que dicha cláusula se aplica cuando Perú ha “celebrado” un acuerdo más favorable con terceros países, lo que ya habría ocurrido –bajo esta errónea interpretación- con la suscripción del CDI con España el 6 de abril de 2006 (prescindiendo de la Resolución Legislativa aprobatoria y demás condiciones internas). Evidentemente, una interpretación en dicho sentido vulneraría el artículo 55° de nuestra Constitución y nuestros procedimientos internos de celebración de tratados, interpretados por el Tribunal Constitucional, bajo los cuales Perú no ha “celebrado” ningún CDI con España como para que se habilite la aplicación de las cláusulas de nación más favorecida pactadas en el resto de nuestros CDI, en base a un “proyecto” o texto de tratado (con España) que nunca se celebró³⁵.

1.1.6 Caso de la tasa de interés pactada en el CDI Perú-Suiza, aplicable a residentes Canadienses por la cláusula de nación más favorecida (CNMF)

De acuerdo con el inciso b) del numeral 3 del Protocolo suscrito con Canadá, si Perú “acuerda” (“celebra”) con un país miembro de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante “OCDE”) una tasa de interés (límite) menor a la pactada en dicho CDI, – tasa límite fijada en 15%-; Perú debe otorgar dicha menor tasa también a los residentes canadienses, siempre que sea igual o mayor a 10%. Por tanto, si Perú “celebra” algún otro CDI pactando una tasa de entre 14% a 10% para las rentas por intereses, esa tasa debe aplicarse también para el CDI Perú-Canadá.

Es el caso que nuestro país celebró un CDI con Suiza en virtud del cual se fijó una tasa de 10% (tasa menor) para los intereses pagados en relación a la venta a crédito de cualquier equipo industrial, comercial o científico. La pregunta relevante entonces es ¿a partir de cuándo se debe entender “celebrado” el CDI Perú-Suiza para los intereses por créditos entre partes vinculadas, para que, a partir de dicha fecha, los residentes Canadienses puedan aplicar la menor tasa de 10% acordada entre Perú y Suiza, en virtud de su cláusula de nación más favorecida? Surge la pregunta porque el CDI Perú-Suiza fue suscrito el 21.09.2012, entró en vigencia el 10.03.2014 y

³¹ Villagra considera que, *“por tratarse de un instrumento legal suscrito por dos estados, (...) no existiría obstáculo para que el citado CDI pudiera presentarse como un proyecto de ley nuevo en la medida en que el Pleno del Congreso no lo rechazó, sino que su archivamiento se debe exclusivamente a la conclusión de un período parlamentario”*. Sin embargo reconoce también que ambos estados estarían negociando un nuevo CDI conforme se demuestra con la Resolución de Superintendencia N° 118-2013/SUNAT publicada el 11 de abril de 2013. (Villagra Cayamano, Renée Antonieta. (2015). “Análisis crítico del CDI suscrito entre Perú y México: características y peculiaridades”. En: Anuario de Investigación del CICAJ 2013 – 2014. Lima: Heral Mol, pp. 350-384).

³² Ver numeral 10 de la Sentencia que resuelve el Expediente N° 00018-2009-PI/TC, de fecha 23 de marzo de 2010.

³³ El artículo 3° de la Ley N° 26647 señala lo siguiente: *“Los Tratados celebrados y perfeccionados por el Estado peruano entran en vigencia y se incorporan al derecho nacional (...)”* (El subrayado es nuestro). Esta distinción entre “celebrados” y “perfeccionados”, puede inducir a pensar que la “celebración” de un CDI, equivale a su “firma o suscripción”, criterio que respetuosamente no compartimos.

³⁴ Cláusula contenida en el numeral 3 del Protocolo del CDI.

³⁵ Según Novak y García-Corrochano, *“Culminado el proceso de negociación, éste desemboca cuando tiene éxito, en el acto jurídico de la adopción del texto del tratado. La adopción es el procedimiento por el que se establece el proyecto de texto que contiene el acuerdo al que han llegado los negociadores. En otras palabras, la adopción significa únicamente acuerdo sobre el proyecto de texto del tratado”*. (El subrayado es nuestro). Novak Talavera, Fabián y García-Corrochano Moyano, Luis. (2016). Óp. Cit., p. 167.

su aplicación efectiva fue el 01.01.2015 ¿Cuál es la fecha relevante para considerar “celebrado” un CDI y habilitar la CNMF?

En atención a lo expuesto en esta ponencia, debemos concluir que la fecha a tomar en cuenta es el 10.03.2014, por la sencilla razón que es la fecha de “celebración” del CDI Perú-Suiza, porque podemos demostrar con total certeza que en esa fecha ha culminado el proceso complejo de celebración del CDI al ser la fecha de recepción de la última notificación.

En efecto, el numeral 1 del artículo 27° del CDI con Suiza señala que “*entrará en vigor*” en la fecha de recepción de la última notificación. Es decir, hace coincidir la fecha de “celebración” con la fecha de “entrada en vigor” Pero, ¿qué debe entenderse por fecha de “entrada en vigor”, la vigencia o aplicación del CDI? La respuesta está en la publicación en el Diario Oficial El Peruano de fecha 20 de marzo de 2014 donde el Ministerio de Relaciones Exteriores comunica que la fecha de “vigencia” del referido CDI es el 10 de marzo de 2014. Entonces, con total certeza, podemos demostrar que en dicha fecha ha culminado el proceso complejo de celebración del CDI, porque en ella también se inició la última etapa de “entrada en vigor” del CDI y, por tanto, por lo menos a dicha fecha, ya existía un tratado “celebrado” (concluido) y a partir de dicha oportunidad cualquier residente Canadiense, puede aplicar su respectiva CNMF porque puede acreditar la existencia de un CDI ya “celebrado”. Ello no significa que estemos agregando a la CNMF de Canadá el concepto de “entrada en vigor” que exige el artículo 55° de la Constitución, sino que la fecha de vigencia del CDI, solo es un medio probatorio para acreditar la fecha de celebración del mismo.

Por tanto, bajo nuestro razonamiento, resulta irrelevante considerar la fecha de aplicación efectiva pactada en el CDI Perú-Suiza, porque en dicho supuesto sí se estaría aplicando claramente una parte del procedimiento de “entrada en vigor” ajeno al proceso de “celebración” del CDI; y porque dicha fecha no es oponible al residente canadiense por el principio de “*pacta sunt servanda*” (no es un requisito previsto en su CNMF).

En otras palabras, sostener que la fecha relevante es la de la “aplicación efectiva” del CDI Perú-Suiza, no solo contravendría la CNMF regulada en el CDI Perú-Canadá (que sólo exige un CDI “celebrado” en el sentido explicado en la presente ponencia), sino que vulneraría el artículo 55° de la Constitución peruana, que distingue claramente la “celebración” de un CDI de su “entrada en vigor” siendo la “aplicación efectiva” parte de este último y no del primero.

Ratifica esta interpretación el hecho de que los CDI celebrados y en vigor por Perú con posterioridad al CDI Perú-Canadá, han pactado expresamente en sus respectivas CNMF condiciones distintas. Algunas exigen la “celebración” del CDI que fija una menor tasa³⁶, otros la fecha de “vigencia” de dicho CDI³⁷ y otros exigen su “aplicación efectiva”³⁸. Entonces, queda claro que se trata de opciones negociadas en cada oportunidad por los Estados Contratantes y por tanto, en cada caso concreto debe aplicarse el criterio establecido en la CNMF (principio de “*pacta sunt servanda*”).

En nuestro país, este problema ya ha sido puesto de manifiesto por Villagra y por Bueno-Tizón. Villagra afirma que “*la referencia a CDI celebrado debería corresponder a un CDI en vigor*”³⁹ y Bueno-Tizón, si bien inicialmente está de acuerdo también con dicha afirmación, admite luego la posibilidad de aceptar la fecha de “aplicación efectiva” en aras de una mayor claridad⁴⁰.

1.2 Jerarquía de los CDI en Perú

³⁶ Es el caso de los CDI suscritos con Canadá, México y Portugal.

³⁷ Es el caso de los CDI suscritos con Chile y México.

³⁸ Es el caso de los CDI suscritos con Canadá, Corea del Sur, Suiza.

³⁹ Villagra Cayamana, Renée Antonieta y Villagra Cayamana, Jorge Antonio. (2013). Cláusula de la nación más favorecida en los CDI: herramienta para la potencial disminución de las retenciones del impuesto a la renta aplicables a Chile y Canadá. Contabilidad y Negocios. Lima, volumen 8, número 15, p. 26.

⁴⁰ Bueno-Tizón Vivar, Ramón. (2015). “¿Cómo debemos aplicar la cláusula de la nación más favorecida en los convenios para evitar la doble imposición suscritos por el Perú? En: Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima, número 59, pp. 34 y 43.

La Constitución Política del Perú de 1993 vigente –a diferencia de la Constitución anterior de 1979- no ha previsto una disposición expresa que establezca la prevalencia de los CDI sobre la legislación interna. Esta situación generó que el Tribunal Fiscal acepte la tesis de que una norma interna podía modificar los términos de un tratado por considerar que ambos tenían el mismo rango de ley y, por ello, el conflicto entre ambas debía resolverse por los criterios de aplicación de normas en el tiempo⁴¹.

No obstante, a partir de reiterados fallos de la Corte Suprema del Perú y del propio Tribunal⁴², el Tribunal Fiscal cambió de criterio en el año 2004 y, mediante la Resolución de Observancia Obligatoria N° 03041-A-2004, reconoció que los tratados que versan sobre materias de soberanía tributaria, prevalecen sobre las normas internas con rango de ley, criterio plenamente aplicable a los CDI.

El Tribunal basó su cambio de criterio en la aplicación de los principios generales de derecho de “*pacta sunt servanda*”⁴³ y de primacía del Derecho Internacional sobre el Derecho Interno⁴⁴. Este criterio del Tribunal Fiscal –aplicado obligatoriamente por la Administración Tributaria- ha sido aceptado y compartido en nuestro país⁴⁵. No obstante, en el Derecho Comparado existen diferentes posturas en lo que se refiere al rango o jerarquía de los tratados a nivel de los ordenamientos jurídicos⁴⁶.

En consecuencia, siguiendo la jurisprudencia de la Corte Suprema del Perú aceptada en materia fiscal, si bien los CDI no ostentan una condición supralegal, ante un supuesto de conflicto normativo, sus disposiciones prevalecen sobre la ley peruana, aunque no la deroga ni la invalida, sino que solo suspende sus efectos incompatibles⁴⁷.

En otras palabras, este criterio de prevalencia de los tratados sobre las normas internas implica que el mismo deja inaplicables las normas internas opuestas, a efectos de garantizar el cumplimiento de las obligaciones del Estado peruano derivadas de su condición de parte de un tratado. Es importante mencionar que dicha prevalencia no ha sido otorgada en nuestro país en virtud a un criterio de jerarquía normativa, sino, por una suerte de “reserva de competencia” a

⁴¹ El Tribunal Fiscal había establecido este criterio (igualdad del Tratado con la Ley) en las Resoluciones Nro. 02362-A-2002, 02361-A-2002, 02360-A-2002, 02355-A-2002, 02354-A-2002, 02344-A-2002, entre otras.

⁴² En la Resolución N° 845-4-2001, el Tribunal Fiscal ya había señalado en forma previa –pero sin observancia obligatoria- lo siguiente: “*Que aun cuando el texto Constitucional vigente no contiene norma expresa que disponga la prevalencia del Tratado sobre las leyes internas, esta primacía puede inferirse desde el hecho que los tratados son normas internacionales mediante las cuales los Estados se obligan frente a otros, y su procedimiento de aprobación tienen rango constitucional, por lo cual los mismos no pueden verse enervados por normas que rigen el orden interno de un país, como el caso de las leyes”.* (El subrayado es nuestro).

⁴³ En efecto, el principio “*pacta sunt servanda*” recogido en el artículo 26° de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, ratificado por el Perú mediante Decreto Supremo N° 0209-2000-RE, prescribe la obligatoriedad de los tratados, otorgando seguridad jurídica al derecho internacional. Es necesario señalar que nuestro Derecho Interno también garantiza el principio internacional “*pacta sunt servanda*” en el primer párrafo del artículo 7° de la Ley N° 26647: “*Los tratados celebrados y perfeccionados por el Estado peruano, conforme a lo señalado en los artículos anteriores, sólo podrán 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 (...)*”.

⁴⁴ El principio de primacía del derecho internacional sobre el Derecho Interno, recogido en el artículo 27° de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, dispone que un Estado queda obligado por el derecho internacional mediante un tratado en vigor, por lo que éste no puede invocar las disposiciones de su Derecho Interno para incumplir sus obligaciones internacionales, o para eludir sus consecuencias, esto es, no puede modificar unilateralmente los términos convenidos.

⁴⁵ Zuzunaga del Pino, Fernando. (2008). Óp. Cit., p. 309; y Joo Garfias, Eduardo Alberto. (2008). “La regla de subcapitalización en la legislación peruana y su compatibilidad con los convenios para evitar la doble imposición tributaria”. En IFA Grupo Fiscal. Convenios para evitar la doble imposición tributaria. Lima. Pp. 540-542.

⁴⁶ Novak y García-Carreño consideran tres posturas al respecto: (i) valor supra constitucional; (ii) valor supra legal; (iii) valor legal (donde incluyen a Perú); y, (iv) ausencia de regulación. Señalan que, en los países donde el sistema legal permita que un tratado pueda ser derogado por una ley (al tener valor legal), queda abierta la posibilidad de plantear la responsabilidad internacional del estado infractor. (Novak Talavera, Fabián y García-Corrochano Moyano, Luis. (2016). Óp. Cit., p. 355-358.)

⁴⁷ Danós Ordoñez, Jorge. (1994). “La incidencia de la nueva Constitución en las fuentes del Derecho Tributario”. Revista del Foro. Lima, volumen 39, p. 44.

favor de los tratados en las materias que regula, la que impide su invasión por normas de derecho interno⁴⁸.

De este modo, las normas de rango de ley que se dicten o aprueben y entren en vigencia con posterioridad a la entrada en vigencia de un CDI en Perú, deben tener en cuenta que dicho CDI ostenta una fuerza pasiva resistente frente a las mismas. Dicha fuerza pasiva de los tratados se refleja en el artículo 57° de nuestra Constitución en el que se dispone que corresponde al Congreso intervenir respecto de los tratados vigentes a través de los procedimientos de denuncia.

2. Indique qué requisitos se exigen en su país para poder aplicar los convenios para evitar la doble imposición ya sea en relación a la residencia del sujeto pertinente del exterior u otro.

Como hemos señalado en la respuesta a la pregunta anterior, un CDI celebrado por Perú y en vigor forma parte de nuestro ordenamiento jurídico (doctrina monista) manteniendo su naturaleza de norma convencional y, por tanto, como regla fundamental su aplicación no puede estar supeditada a la existencia de algún trámite o requisito adicional.

No obstante, en la medida en que el ámbito subjetivo de todos los CDI suscritos por Perú (artículo 1°) comprenden a los sujetos “residentes” en uno o ambos Estados Contratantes; mediante Decreto Supremo N° 090-2008-EF⁴⁹, el Perú estableció la exigencia del denominado “Certificado de Residencia”, documento que tiene por finalidad acreditar la calidad de residente del otro Estado Contratante, conforme a las reglas de su Derecho Interno, para hacer uso de los beneficios contemplados en el respectivo CDI⁵⁰. Este documento tiene un plazo de vigencia de 4 meses contados a partir de la fecha de su emisión, salvo que el Estado emisor otorgue un plazo menor⁵¹.

Según la exposición de motivos de dicha norma, se ha previsto un plazo de vigencia porque existiría el riesgo de que el no domiciliado se acoja a los beneficios del CDI sin corresponderle, debido a la modificación de su condición de residente en el otro Estado Contratante. Dicho plazo genera que los agentes de retención, quienes son responsables solidarios, tengan cuidado al momento de efectuar las retenciones aplicando los beneficios del CDI pues se le exigen dos cosas: (i) que al momento de efectuar la retención en base a las disposiciones del CDI, no haya transcurrido el plazo de vigencia del referido certificado; y, (ii) que el período por el cual se ha otorgado esta certificación comprenda la fecha en que se va a efectuar la retención⁵².

En el caso del CDI Perú-Chile, el agente de retención peruano está obligado, además, a verificar la autenticidad del Certificado de Residencia emitido en Chile, pues este país posee un sistema de verificación en línea (<http://www.sii.cl>).

La exigencia de este documento “de acreditación” ha generado algunos problemas.

⁴⁸ En la Sentencia que resuelve el expediente N° 0002-2009-PI/TC (ver numeral 61), el Tribunal Constitucional peruano señaló: “(...) el principio que rige la aprobación de un tratado-ley es el de competencia y no el de jerarquía. Pero, constitucionalmente existe una suerte de cláusula residual a favor del Poder Ejecutivo; en la medida que lo no previsto a favor del Congreso le corresponde aprobarlo al Poder Ejecutivo dando cuenta al Congreso, según el artículo 57° de la Constitución.” Añadiríamos nosotros, si la materia no es de competencia de un tratado-ley (un CDI) ni de un tratado-administrativo, entonces corresponde a la Ley regular su materia. Queda evidenciado así que un conflicto entre un tratado y una ley no se resuelve con el criterio de jerarquía, sino bajo un test de competencia. El legislador pierde así la potestad para normar aquellas materias contenidas en un tratado o para alterar su regulación, porque carece de competencia para hacerlo, la que le pertenecía antes de la celebración y entrada en vigor del tratado.

⁴⁹ Publicado en el Diario Oficial El Peruano el 04 de julio de 2008.

⁵⁰ El propio considerando de la norma señala que “resulta necesario para la efectiva aplicación de los beneficios (...) la sustentación en el Perú por parte del no domiciliado, de su condición de residente en otro Estado Contratante, así como la acreditación de la residencia en el Perú, en un Estado con el cual el Perú tenga celebrado un Convenio” (El subrayado es nuestro).

⁵¹ La SUNAT, mediante Resolución de Superintendencia N° 230-2008-SUNAT, vigente a partir del 1 de enero del 2009, estableció la forma, plazo y condiciones de emisión de los Certificados de Residencia.

⁵² Criterios establecidos en el Informe N° 012-2014-SUNAT/4B0000, de fecha 21 de enero de 2014.

Primero, la aplicación de un CDI se supedita a la exigencia de un trámite adicional (de certificación) en el otro Estado Contratante, cuyo resultado tiene casi la condición de requisito “constitutivo”, en el sentido de que es el único documento que permite acreditar la condición de “residente” en ese otro Estado y aplicar los beneficios del CDI en la oportunidad que corresponde (al momento de la retención o pago del monto equivalente⁵³), pues de lo contrario, el sujeto no domiciliado tendrá que solicitar la devolución de la retención en exceso por inaplicación del CDI, iniciando un trámite ante la Administración Tributaria y adjuntando el “Certificado de Residencia” correspondiente (obviamente obtenido con posterioridad) o adjuntando cualquier documento si el otro Estado Contratante no tiene regulación al respecto⁵⁴. Estas exigencias pueden resultar razonables tratándose de operaciones esporádicas con sujetos no domiciliados pero generan una carga administrativa y burocrática innecesaria en operaciones ciertas, continuadas y frecuentes, cuando existen distintos sujetos no domiciliados. En estos casos estas exigencias resultan desproporcionadas, además, de no estar previstas en los CDI⁵⁵.

Segundo, considerando que las normas peruanas imponen requisitos a un documento que se emite en el exterior (por ejemplo, se exige un plazo de vigencia de 4 meses), muchas veces tales documentos no reúnen –obviamente– las condiciones que Perú unilateralmente exige (por ejemplo, la vigencia puede ser anual). En estos casos, igualmente se exige que su “presentación” se realice dentro de los 4 meses de vigencia del documento, contados desde la fecha de emisión. Ello significa, por ejemplo, que si deben efectuarse retenciones mensuales y se obtiene el certificado anual, solo las primeras 4 retenciones cumplirían con aplicar el CDI y no las siguientes, debiendo tramitarse un nuevo certificado para ellas –si la legislación del otro país lo permite–⁵⁶. Se trata pues de una regulación extremadamente reglamentaria que perjudica la aplicación efectiva de los CDI.

3. Explique si se aplica el principio de legalidad en materia tributaria en su país y cuál es su alcance.

3.1 Alcances del principio de legalidad y de reserva de ley en el Perú

Nuestro ordenamiento jurídico diferencia el principio de legalidad del principio de reserva de ley, reconociendo la aplicación de ambos principios en nuestra Constitución⁵⁷. Por un lado, el principio de legalidad se entiende como la sujeción de la Administración Pública al ordenamiento jurídico⁵⁸, mientras que el principio de reserva de ley constituye una reserva de competencia que se establece constitucionalmente para determinadas materias tributarias (reserva de contenido).

⁵³ Sobre el criterio de aplicar la exigencia del Certificado de Retención, no solo a la “retención” sino también al “monto equivalente a la retención” que regula nuestro país, ver el Informe N° 094-2015-SUNAT/4B0000, de fecha 03 de julio de 2015.

⁵⁴ Artículo 2° del Decreto Supremo N° 090-2008-EF.

⁵⁵ Cabe precisar que ninguno de los CDI vigentes en Perú hace referencia en su articulado a este documento. El texto de proyecto de tratado con España del 6 de abril del 2006, ha sido el único documento que preveía la expedición de un Certificado de Residencia a efecto de acreditar la residencia (numeral III del Protocolo).

⁵⁶ Criterio establecido en el Informe N° 094-2015-SUNAT/4B0000, de fecha 03 de julio de 2015.

⁵⁷ El principio de legalidad se encuentra recogido en el artículo 51 de la Constitución Política del Perú de 1993 (tal como lo reconoce el Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída en el Expediente N°00014-2009-PI/TC) que señala: “*La Constitución prevalece sobre toda norma legal; la ley, sobre las normas de inferior jerarquía, y así sucesivamente. La publicidad es esencial para la vigencia de toda norma del Estado.*” Asimismo, este principio está definido en el artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General –Ley N°27444– de la siguiente forma: “*Las autoridades administrativas deben actuar con respecto a la Constitución, la ley y al derecho, dentro de las facultades que le estén atribuidas y de acuerdo con los fines para los que les fueron conferidas.*”

Por otro lado, el principio de reserva de ley se encuentra recogido en el artículo 74° del texto constitucional de la siguiente forma: “*Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.*” Una disposición similar se encuentra en la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario que señala que: “*Solo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede: a) Crear, modificar y suprimir tributos (...).*”

Cabe indicar que el mismo artículo 74° de la Constitución señala otros principios que constituyen límites a la potestad tributaria, los cuales son principio de igualdad, de respeto a los derechos fundamentales de la persona y de no confiscatoriedad.

⁵⁸ En la Sentencia recaída en el Expediente N° 2302-2003-AA, de fecha 30 de junio de 2015, el Tribunal Constitucional Peruano ha señalado que: “*En materia tributaria, el principio de legalidad implica, pues, que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Poder Ejecutivo o del Poder Legislativo, debe estar sometido no solo a las leyes pertinentes, sino, y principalmente, a lo establecido en la Constitución.*”

Como se puede advertir la diferencia entre ambos principios radica en la distinta finalidad que cada uno de ellos persigue⁵⁹. Así, por un lado, el principio de legalidad busca que la actuación de los sujetos de la Administración Pública se someta a lo dispuesto tanto en la Constitución como en las leyes; y, por el otro, el principio de reserva de ley limita la actuación de los propios órganos del Estado en materia tributaria, de tal manera que tanto el fondo como la forma en que se ejerce la potestad tributaria sean restringidas.

En este sentido la reserva de ley supone dos perspectivas, una formal y otra material. La perspectiva formal exige que cuando un determinado nivel de gobierno peruano emite una norma jurídica que tenga determinado contenido de carácter tributario, la misma deba regirse exclusivamente por un instrumento legal específico (reservado) de nuestro ordenamiento, como por ejemplo, una ley del Congreso; un decreto legislativo, en caso de delegación de facultades; un decreto supremo, en el caso de aranceles y tasas; una Ordenanza Municipal, tratándose de contribuciones y tasas locales. Además, dicha reserva excluye e impide que la materia tributaria sea regulada por un decreto de urgencia o por normas de presupuesto (reserva formal). La misma reserva pero desde una perspectiva material, exige que el contenido objeto del instrumento legal reservado sea determinado y establecido de manera exclusiva por los niveles de gobierno peruanos que tienen la potestad tributaria respectiva y, por tanto, ninguna otra entidad puede regular dicho contenido (reserva material).

Entonces, ¿Cuál es el contenido materia de reserva? En el Derecho Interno, la restricción opera en la creación, modificación, sustitución o extinción de los elementos del hecho generador de la obligación tributaria⁶⁰. Ello significa que la existencia misma del tributo y de los elementos necesarios para identificar su naturaleza, son aspectos que integran la materia reservada, siendo estos aspectos los siguientes: hecho gravado (aspecto material), sujeto activo y pasivo (aspecto personal), momento y lugar del nacimiento de la obligación tributaria (aspecto temporal y espacial) y el *quantum* a pagar⁶¹ (aspecto medible y alícuota). De esta manera, sólo los niveles

⁵⁹ Sobre esta diferencia, el Tribunal Constitucional del Perú ha indicado en la Sentencia recaída en el Expediente N° 00042-2004-AI que “A criterio de este Tribunal Constitucional no existe identidad entre el principio de legalidad y el de reserva de ley. Mientras que el principio de legalidad, en sentido general, se entiende como la subordinación de todos los poderes públicos a leyes generales y abstractas que disciplinan su forma de ejercicio y cuya observancia se halla sometida a un control de legitimidad por jueces independientes; el principio de reserva de ley, por el contrario, implica una determinación constitucional que impone la regulación, sólo por ley, de ciertas materias. En tal sentido, cabe afirmar que mientras el Principio de legalidad supone una subordinación del Ejecutivo al Legislativo, la Reserva no sólo es eso sino que el Ejecutivo no puede entrar, a través de sus disposiciones generales, en lo materialmente reservado por la Constitución al Legislativo. De ahí que se afirme la necesidad de la Reserva, ya que su papel no se cubre con el Principio de legalidad, en cuanto es sólo límite, mientras que la Reserva implica exigencia reguladora.” De igual manera se ha pronunciado sobre el tema GAMBÁ VALEGA, César, en “Notas para un estudio de la reserva de ley en materia de ley” (Tratado de Derecho Tributario. Lima: Palestra, p. 211), donde indica que “Así, el principio de legalidad tiene una finalidad distinta –de la de imponer al legislador un mandato que regule determinadas materias (reserva de ley) – como es la de someter plenamente a la ley y al Derecho a toda actuación administrativa, tanto en sus actos singulares, como en sus actos normativos. Se trata, pues, de un mandato de plena sujeción de la Administración que la obliga a no exceder los límites fijados por el ordenamiento jurídico.”

⁶⁰ En la Sentencia recaída en el Expediente N° 2762-2002-AA, el Tribunal Constitucional ha señalado los aspectos de los tributos que deben ser abordados por una ley o decreto legislativo, en caso exista delegación de facultades: “Al crearse un cobro tributario, podrá decirse que se ha respetado la reserva de ley cuando, vía ley o norma habilitada, se regulen los elementos esenciales y determinantes para reconocer dicho tributo como tal, de modo que todo aquello adicional pueda ser delegado para su regulación a la norma reglamentaria en términos de complementariedad, mas nunca de manera independiente. Respecto a los elementos esenciales que deben integrar la materia reservada, se señala que son aquellos que mínimamente deben estar contenidos en la creación de un tributo; es decir, “[...] los hechos impositivos, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación; por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa (Sergio F. de la Garza. Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa S.A, 1976. Pág. 271).” De igual forma, en la Sentencia recaída en el Expediente N° 3303-2003-AA, el Tribunal Constitucional ha indicado que: “La regulación del hecho imponible en abstracto –que requiere la máxima observancia del principio de legalidad– comprende la descripción del hecho gravado (aspecto material), el sujeto acreedor y deudor del tributo (aspecto personal), el momento de nacimiento de la obligación tributaria (aspecto temporal), y el lugar de su acaecimiento (aspecto espacial).”

⁶¹ Sobre este punto, el Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída en el Expediente N° 2762-2002-AA ha señalado que: “Es razonable que la alícuota integrante del mandato de la norma, en tanto determina el *quantum* a pagar por el contribuyente, deba encontrarse revestida por el principio de seguridad jurídica en conexión con el de legalidad, lo que conlleva a exigir un mínimo de concreción en la ley sin embargo, ello no se concreta cuando se deja al reglamento la fijación de los rangos de tasas ad infinitum.”

de gobierno mencionados en el artículo 74° de nuestra Constitución pueden regular estos aspectos con los instrumentos legales en él detallados.

Sin embargo, dichas materias reservadas pueden también, de manera excepcional, ser reguladas por una norma que no tenga rango de ley (reglamentos) siempre que se cumplan ciertas condiciones, es por ello que nuestro Derecho Interno recoge el principio de reserva de ley relativa⁶². La jurisprudencia del Tribunal Constitucional se ha encargado de señalar aquellos supuestos excepcionales en lo que es posible la remisión a un reglamento: (i) cuando la misma ley que habilita la remisión establezca parámetros y límites para el reglamento; (ii) cuando la remisión sea razonable y se haya superado el análisis de proporcionalidad; y, (iii) cuando la remisión sea sustentada como una medida necesaria e ineludible⁶³.

Si bien se permite la remisión por parte de una norma con rango de ley a una norma reglamentaria, debe tenerse en cuenta que es parte del Principio de Reserva de Ley exigir que la Ley remitente predetermine el contenido del reglamento configurando los elementos esenciales del tributo, en la medida en que nuestro ordenamiento jurídico prohíbe una delegación en blanco en la que el reglamento establezca los aspectos del tributo de manera arbitraria y sin limitación alguna⁶⁴.

3.2 Caso de la Decisión 578 y la reserva de ley en el Perú

En la medida en que todos los CDI celebrados y en vigor en Perú han seguido el procedimiento complejo de celebración de tratados contemplado en nuestra Constitución para su aplicación (conforme lo hemos explicado en extenso en el punto 1 de la presente ponencia), todos cumplen con el principio de reserva de competencia aplicable a los tratados, regulado en un artículo de la Constitución distinto (56°) al de la reserva de ley tributaria (74°).

Sin embargo, lo mismo no ha sucedido respecto de la Decisión 578, norma de carácter secundario o derivado de la Comunidad Andina de Naciones (CAN), que también regula algunos mecanismos para evitar la doble imposición, entre otros, dentro de la Comunidad Andina. Esta Decisión –como se sabe– se emitió al amparo del artículo 3° del Protocolo modificador del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, tratado que siguió el procedimiento previsto en nuestra Constitución (cumplió con la reserva de competencia de los tratados); y fue aprobada por un organismo supranacional, la Comisión de la Comunidad Andina, cuya competencia para regular estos aspectos no se encuentra reconocida expresamente en nuestra Constitución, pero sí en el ámbito del Derecho Internacional que forma parte de nuestro sistema jurídico.

Entonces el problema es que formalmente no existe ninguna disposición constitucional (Derecho Interno) que haya previsto la existencia de normas supranacionales y menos que se regulen competencias tributarias a favor de organismos supranacionales; lo que sin duda es una omisión gravísima de nuestra Constitución al aprobar y aceptar ser parte de una Comunidad. Sin

⁶²Al respecto, el Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída en el Expediente N° 2302-2003-AA indica que: *“Ahora bien, respecto a los alcances de este principio, hemos señalado que la reserva de ley en materia tributaria es una reserva relativa, ya que puede admitir excepcionalmente derivaciones al Reglamento, siempre y cuando, los parámetros estén claramente establecidos en la propia Ley. Asimismo, sostuvimos que el grado de concreción de los elementos esenciales del tributo en la Ley, es máximo cuando regula el hecho imponible y menor cuando se trata de otros elementos; pero, en ningún caso, podrá aceptarse la entrega en blanco de facultades al Ejecutivo para regular la materia.”*

⁶³Dicho criterio jurisprudencial se encuentra recogido en la Sentencia recaída en el Expediente N° 2762-2002-AA en los siguientes términos: *“Así pues, en cualquier caso, nuestro texto constitucional habilitará remisiones de elementos esenciales del tributo a normas reglamentarias, única y excepcionalmente, cuando la ley misma establezca parámetros y límites de actuación a dicha norma, la razonabilidad así lo justifique, y se haya superado el análisis de proporcionalidad; es decir, cuando la referida remisión quede sustentada como una medida necesaria e ineludible. Sin embargo, en ninguno de estos casos podrá aceptarse la deslegalización de la materia tributaria, lo que significa la entrega abierta al Ejecutivo de facultades para determinarla.”*

⁶⁴En ese sentido se ha pronunciado el Tribunal Fiscal en la Sentencia recaída en el Expediente N° 0042-2004-AI donde señala que: *“En consecuencia, lo que se quiere advertir es que toda delegación, para ser constitucionalmente legítima, deberá encontrarse parametrada en la norma legal que tiene la atribución originaria, pues cuando la propia ley o norma con rango de ley no establece todos los elementos esenciales y los límites de la potestad tributaria derivada, se está frente a una delegación incompleta o en blanco de las atribuciones que el constituyente ha querido resguardar mediante el principio de reserva de ley.”*

embargo, la pregunta es: ¿Qué aspecto del principio de legalidad o de la reserva de ley se ha incumplido? La Decisión es una norma comunitaria de Derecho Internacional, por tanto, no es Ley ni es tratado, entonces, ¿correspondía que esté dentro de los instrumentos normativos idóneos que se mencionan en el artículo 74° cuando éstos están referidos al Derecho Interno? Además, ¿podemos decir que la Comisión Andina es un nivel de gobierno peruano que está creando, modificando, derogando o exonerando un tributo dentro del Derecho Interno? Creemos que no. Entendemos que nos encontramos ante dos reservas de competencia distintas. La de los tratados y la de la Ley. Entonces, en realidad, corresponde que nuestro Derecho Interno se adecúe y reconozca este tipo de normas comunitarias de Derecho Internacional y su forma de creación en nuestra Constitución. No podemos señalar que debe primar la reserva de ley tributaria sobre la reserva de competencia de tratados, en tanto ambas reservas forman parte de nuestro sistema jurídico en su propio ámbito. En todo caso, habiendo establecido en el punto 1 de la presente ponencia, las razones por las cuales existe una preeminencia del Derecho Internacional en materia de soberanía fiscal sobre el Derecho Interno en nuestro país, Perú no puede oponer esta grave omisión en nuestra Constitución como excusa para incumplir obligaciones internacionales, por lo que, al amparo del artículo 4° del referido Protocolo, continúa obligado a *“adoptar las medidas que sean necesarias para asegurar el cumplimiento de las normas que conforman el ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina”*, obligación que supone una reforma constitucional que supere dicha omisión.

Este incumplimiento de Perú no impide que la Decisión 578 forme parte de nuestro sistema jurídico nacional en el ámbito del Derecho Internacional vigente, interactuando con nuestro Derecho Interno, del que no forma parte⁶⁵. Esta interpretación se ve ratificada actualmente con la incorporación de la septuagésimo cuarta disposición final del Código Tributario peruano, incorporada recientemente por el Decreto Legislativo N° 1315 y vigente a partir del 1° de enero de 2017, en virtud de la cual se señala que la mención a *“convenios internacionales”* en el referido Código incluye tanto a los tratados internacionales como a las Decisiones de la Comunidad Andina, confirmándose con ello que la Decisión 578 es parte de nuestro Derecho Nacional (entendido como sistema jurídico nacional), dentro del ámbito del Derecho Internacional peruano.

- 4. Indique cuáles son las reglas antiabuso de su derecho interno que pueden aplicarse a una situación de derecho tributario local o de derecho tributario internacional tales como principio de la realidad económica, abuso del derecho, fraude legal, substancia económica, propósito de negocios. Describa con detalle cuáles son los recaudos que establece dicha normativa de derecho interno para su aplicación. Explique en qué consisten cada uno de esos recaudos y si se prevén límites para su aplicación ya sea en la propia normativa o en cláusulas de rango superior (por ejemplo la Constitución Nacional).**

4.1 Vigencia y aplicación de la Norma antielusiva general en el Perú

Nuestro Derecho Interno cuenta con una cláusula antiabuso o antielusiva general propiamente dicha a partir del 19 de julio de 2012, cuando se modifica la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, mediante el Decreto Legislativo N° 1121, para incluir el concepto de *“elusión”* dentro de nuestro ordenamiento interno y para regular los requisitos y efectos derivados de la recalificación que se realice en base a dicho supuesto⁶⁶.

⁶⁵ Al respecto pueden revisarse los argumentos a favor y en contra en los trabajos realizados por Villagra y Zuzunaga. Villagra Cayamana, Renée. IFA Grupo Peruano. (2008). Manual sobre los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal. Lima: IFA Peruano. Zuzunaga del Pino, Fernando. (2008). Óp. Cit., p. 385

⁶⁶ La Norma XVI del Código Tributario establece lo siguiente: *“Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.*

En caso que se detecten supuestos de elusión de normas tributarias, la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - SUNAT se encuentra facultada para exigir la deuda tributaria o disminuir el importe de los saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias, créditos por tributos o eliminar la ventaja tributaria, sin perjuicio de la restitución de los montos que hubieran sido devueltos indebidamente. Cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se reduzca la base imponible o la deuda tributaria, o se obtengan saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias o créditos por tributos mediante actos respecto de los que se presenten en forma concurrente las siguientes circunstancias, sustentadas por la SUNAT:

a) Que individualmente o de forma conjunta sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

Si bien anteriormente contábamos con el segundo párrafo de la Norma VIII del mismo Código (que tenía un texto idéntico al que tiene el primer párrafo de la actual Norma XVI)⁶⁷, su aplicación por la jurisprudencia estuvo referida a los supuestos de errónea calificación jurídica de los hechos y de simulación; excluyendo los supuestos de elusión (fraude de ley y otros)⁶⁸.

En consecuencia, al incorporarse los comportamientos “elusivos”, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (en adelante “SUNAT”) puede al amparo de dicha norma efectuar recalificaciones: (i) en razón de la adopción errónea de figuras jurídicas discordantes con el contenido económico de los hechos (primer párrafo); (ii) en razón de la realización de actos simulados - relativa o absoluta- (primer y último párrafos); y, (iii) en razón de la realización de actos en fraude de ley tributaria, de negocios indirectos, de negocios impropios o de actos en los que se incurra en simulación en la causa (segundo a penúltimo párrafos). Solo para este último caso –en estricto, la norma antielusiva- se ha previsto la aplicación del denominado “juicio de propiedad” y “juicio de relevancia jurídica económica”, siguiendo la doctrina española a propósito de su propia cláusula general antiabuso.

Debido a la incertidumbre que la vigencia de esta norma generó en nuestro país, el artículo 8° de la Ley N° 30230, ha suspendido parcialmente sus efectos a partir del 13 de julio de 2014. Dicha suspensión solo alcanza a los supuestos de elusión (segundo a penúltimo párrafos), manteniéndose plenamente vigente para los casos de errónea calificación jurídica de hechos y simulación (primer y último párrafos), los que –en estricto- no califican como supuestos de normas antiabuso porque se trata de supuestos de “equivocación” o de “ocultamiento”.

De esta manera, en la actualidad, la aplicación de la Norma XVI a los supuestos de elusión tiene un doble tratamiento derivado de la suspensión establecida por la referida ley.

Primero, está suspendida la facultad de la SUNAT de recalificar los actos elusivos al amparo de dicha norma. Dicha suspensión alcanza a los hechos ocurridos entre el 19 de julio de 2012 (fecha de vigencia del Decreto Legislativo N° 1121 que incorporó este supuesto) hasta el 12 de julio de 2014 (fecha de publicación de la Ley N° 30230 que estableció esta suspensión).

Segundo, está suspendida la aplicación de la norma para recalificar supuestos de elusión para los hechos ocurridos a partir del 19 de julio de 2012, hasta que el Poder Ejecutivo emita un Decreto Supremo que establezca los parámetros de fondo y forma que se encuentran dentro de su ámbito de aplicación. Esta norma reglamentaria no se ha emitido hasta la fecha de elaboración de la presente ponencia.

En la medida en que el “concepto” mismo de “elusión”, sus requisitos y efectos, forman parte de nuestro Derecho Interno –aunque su aplicación esté suspendida-, cuando se emita el respectivo Decreto Supremo y se levante la referida suspensión, la norma se aplicará a los hechos ocurridos

b) Que de su utilización resulten efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o ventaja tributarios, que sean iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios.

La SUNAT, aplicará la norma que hubiera correspondido a los actos usuales o propios, ejecutando lo señalado en el segundo párrafo, según sea el caso.

Para tal efecto, se entiende por créditos por tributos el saldo a favor del exportador, el reintegro tributario, recuperación anticipada del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, devolución definitiva del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, restitución de derechos arancelarios y cualquier otro concepto similar establecido en las normas tributarias que no constituyan pagos indebidos o en exceso.

En caso de actos simulados calificados por la SUNAT según lo dispuesto en el primer párrafo de la presente norma, se aplicará la norma tributaria correspondiente, atendiendo a los actos efectivamente realizados.”

No obstante, cabe señalar que la aplicación de esta Norma está suspendida, con excepción de lo dispuesto en su primer y último párrafos, hasta que el Poder Ejecutivo, mediante decreto supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, establezca los parámetros de fondo y forma que se encuentran dentro de su ámbito de aplicación, conforme lo dispone el artículo 8° de la Ley N° 30230.

⁶⁷ El segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, estuvo vigente desde el 12 de abril de 1996 hasta el 18 de julio de 2012. Dicha norma no constituyó un cláusula general antiabuso, porque lo único que regulaba no era otra cosa que la mera aplicación del principio jurídico según el cual, para determinar la naturaleza de un acuerdo de voluntades, se debe conocer su principio y causa, apreciados en función a los términos del acuerdo, no siendo relevante para tal determinación la denominación que le den las partes. En consecuencia, no regulaba una facultad otorgada a favor de la Administración Tributaria, ni permitía a ésta desconocer los actos jurídicos realizados por las partes cuando consideraba que existía “fraude de ley” o “simulación”. No obstante, fue el Tribunal Fiscal quien amplió los alcances, principalmente a través de su Resolución N° 6686-4-2004, e incluyó el supuesto de simulación bajo el segundo párrafo de la Norma VIII.

⁶⁸ El criterio del Tribunal Fiscal, en torno al segundo párrafo de la Norma VIII, se manifestó como hemos dicho principalmente en la Resolución N° 6686-4-2004, criterio que siguieron las Resoluciones Nro. 4773-4-2006 y 4100-4-2007, entre otras.

desde su vigencia, esto es, desde el 19 de julio de 2012, razón por la cual resulta pertinente efectuar un análisis integral de la Norma XVI considerando este supuesto.

4.2 Alcance de la norma antielusiva general peruana en sentido estricto

De acuerdo con el texto de la Norma XVI (segundo a penúltimo párrafos), la SUNAT está facultada para determinar y exigir la correspondiente deuda tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se reduzca la base imponible o la deuda tributaria (o se obtengan saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias o créditos por tributos); mediante actos respecto de los cuales se presenten de manera concurrente las siguientes circunstancias, sustentadas por la SUNAT: (a) que individualmente o de forma conjunta sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido (denominado juicio o test de propiedad); y, (b) que de su utilización resulten efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o ventaja tributarios, que sean iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios (denominado juicio o test de relevancia jurídico-económica). En caso la SUNAT pueda sustentar que un acto u operación en su conjunto no supera dichos requisitos, sólo entonces aplicará la norma que hubiera correspondido a los actos usuales o propios, determinando la deuda tributaria correspondiente⁶⁹.

Para tal efecto, nuestro ordenamiento ha previsto que la SUNAT pueda desarrollar medidas administrativas para orientar al contribuyente sobre conductas elusivas perseguibles⁷⁰. Sin embargo, estando en suspensión la aplicación de esta norma, SUNAT no ha emitido ninguna de estas medidas hasta la fecha de elaboración de la presente ponencia.

En consecuencia, esta norma antielusiva en sentido estricto, constituye una norma material de Derecho Interno que pretende gravar conductas elusivas de “evitamiento” del hecho imponible (no de “ocultamiento” o de “equivocación”), por considerar que dichos comportamientos suponen un abuso del derecho a pactar libremente “negocios jurídicos”; y por tanto, la recalificación de la conducta que se considera “abusiva” –por eludir artificialmente o de manera impropia un hecho imponible sin otra justificación que la ventaja tributaria-, supone el nacimiento de una obligación tributaria, a partir del momento en que se produce dicha recalificación⁷¹.

4.3 Requisitos para su aplicación

Como hemos señalado, la aplicación de la cláusula antiabuso general en el Perú supone analizar las operaciones bajo los juicios o test antes mencionados. El juicio de propiedad supone confirmar o desacreditar el correlato entre la causa típica del acto realizado y el “resultado” obtenido a través de su realización, para así demostrar que es artificioso –en el sentido de artificial- o impropio; y, el juicio de relevancia jurídico económica supone establecer si el acto realizado tiene “efectos” jurídicos o económicos relevantes⁷² y equivalentes de aquellos “efectos” que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios (obviamente distintos del ahorro o ventaja tributarios). Es decir, se comparan los “efectos” de la operación propia con los de la “artificiosa o impropia”.

Como se aprecia, estos requisitos son absolutamente importantes porque suponen el reconocimiento legal de la doctrina de la causa jurídica de los negocios jurídicos como elemento esencial y punto de partida para una correcta calificación tributaria, pues un comportamiento

⁶⁹ Pueden revisarse los alcances de esta cláusula en los siguientes artículos: Liu Arévalo, Rocio y otros. (2012). “Norma XVI: Calificación, Elusión de normas tributarias y simulación”. En: Revista Ius Et Veritas, número 45, pp. 396-419 y Zuzunaga del Pino, Fernando. (2013). “¿La cláusula antielusiva general vulnera la Constitución Peruana?” En: Revista del Instituto Peruano de Derecho tributario, número 53, pp. 23-65.

⁷⁰ Artículo 84° del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 1121.

⁷¹ Zuzunaga sostiene que, en virtud a esta norma antielusiva, se ha producido un “ensanchamiento” de los hechos imposables de los tributos que conforman nuestro sistema tributario, “al quedar gravados tanto los hechos acaecidos en la realidad que responden a la hipótesis de incidencia, como aquellos hechos equivalentes, que no han aprobado los aludidos test”. (El subrayado es nuestro). Zuzunaga del Pino, Fernando. (2013) Óp. Cit., p. 35.

⁷² A diferencia de la norma española en que se sustenta, nuestra norma no hace referencia a la palabra “relevantes”, no obstante ello, por un criterio de razonabilidad debe incluirse esta exigencia pues no tendría ningún sentido que la recalificación de una operación bajo la causal de “elusión” proceda ante resultados que son insignificantes o nada relevantes.

elusivo presupone siempre una desnaturalización de la causa típica de los negocios jurídicos, por ello se corrige reconduciendo los actos realizados hacia la verdadera causa del negocio jurídico⁷³.

Entonces, los operadores jurídicos deben efectuar un análisis estrictamente jurídico de las operaciones realizadas, desde nuestra tradición Romano-Germánica de Derecho, no anglosajona⁷⁴, la cual obviamente incluye la obligación de demostrar la veracidad y realidad de la naturaleza jurídica que se alega, bajo el aforismo jurídico, *“las cosas son lo que son y no lo que las partes dicen que son”*; pero bajo ningún punto de vista se trata de un análisis económico ni contable, ni de realidad económica, ni de sustancia sobre forma ni encontrar el propósito de los negocios; conceptos ajenos a la doctrina de la causa jurídica, que es la que ha sido reconocida legalmente.

No procede tampoco recurrir a estos conceptos cuando estamos ante un negocio jurídico atípico, pues en este caso, también la Administración Tributaria está obligada a identificar cuál es la causa jurídica “propia” que se imputará al negocio realizado. Sólo de esa manera podrá aplicar al negocio “elusivo” los efectos tributarios regulados para el negocio “propio”.

Bajo esta interpretación, la norma antiabuso general –en el sentido estricto de combatir conductas “elusivas” no “errores” ni “ocultamientos”- no constituye un supuesto de integración analógica en el sentido tradicional del término que compara “supuestos de hecho” (el regulado con el no regulado). El análisis jurídico que exige nuestra norma supone comparar “resultados” y “efectos”, no “supuestos de hecho”, pues aquellos son lo único verificable en la realidad por la Administración Tributaria (a diferencia de las “intenciones” y los “propósitos”). De este modo, sólo por sus resultados y efectos, le será posible a la SUNAT conocer objetivamente la causa jurídica típica de los actos realizados y así identificar el negocio jurídico “propio” y aplicar sus consecuencias tributarias.

Esta metodología de análisis y de pensamiento está sustentada en el método científico⁷⁵ y constituye jurídicamente una suerte de “analogía inversa” y por ello requiere necesariamente ser regulada en forma expresa por la Ley Tributaria en cumplimiento de los principios de legalidad y de reserva de ley ya desarrollados anteriormente.

La complejidad de esta cláusula se evidencia aún más por el hecho de que su análisis supone determinar no solo la causa jurídica de “un” negocio jurídico sino también, exige determinar la “propiedad” y “relevancia jurídico-económica” de “un conjunto” de negocios jurídicos cuando se acredita que están conectados. Entonces, no basta con respetar la naturaleza jurídica de cada operación, sino que también debe demostrarse que el conjunto de operaciones concatenadas (reales y no desnaturalizadas) tienen un “efecto” igual o similar a “un conjunto de actos propios” y, esta segunda parte de la norma, ya no puede sustentarse únicamente en la doctrina de la causa jurídica, pues se requiere de un análisis de razonabilidad y proporcionalidad para no llegar al extremo de señalar que, cualquier conjunto de operaciones que no tributan, son elusivas. Este segundo “juicio”, test o requisito tiene todavía elementos de subjetividad que podrían afectar la

⁷³ Calatayud Prats señala la importancia de la causa en las cláusulas antielusión, llegando a afirmar que: *“La economía de opción termina donde empieza la elusión fiscal y el elemento clave para diferenciar la una de la otra (...), no es otro que la causa del negocio jurídico”*. Calatayud Prats, Ignacio. (2004). “Comentario al artículo 15 de la Nueva Ley General tributaria. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria”. En: Hacienda Canaria, número 10, pp. 13-16.

⁷⁴ Soler señala: *“En relación con las normas antiabuso generales, una distinción clásica, es la referida a su modo de producción, caracterizado en los sistemas de Derecho Continental europeo por la codificación de este tipo de reglas, mientras que en los sistemas anglosajones, las reglas se han decantado como resultado de la doctrina jurisprudencial”*. Soler Roch, María Teresa. (2014). En: Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Tema 2. Las cláusulas antiabuso específicas y los convenios de doble imposición. Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario, Tomo II, p. 33.

⁷⁵ Hace más de 350 años René Descartes, quien obtuvo el título de bachiller y de licenciado en Derecho por la facultad de Poitiers (1616), planteó esta metodología de análisis en el Discurso del Método (1637): investigar las causas por sus efectos, a través de la experiencia (experimentación). Así, Descartes señaló: *“(…) las razones se siguen unas de otras de tal forma que, así como las últimas se demuestran por las primeras, que son sus causas, esta primeras lo son recíprocamente por las últimas que son sus efectos. Y no hay que pensar que por ello cometo el defecto que los lógicos llaman círculo; porque al mostrar la experiencia que la mayor parte de estos efectos son muy ciertos, las causas de donde los deduzco no sirven tanto para probarlos como para explicarlos; y, al contrario, son éstas las que son probadas por aquéllos”*. Descartes, René. (2012). Discurso del Método. Traducción de Eduardo Bello Reguera. Sexta Edición. Madrid: Tecnos.

seguridad jurídica del ordenamiento jurídico, dependiendo de la forma en que se aplique esta norma antiabuso general, por ello es absolutamente necesario que la SUNAT desarrolle sus medidas administrativas para orientar a los contribuyentes y definir así el alcance de este segundo requisito, todavía ambiguo.

Veamos un ejemplo. ¿Cómo se computaría el plazo de prescripción de la obligación tributaria derivada de la recalificación de todo un conjunto de operaciones reales y no desnaturalizadas, pero que incurren en fraude de ley? Asumamos que cada uno de los actos realizados por el contribuyente, evaluados de manera independiente, cumple con los juicios de propiedad y relevancia jurídico-económica y, por tanto, no son susceptibles de ser cuestionados bajo la Norma XVI. No obstante, existe un momento en el cual “uno” de esos actos convierte en “impropio” (fraudulento) a todo el esquema o conjunto de actos concatenados realizados por el contribuyente. La razonabilidad –y no una ley- nos dice que debiera computarse la prescripción a partir de dicho acto, por la sencilla razón que, a partir del mismo, la Administración Tributaria recién podrá apreciar, en la realidad, el “resultado” o “efecto” obtenido por las partes y compararlo con el “resultado” de algún negocio propio de nuestro ordenamiento (comparación que denominamos “analogía inversa”), revelándose en dicha oportunidad la ventaja fiscal indebida de la operación en su conjunto y, por ello, solo a partir de dicho momento le podríamos exigir a la Administración Tributaria una acción de recalificación susceptible de prescripción. Sin embargo, la situación se complica si de todo el conjunto de operaciones que se recalifican, algunas pertenecen a un ejercicio prescrito y otras no. La solución no puede quedar en manos de la razonabilidad ni de la proporcionalidad.

5. Enuncie y explique la jurisprudencia administrativa y judicial relevante para la determinación de los recaudos de la aplicación de las normas antiabuso.

Considerando que la Norma XVI se encuentra actualmente suspendida, en lo que se refiere a las conductas elusivas (antiabuso) propiamente dichas, no contamos con jurisprudencia que resulte relevante.

No obstante, los casos analizados por el Tribunal Fiscal bajo la aplicación de norma anterior (Norma VIII) demuestran la dificultad que éste ha tenido en distinguir las conductas elusivas (fraudulentas) de la simulación o de los errores en la calificación jurídica de los hechos, recurriendo a una perspectiva económica a veces y otras a la causa típica para analizar la realidad de las operaciones. Esto se evidencia en diversa jurisprudencia emitida por el Tribunal Fiscal, dentro de las cuales consideramos las más relevantes e ilustrativas las siguientes:

5.1. Resolución N° 06686-4-2004: características de una escisión parcial

En dicho caso el contribuyente adquirió un bloque patrimonial conformado por activos fijos revaluados como resultado de una escisión parcial que gozaba de un régimen fiscal preferencial en el Perú⁷⁶. La Administración Tributaria reparó dicha operación alegando que la finalidad del contribuyente era únicamente acceder a los beneficios del régimen y que la escisión no era real. Al respecto, el Tribunal Fiscal señaló que la Administración Tributaria había incurrido en contradicción al alegar “fraude de ley” y la “irrealidad” de la operación de manera conjunta, pues el primero se encontraba fuera de los alcances de la Norma VIII. Finalmente, a efectos de verificar desde su perspectiva económica si la escisión era real, el Tribunal Fiscal estipuló ciertos requisitos para que la operación pueda calificar como una escisión: (i) traspaso patrimonial y la recepción del mismo por la empresa escisionaria; (ii) la división de actividades y la explotación del patrimonio como una unidad económica nueva o formando parte de una ya existente; y, (iii) la reducción de capital de la sociedad escidente y la consiguiente entrega de las acciones o

⁷⁶ En el caso concreto, la Ley aplicable era la N° 26283 que estipulaba como beneficios del régimen de reorganizaciones que: (i) la diferencia entre el mayor valor pactado (revaluado) y el costo computable no estaría gravado para quien revaluó. Como consecuencia de lo anterior, el adquirente del bloque patrimonial (revaluado) podría realizar una mayor depreciación de los activos fijos adquiridos porque podía considerar como costo computable el mayor valor revaluado.

participaciones correspondientes; en tal sentido, siendo que en el caso concreto se cumplieron los requisitos expuestos, el Tribunal Fiscal califica la operación como real.

5.2 Resolución N° 10923-8-2011: transferencia de bloques patrimoniales con valor cero

En este caso el contribuyente transfiere, a través de una escisión parcial, un bloque patrimonial con valor cero. El Tribunal Fiscal considera como elementos que conceden la tipicidad a la figura jurídica de la escisión parcial (i) el hecho de que el negocio realizado se oriente a mantener una solución de continuidad de la actividad que venía desarrollando el escidente; y, (ii) que se emitan acciones a favor de esta última, lo que no ocurrió en el caso concreto, razón por la cual aplicó la Norma VIII y recalificó la reorganización como una enajenación de activos para efectos del Impuesto General a las Ventas.

Esta Resolución es importante porque el Tribunal no desarrolla bajo qué supuesto de la Norma VIII se encuentra la controversia, es decir, si estaban ante una errónea calificación jurídica de los hechos (porque se menciona la tipicidad) o ante una simulación (porque descubre el hecho imponible oculto), que amerite la aplicación de la Norma VIII. Al contrario, se limitó a reiterar en qué consiste el criterio de la realidad económica, es decir, que no es un método de interpretación, sino una apreciación o calificación del hecho imponible, que busca descubrir la real operación económica y no el negocio civil que realizaron las partes, razón por la cual se permite la actuación de la Administración facultándola a verificar o fiscalizar los hechos imponibles ocultos por formas jurídicas aparentes. Este razonamiento podría ser utilizado en la actualidad para interpretar el actual primer párrafo de la Norma XVI cuya aplicación no se encuentra suspendida.

5.3 Resolución N° 17593-3-2012: simulación relativa

En esta resolución el Tribunal Fiscal reitera lo que ha emitido en diversos pronunciamientos sobre discordancia entre fondo y forma, señalando que en la simulación absoluta se finge o simula un negocio inexistente que no oculta o disimula ningún otro y, en la simulación relativa se simula un negocio falso e inexistente que disimula, disfraza u oculta el negocio efectivamente realizado, por lo que si bien en aplicación de la referida Norma VIII la Administración puede prescindir de la apariencia creada por las partes bajo la figura de la simulación para descubrir la real operación económica que está o no detrás, debe probar en forma fehaciente su existencia. En el caso concreto, el Tribunal Fiscal concluyó que el contribuyente había simulado una cesión de posición contractual gratuita de contratos de leasing a favor de una empresa sin operaciones que nunca utilizó los bienes arrendados, con la finalidad de ocultar que era el sujeto que efectivamente ejerció la opción de compra y quien transfirió al mismo banco los bienes adquiridos para que sean nuevamente colocados a un tercero, atribuyéndosele al contribuyente los ingresos gravados por dicha transferencia en lugar de atribuirlos a la citada empresa.

5.4 Resolución N° 07577-8-2014: características de una fusión por absorción

En esta Resolución el Tribunal Fiscal analiza los requisitos para calificar una fusión por absorción como una operación real, estableciendo que estos son: (i) el traspaso patrimonial de la sociedad absorbida y la recepción de este por la sociedad absorbente; (ii) la unión de actividades y la explotación del patrimonio unificado; (iii) el aumento del capital de la sociedad absorbente; y, (iv) la consiguiente entrega de las acciones o participaciones correspondientes. Bajo estos parámetros, el Tribunal calificó como real la fusión llevada a cabo por el contribuyente, indicando de manera expresa que el hecho que las empresas fusionadas fueran parte de un mismo grupo económico, no significaba que la fusión sea un acto simulado que amerite la aplicación de la facultad de la Administración Tributaria de calificar el hecho económico.

Lo interesante de esta resolución es que la Ley General de Sociedades peruana no establece esos requisitos como constitutivos para una fusión por absorción, dando la impresión de que el Tribunal quisiera establecer jurisprudencialmente la “causa típica” de una fusión por absorción.

6. Describa si existe jurisprudencia administrativa y/o judicial en la que se haya suscitado un conflicto respecto de la aplicación de un convenio para evitar la doble imposición, ya sea en la aplicación general de un convenio para un sujeto determinado o respecto de un cierto tipo de regla en particular.

Si bien en nuestro país la experiencia con los CDI es limitada⁷⁷, en el año 1971, Perú suscribió un Convenio para Evitar la Doble Imposición entre los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones (en adelante “CAN”), actualmente Bolivia, Ecuador, Colombia y Perú, ante la salida de Chile y Venezuela en distintos momentos. Es dentro de dicho ámbito internacional que se han producido algunos precedentes relevantes emitidos por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina. Son los casos del Proceso 171-IP-2013 (Caso Procesadora de Leches S.A. Vs Colombia), 184-IP-2013 (Caso Bayer S.A. Vs Colombia) y 158-IP-2015 (Caso Rayovac-Varta S.A. Vs Colombia), que versan sobre la relación entre el Derecho Comunitario y la legislación doméstica de cada país (incluyendo Perú y Ecuador), al interpretar el concepto de Impuesto al Patrimonio regulado en la Decisión 578, sin recurrir a ninguna legislación de los Países Miembros. Estos casos se explican en detalle en el punto 20 de la presente ponencia por estar referidos a una forma para evitar la doble no imposición.

En el ámbito de los tribunales de justicia nacionales, sólo encontramos dos casos para comentar. El primero (Resolución N° 00897-4-2008, de fecha 23 de enero de 2008) versa sobre la aplicación directa del concepto de regalías contenido en la Decisión 40 –antecedente de la actual Decisión 578- al Derecho Interno sin recurrir a la legislación doméstica; y, el segundo (Resolución N° 1002-3-97, de fecha 04 de diciembre de 1997), que se pronuncia sobre la aplicación de una exoneración por reciprocidad sin recurrir a la aprobación del Congreso.

6.1 Caso Manuelita S.A. - Resolución N° 00897-4-2008: Aplicación directa del concepto de Regalías contenido en la Decisión 40 de la CAN

Una empresa azucarera peruana suscribió un contrato denominado de “Prestación de Servicios” con una empresa colombiana, Manuelita S.A., en virtud del cual esta última se obligaba a realizar diferentes prestaciones vinculadas con el negocio agrícola a favor de la primera a cambio de la respectiva contraprestación. Como ambas empresas entendieron que se trataba de un contrato de servicios técnicos, gerenciales y administrativos identificables, consideraron el lugar de prestación efectiva del servicio como criterio de conexión y ubicación de la fuente, gravando en Perú sólo la parte de la contraprestación por los servicios prestados en nuestro país. La SUNAT analizó el referido contrato y concluyó que calificaba como uno de transferencia de conocimientos (know How) y por tanto que la contraprestación calificaba en su integridad como pago de “regalías” bajo el concepto de la Decisión 40 cuyo criterio de conexión para ubicar la fuente era el de “utilización del servicio”.

Para resolver la controversia, el Tribunal Fiscal peruano efectuó el siguiente análisis: (i) primero, aceptó la aplicación automática de la Decisión 40 como parte de nuestro sistema jurídico nacional, al amparo del artículo 55° de la Constitución; (ii) segundo, recurrió al concepto de “regalía” definido en el artículo 2 inciso i) de la Decisión 40 y no al contenido en la legislación doméstica de algún País Miembro; (iii) tercero, en base a lo anterior, aplicó la regla de distribución de potestad tributaria contenida en el artículo 9 de la Decisión 40⁷⁸. Así, aplicando únicamente los citados artículos de la Decisión 40, concluyó que correspondía a Perú gravar el 100% de la contraprestación, por concepto de regalía, por considerar que el contrato implicaba el

⁷⁷Antes del año 2000, Perú sólo contaba con el CDI Perú-Suecia de 1968 que estuvo vigente hasta el 2006, como consecuencia de la denuncia formulada por Suecia. En la actualidad se viene negociando un nuevo CDI con dicho país. Como se explicará en el punto 7, Perú cuenta en la actualidad con 7 CDI en vigencia y aplicables, más los países miembros de la Comunidad Andina quienes aplicamos la Decisión 578 (cuyo antecedente fue la Decisión 40). Dicha Decisión, si bien no constituye en estricto un CDI (porque es una norma derivada de un tratado y no originaria), es la que dentro del Ordenamiento Jurídico Andino sustituyó a la Decisión 40.

⁷⁸El citado artículo establecía que “Las regalías derivadas de la utilización de marcas, patentes, conocimientos técnicos no patentados u otros bienes intangibles de similar naturaleza en el territorio de uno de los Países Miembros sólo serán gravables en ese País Miembro”. (El subrayado es nuestro).

compromiso de “transferir procedimientos y conocimientos técnicos no patentados que poseía debido a su experiencia en el negocio” y por ser el país “donde se utilizan” tales procedimientos y conocimientos.

Esta resolución nos merece los siguientes comentarios. Primero, desde un punto de vista metodológico, el análisis de un CDI (o, en su caso, de la Decisión 578) supone, como primer paso, recurrir a la legislación doméstica para verificar si en ella la operación que se analiza se encuentra gravada. No se recurre directamente al CDI (o a la Decisión), como lo hace el Tribunal Fiscal, porque si la operación analizada no estuviese gravada en Perú, según el Derecho Interno, sería irrelevante recurrir a un instrumento de Derecho Internacional para evitar una doble imposición que no existe⁷⁹.

Segundo, vinculado con lo anterior, el análisis del Tribunal Fiscal omite la legislación doméstica del Impuesto a la Renta peruano. No analiza ni considera que nuestra ley doméstica tiene (y tenía en el año 2001 relevante para el caso) su propia definición de regalía en el artículo 27° de la Ley del Impuesto a la Renta y su propio criterio de ubicación de fuente (“utilización del servicio”). Entonces, no bastaba con citar la regla de distribución de potestad tributaria (artículo 9° de la Decisión 40) ni el concepto de regalía (inciso i) del artículo 2° de la Decisión para justificar el gravamen en fuente. Para el Tribunal, bastó que el artículo 9° de la Decisión 40 hiciese referencia a la palabra “utilización” para que sea irrelevante el análisis de la “legislación doméstica”⁸⁰, como si la Decisión 40 estuviese regulando en dicho artículo un criterio de conexión e imposición para las legislaciones domésticas, criterio que no compartimos y que tampoco comparte el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina⁸¹.

6.2 Caso Panamá – Resolución N° 1002-3-97: vigencia del acuerdo “para evitar la doble imposición” en la explotación de aeronaves, en base a reciprocidad

El Impuesto Extraordinario a los Activos Netos en Perú (ya derogado) suponía la presentación ante la SUNAT de una declaración jurada anual, salvo que resultase aplicable alguna exoneración prevista para dicho impuesto; lo que ocurría si, por ejemplo, el contribuyente estuviese, a su vez, exonerado del Impuesto a la Renta.

En el presente caso, la SUNAT multó a una empresa que no había presentado la declaración jurada correspondiente a dicho impuesto por no haber acreditado su correspondiente exoneración (según las reglas del Impuesto a la Renta). El caso consistió entonces en acreditar la vigencia de la referida exoneración, la que se alegaba prevista en el Decreto Supremo N° 004-97-RE, emitido al amparo del artículo 57° de nuestra Constitución, por tratarse de un acuerdo “para evitar la doble imposición” en la explotación de aeronaves suscrito con Panamá en base a reciprocidad. Luego del análisis correspondiente, el Tribunal Fiscal validó la existencia del tratado y su procedimiento de celebración (mediante el Presidente de la República y no por aprobación del Congreso), señalando además que la “celebración” del tratado había ocurrido con el respectivo intercambio de notas diplomáticas⁸² y no con la ratificación del Presidente mediante el referido Decreto Supremo (posterior a dichas notas).

⁷⁹ Criterio similar ha adoptado el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina en el Proceso 184-IP-2013 respecto de a la aplicación del artículo 17° de la Decisión 578 al señalar: “El artículo 17 de la Decisión 578 es aplicable siempre que exista impuesto al patrimonio en el País Miembro respectivo. Es decir, que el patrimonio será gravado únicamente en el País Miembro donde esté situado dicho patrimonio, siempre y cuando la legislación nacional prevea el mencionado impuesto.” (El subrayado es nuestro). Este caso se analiza en detalle en el punto 20 de la presente ponencia.

⁸⁰ En el tercer párrafo de la página 10 de la Resolución N° 00897-4-2008, el Tribunal señala: “en el citado artículo 9° de la Decisión N° 40, las regalías sólo serán gravables en el país en el que se utilicen las marcas, conocimientos técnicos no patentados y bienes intangibles que originan el pago de la misma, por lo que en el caso de autos la renta obtenida por Manuelita S.A., resulta gravable”

⁸¹ Nótese que el artículo 9° de la Decisión 40, al igual que el artículo 17° u otros, son reglas de distribución de la potestad tributaria y no de imposición de un gravamen, como surge del Proceso 184-IP-2013 seguido ante el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, que se analiza en detalle en el punto 20 de esta ponencia.

⁸² En el presente caso, la Nota DT/083 del 04 de marzo de 1996 emitida por el Ministerio de Relaciones Exteriores de Panamá fue aceptada por el Embajador del Perú mediante Nota N° 5.20-M/42-A del 05 de marzo de 1996; mientras que el Decreto Supremo 004-97-RE que ratificó el Acuerdo y dio cuenta al Congreso de su existencia corresponde al 17 de febrero de 1997. Corrobora esta afirmación del Tribunal Fiscal que en Derecho Internacional, el intercambio de notas diplomáticas tiene el efecto jurídico de

Comentamos esta resolución, primero, porque demuestra la importancia de contar con un procedimiento claro y público que determine la oportunidad de “celebración” de los tratados, lo que no ocurre en nuestro país. Segundo, porque, conforme explicamos en el punto 1 de la presente ponencia, la celebración de un CDI debe seguir el procedimiento complejo que prevé el artículo 56° de la Constitución, lo que no ocurre en el presente caso, pues en éste se acepta –en nuestro concepto indebidamente- que mediante el solo consentimiento del Presidente de la República se otorgue una exoneración del Impuesto a la Renta. Por tanto, resulta preocupante la posición del Tribunal Fiscal peruano cuando señala: *“en el presente caso, el Tratado Internacional celebrado entre los dos Gobiernos no implica la creación, modificación o supresión del Impuesto a la Renta entre los dos Estados, sino tan solo el establecimiento de una exoneración sobre la renta derivada de una explotación específica –aeronaes-, basada en el principio de la reciprocidad, por lo que en este caso no se hace necesaria la aprobación del Congreso mediante Resolución Legislativa.”*

En la actualidad, por lo menos, todos los CDI sí han seguido el proceso complejo de celebración de tratados.

7. Indique con qué países tiene convenios para evitar la doble imposición en vigor su país.

Teniendo en cuenta los conceptos y las etapas del proceso complejo de celebración de un CDI y de su entrada en vigor, en el Anexo N° 01 adjunto incluimos un cuadro que detalla los CDI que forman parte de nuestro sistema jurídico nacional y que se encuentran en vigor.

8. Mencione si el Modelo OCDE y/o sus Comentarios son fuente de derecho y/o de alguna manera admisibles en su país para la interpretación de los convenios para evitar la doble imposición.

8.1 Reflexión inicial

Cuando Cristóbal Colón llegó a América ya existían otros ordenamientos jurídicos aplicables en nuestro continente (tesis del pluralismo jurídico). La colonización de América implicó la previa conquista y derrota de sus pueblos originarios. La consecuencia, entre otras, fue la imposición de un sistema jurídico europeo (de tradición romano-germánica) que rige nuestros países 500 años después y que hemos enriquecido con nuestras propias tradiciones, culturas, formas de ser, problemas internos, ventajas comparativas, decepciones políticas, auges o fracasos económicos; etc. Hemos empezado a caminar solos desde el movimiento libertario del siglo XIX y todo ello nos ha llevado a ser quienes somos: Latinoamericanos.

¿Qué ha pasado en nuestros países para sentirnos obligados –como en la época de Colón- a utilizar herramientas jurídicas foráneas? En otras palabras, ¿por qué nos preguntamos hoy día si los Comentarios a un modelo hecho por las primeras economías del mundo, bajo finalidades, objetivos, historia y, en fin, contexto socioeconómico distintos, son obligatorios jurídicamente en nuestros países? ¿Basta el fenómeno de la globalización económica para adoptar también una globalización “jurídica”? ¿No equivale su aplicación automática una renuncia inconsciente a ser quiénes somos? Privilegiar la globalización “económica”, (fenómeno que precisamente es lo que ha generado el problema actual de los países desarrollados) y convertirla en “jurídica”⁸³, sin mayor cuestionamiento ni análisis, supone dejar de lado y borrar cada uno de nuestros ordenamientos jurídicos, sin el previo consentimiento de nuestros representantes elegidos bajo un sistema Constitucional y Democrático (en la mayoría de los casos); ordenamientos que recogen y respetan quiénes somos.

Estamos, para la OCDE, ante el inicio de un cambio de paradigma en los países desarrollados que, en sus propias palabras, constituye la primera renovación sustancial de la tributación internacional en casi un siglo, cuyas consecuencias no podemos prever y que escapan a los

manifestar en forma definitiva el consentimiento para celebrar un tratado. El problema es que, en materia del Impuesto a la Renta, no corresponde prescindir del proceso complejo que exige aprobación del Congreso, ratificación e intercambio de notas.

⁸³Pistone, citado por Figueroa, expresa que el Plan BEPS puede convertirse en una manera sin precedentes de acometer una reforma a largo plazo para *“alinearse el ejercicio de las soberanías fiscales en la dirección deseada”*. Figueroa, Hugo Antonio. (2016). “Situación Beps y los países en desarrollo” En: Revista Análisis Tributario. Lima, número 340, p. 20.

alcances de esta ponencia. Para nosotros se trata de una cuarta carabela que está a punto de divisar “tierra”⁸⁴.

Bajo esta reflexión inicial, quisiéramos analizar la pregunta que se nos formula porque la misma presupone reconocer características jurídicas a documentos foráneos, cuyo objetivo es “universalizar estándares comunes” y “principios generalmente aceptados” de “política tributaria”, pero elaborados por instituciones que representan intereses ajenos y que toman en cuenta un contexto socioeconómico donde la intervención y relevancia de Perú, como país, es nula.

8.2 Situación en Perú

En Perú no existe una posición definitiva en los operadores jurídicos sobre los alcances que tienen los Comentarios al MOCDE dentro de nuestro ordenamiento jurídico, ni otras manifestaciones del denominado “*Soft law*”⁸⁵.

Si bien se puede reconocer su naturaleza de “*Soft law*” siguiendo los lineamientos del Tribunal Constitucional peruano⁸⁶, sus alcances (si acaso deben tener alguno) no han sido abordados de manera concluyente por nuestra legislación, jurisprudencia, administración tributaria o doctrina. De hecho existen pronunciamientos contradictorios, porque, mientras algunas jurisprudencias reconocen que “*carecen de fuerza vinculante*” y son simples “*criterios persuasivos*”⁸⁷, otras consideran que sí tienen un efecto jurídico y constituyen un “*criterio interpretativo*”⁸⁸ para resolver una controversia o para dotar de contenido un determinado concepto⁸⁹.

Adicionalmente, la legislación del Impuesto a la Renta (inciso h del artículo 32-A°) expresamente señala que las Guías sobre Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la OCDE (Directrices), constituyen “*fuentes de interpretación*”, en tanto no se opongan a las disposiciones de la Ley del Impuesto a la Renta; y recientemente el Código Tributario califica e incluye a las recomendaciones y estándares internacionales de asistencia mutua en materia tributaria como “*normativa*”.

⁸⁴ Para Antonio Hugo Figueroa, el modelo actual de convenio de la OCDE se basó en un modelo de la Sociedad de Naciones de 1928 que ya era lesivo a los intereses de los países menos avanzados. Afirma que “*Nada ha cambiado en 87 años*”, que la OCDE representa solo a los países desarrollados, que su visión del mundo es muy reducida, Europa y EEUU y que ningún país en desarrollo participó en la definición de las reglas vigentes y aceptadas por la OCDE desde mucho tiempo atrás. Figueroa, Hugo Antonio. (2016), pp. 16-24. Por el contrario, la OCDE afirma que “*The BEPS package of measures represents the first substantial renovation of the international tax rules in almost a century*.” OCDE (2016) Op. Cit., p. 3.

⁸⁵ Durán, analiza el “*Soft law*” desde sus orígenes en el Derecho Internacional, el contexto internacional actual, así como la doctrina, jurisprudencia y legislación extranjeras, terminando su análisis citando varios fallos del Tribunal Constitucional Peruano distintos a la materia tributaria donde, en su opinión, nuestro Tribunal “*ha sido innecesariamente receptivo al uso de las normas del Soft law sin que previamente haya delimitado sus contornos jurídicos en el campo de la Teoría de la Constitución, la Teoría del Derecho y/o de su Constitucionalización en el país*”. Durán Rojo, Luis. (2014). “Uso del Soft Law en el Derecho Tributario como Manifestación del Cambio de Paradigma Jurídico –Primeras reflexiones para revisar la experiencia peruana”. Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima, número 57, pp. 109-115.

⁸⁶ Ver Fundamento 41 de la Sentencia emitida para resolver el Expediente N° 02111-2010-PA/TC. En dicha sentencia se menciona que las Directrices de la OCDE son un “*mecanismo de derecho no vinculante*” que constituyen una importante “*herramienta interpretativa*”, por lo que revisten el carácter de normas de “*Soft law*”, definiéndolo como “*guías que sin dejar de tener un efecto jurídico, no terminan por vincular a los Estados, representando su contenido un código de conducta que carece de coerción y ejecutabilidad*”. Siguiendo ese mismo razonamiento, los Comentarios al MOCDE, deberían ser considerados también “*Soft law*”. En el mismo sentido se pronuncia Duran, quien, citando doctrina adicional incorpora como “*Soft law*” a los Comentarios al citado modelo. Durán Rojo, Luis. (2014) Ídem. 83-86.

⁸⁷ Ver Fundamento 14 de la Sentencia emitida para resolver el Expediente N° 02111-2010-PA/TC, donde el Tribunal concluye que el “*Soft law*” son iniciativas voluntarias que “*sin dejar de tener un efecto jurídico, no terminan por vincular a los Estados, representando su contenido un código de conducta que carece de coerción y ejecutabilidad*”. Otras son N° 00022-2009-PI/TC.

⁸⁸ Refiriéndose a la Declaración de Derechos de los Pueblos Indígenas, aprobada por la Asamblea General de la Organización de las Naciones Unidas, el Tribunal Constitucional peruano, reconociendo que se trata de un instrumento internacional que forma parte del “*Soft law*”, permite que pueda utilizarse como criterio interpretativo; no obstante, de igual manera, lo define como “*una guía de principios generales que carecen de fuerza vinculante y, por lo mismo, respecto de los cuales los Estados no tienen ninguna obligación jurídica, pero que se considera que deberían observar a modo de criterios persuasivos*”. Fundamento 14 de la Sentencia recaída en el Expediente N° 0024-2009-PI.

⁸⁹ Sentencia del Tribunal Constitucional Nro. 0024-2009-PI/TC, 0026-2007-PI/TC y 0025-2007-AI.

También la Administración Tributaria⁹⁰ y la jurisprudencia administrativa⁹¹, suelen utilizar los Comentarios para comprender mejor algunos conceptos de los CDI e incluso de la legislación doméstica. Cabe señalar que, en Perú, los informes emitidos por la SUNAT en respuesta a consultas institucionales de los contribuyentes, son de obligatorio cumplimiento para sus funcionarios.

Para complicar aún más las cosas, recientemente el legislador peruano ha utilizado el “*Soft law*” como parámetro de delegación de facultades al Poder Ejecutivo⁹², generando con ello mayor confusión sobre la naturaleza y alcances de este concepto dentro de nuestro ordenamiento jurídico.

Esta constatación de la realidad, además de preocuparnos (porque da la impresión de que en Perú es aceptado el uso de este tipo de textos y documentos, sin mayor crítica ni análisis); nos genera las siguientes dudas: ¿Cómo así el “*Hard Law*” peruano debe adecuarse al “*Soft law*” internacional prescindiendo de todo nuestro proceso Constitucional de formación de Derecho en materia tributaria, el cual supone, la “dación” de una norma jurídica cuyo contenido debe ser elaborado o por el Estado peruano o, a través de la “celebración” de un tratado? ¿Significa acaso que el “*Soft law*” tiene una suerte de preeminencia que justifique su vocación orientadora y automática sobre nuestro “*Hard Law*”? ¿Cómo medir si el Poder Ejecutivo excedió sus facultades delegadas si existen varios “*estándares y recomendaciones internacionales*”? ¿Bastaba escoger uno de entre varios estándares y recomendaciones o debía ser el estándar actual, el cual probablemente ya esté cambiando? Si fuesen remisiones válidas, ¿Pueden el Congreso y el Poder Ejecutivo derivar, sin límite de tiempo, sus actos de gobierno esenciales a entidades internacionales privadas cuando ello no lo prevé nuestra Constitución? Evidentemente, si ya es un problema utilizar el “*Soft law*” en el momento de la aplicación del “*Hard Law*”, con mayor razón el problema es mayúsculo si se admite utilizarlo obligatoriamente al momento de su creación. Citaremos dos ejemplos para ejemplificar esta última problemática.

8.3 Aplicación de las directrices de la OCDE a las operaciones de exportación e importación de “*commodities*”

La Ley N° 30605 emitida por el Congreso delegó la facultad de adecuar nuestra legislación nacional (Derecho Interno) a los estándares y recomendaciones internacionales emitidos por la

⁹⁰ Si bien no hay un pronunciamiento oficial sobre la relevancia o consideraciones que deben tenerse para aplicar los Comentarios al Modelo de la OCDE, la SUNAT ha aplicado –sin cuestionarse ni analizar la razón de su uso- al resolver consultas institucionales, tales como los Informes Nro. 204-2001-SUNAT/K00000, 030-2007-SUNAT-2B0000 y 111 -2015-SUNAT/5D0000. En dichos casos se usó los Comentarios para: (i) señalar que la presencia de 183 días referida en el CDI Perú-Suecia para adquirir la condición de domiciliado (cuando estaba vigente), era una “presencia física”, incluyendo días parciales, sábados, domingos, festividades, vacaciones tomadas antes, durante o después de la actividad (Informe N° 204-2001-SUNAT/K00000); (ii) entender el concepto de “beneficio empresarial” contenido en el artículo 7° del CDI Perú- Canadá (hoy vigente), en el sentido de que se trata de un concepto amplio y que comprende todas las rentas obtenidas de la explotación de una empresa (Informe N° 030-2007-SUNAT-2B0000); y, (iii) argumentar de manera “referencial” el alcance de los apartados 3 y 4 del artículo 25 del CDI Perú – Corea del Sur (cláusula de intercambio de información) para interpretar el por qué Perú, (¿a través de la SUNAT?), está obligado a realizar dicho intercambio sin posibilidad de oponer su legislación doméstica en base al interés fiscal nacional, pero sí por secreto comercial (Informe N° 0111-2015-SUNAT/5D0000)

⁹¹ En un sentido similar a los pronunciamientos de la SUNAT, el Tribunal Fiscal peruano también se ha remitido a los Comentarios al Modelo de la OCDE -aunque se trate de una remisión indirecta a través de doctrina extranjera que cita el Modelo de la OCDE-, entre otros, en las Resoluciones Nro. 01651-5-2004, 07525-2-2005, 09478-1-2013 y 10504-1-2013. Lo curioso es que en todos esos casos se recurre indirectamente a los Comentarios para resolver el tratamiento diferenciado que existe en nuestro Derecho Interno entre el Impuesto General a las Ventas y las normas societarias peruanas. Así, el Tribunal recurre indirectamente a los Comentarios para argumentar el por qué la sucursal de sujetos no domiciliados es independiente a su casa matriz para efectos tributarios, lo que difiere del derecho comercial donde es parte integrante de la casa matriz. Para ello cita al autor Antonio Lovisolo, quien trata la problemática de los establecimientos permanentes pero dentro del Modelo de Convenio de la OCDE.

⁹² La Ley N° 30506, publicada en el Diario Oficial El Peruano con fecha 09 de octubre de 2016, delegó en el Poder Ejecutivo la facultad de dictar Decretos Legislativos en materia tributaria y otros. Entre las medidas tributarias que fueron materia de delegación se dispuso: “Adecuar la legislación nacional a los estándares y recomendaciones internacionales emitidos por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) sobre el intercambio de información para fines tributarios, fiscalidad internacional, erosión de bases imponibles, precios de transferencia y combate contra la elusión tributaria; así como perfeccionar el marco normativo referido al secreto bancario y reserva tributaria para combatir la evasión y elusión tributaria y facilitar el cumplimiento de los acuerdos y compromisos internacionales, respetando los derechos, principios y procedimientos previstos en la Constitución Política del Perú”. (El subrayado es nuestro).

OCDE en materia de precios de transferencia, entre otros. Al amparo de dicha delegación, el Poder Ejecutivo emitió el Decreto Legislativo N° 1312, publicado el 09 de octubre de 2016 en el Diario Oficial El Peruano. Pese a la intención expuesta, el objetivo perseguido –que también se recoge en los considerandos del propio Decreto Legislativo N° 1312- no ha sido logrado, puesto que el referido Decreto ha aprobado reglas opuestas a las más recientes planteadas por OCDE al regular el método de precios de transferencia para transacciones transfronterizas con “*commodities*”⁹³.

Las principales diferencias se pueden resumir en dos: Primero, las Directrices actuales⁹⁴ establecen que para las transacciones con “*commodities*” debe establecerse primero cuál es el método más apropiado, teniendo en cuenta las condiciones en que se pacta y realiza la transacción, así como las funciones y riesgos que asumen las partes contratantes (análisis de comparabilidad). No obstante, el artículo 3° del Decreto Legislativo N° 1312 obliga a que el método de precios de transferencia aplicable a dichas transacciones sea siempre el método del precio comparable no controlado (como método de valoración más apropiado) y bajo ninguna hipótesis otro método, lo que contradice las Directrices.

Segundo, el numeral 2.16E de las Directrices antes citadas establecen, como regla, que la administración no está facultada para utilizar una fecha o periodo de cotización arbitrario -como es la fecha del conocimiento de embarque-, salvo que se trate de un último recurso; lo que ocurre cuando: (i) el contribuyente no presente información fiable que permita establecer la fecha en que se pactó el periodo de cotizaciones; pues si demuestra que el período pactado es consistente con su real conducta, se respeta el valor acordado; (ii) la fecha acordada por las partes no se refleje en sus conductas, en cuyo caso la administración podrá fijar otro período de cotización en base a otros hechos y a empresas independientes de la industria (siguiendo las reglas de precios de transferencia), y; (iii) si no se presenta documentación confiable y no se pueden aplicar en función de los prácticas usuales del mercado (siguiendo los lineamientos de precios de transferencia), recién en este caso, la Administración puede presumir la fijación del precio, por ejemplo, la fecha de embarque.

Sin embargo, el Decreto Legislativo N° 1312 introduce una presunción absoluta, supuesto (iii), al disponer que para determinar el “valor de mercado” debe utilizarse como fecha del “valor de cotización”, la fecha de término del embarque (para productos exportados) o del desembarque (para productos importados); sin que importe demostrar en primer lugar la coherencia entre el valor pactado y la conducta de las partes, como es el estándar de la OCDE. Nuevamente se contradicen las Directrices.

Como se aprecia entonces, una norma jurídica (“*Hard Law*”) emitida para adecuarse al “*Soft Law*”, en su creación, no respetó la materia delegada, es decir, “los estándares y recomendaciones de la OCDE”, los cuales terminan incorporándose a nuestro ordenamiento jurídico bajo una función distinta a la de ser un mero criterio interpretativo, porque tienen efectos jurídicos de “parámetro” antes de que exista la norma tributaria. Siendo la primera vez que sucede una delegación de este tipo en nuestro país en materia tributaria, nos limitamos a plantear los problemas al final del ejemplo siguiente, sin atrevernos a proponer conclusiones.

8.4 La aplicación de las recomendaciones y estándares internacionales sobre intercambio de información y asistencia administrativa mutua de la OCDE

La citada Ley N° 30506 también delegó la facultad de adecuar nuestra legislación nacional (Derecho Interno) a los estándares y recomendaciones internacionales emitidos por la OCDE sobre “*intercambio de información para fines tributarios, fiscalidad internacional, erosión de bases imponibles, precios de transferencia y combate contra la elusión tributaria; así como perfeccionar el marco normativo referido al secreto bancario y reserva tributaria (...) y facilitar el*

⁹³ Numeral 1 del inciso e) del artículo 32°-A de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Legislativo N° 1312.

⁹⁴ Ver sección 2.2 y 2.16 A de las Directrices de Precios de Transferencia, según modificación introducida por Acción 8-10 del Plan BEPS.

cumplimiento de los acuerdos y compromisos internacionales, respetando los derechos, principios y procedimientos previstos en la Constitución Política del Perú. Al amparo de dicha delegación, el Poder Ejecutivo emitió los Decretos Legislativos N° 1313 y N° 1315, ambos publicados el 31 de diciembre de 2016 en el Diario Oficial El Peruano, en virtud de los cuales se modificó la legislación doméstica (Ley General que regula el sistema financiero y de seguros en el país, así como el Código Tributario).

El propósito de ambas modificaciones ha sido facilitar el intercambio de información bancaria y tributaria con la finalidad de evitar la elusión y evasión a nivel internacional, pues hasta antes de dicha modificación nuestra legislación no permitía *“cumplir con el nuevo estándar de intercambio automático de información para fines tributarios o para prestar y/o recibir asistencia administrativa de otras administraciones tributarias”* (Exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 1313)⁹⁵. Nótese que la “delegación” se otorgó solo por el intercambio de información, no por otro tipo de asistencia como es la asistencia en el cobro de deudas extranjeras ni por la ampliación de facultades de fiscalización tributaria⁹⁶.

Nuevamente, nuestro ordenamiento se está adecuando al *“Soft law”* (a un estándar internacional de cooperación en el ámbito fiscal), teniéndolo como “parámetro” de referencia, el cual tendría efectos jurídicos si en base al mismo se invalidase una norma de *“Hard Law”* o se analizase su constitucionalidad (lo que se produciría si el Congreso analiza dicho parámetro para ratificar o descartar la aplicación de los citados Decretos Legislativos⁹⁷). Esta “adecuación” genera un problema mayor al que tenemos con los Comentarios al MOCDE. Nos explicamos.

La reciente modificación del Código Tributario (vigente a partir del 1 de enero de 2017), al ampliar su ámbito de aplicación para incorporar no solo las relaciones jurídicas originadas por los tributos peruanos sino también a aquellas que surgen de la aplicación de la *“normativa sobre asistencia administrativa mutua en materia tributaria (...) establecidas en los convenios internacionales”*⁹⁸; señaló expresamente que dicha *“normativa”* *“(…) incluye sus recomendaciones y estándares internacionales.”*

Significa entonces que tenemos algunos problemas nuevos. Primero, definir cuál será el alcance que tendrán en nuestro ordenamiento estas recomendaciones y estándares, calificadas como “normativa” por el Código Tributario, cuando Perú (con posterioridad a la fecha de delegación) incorpore dentro de su sistema jurídico la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal (CAA)⁹⁹, tratado multilateral del que forman parte 108 países a nivel mundial y del

⁹⁵No obstante, en el Informe N° 0111-2015-SUNAT, se le consultó a la SUNAT si podía obtener la información en base a los artículos de intercambio de información de los CDI celebrados y en vigor por Perú, incluyendo aquella protegida por el secreto bancario, y nuestra Administración Tributaria respondió –utilizando como sustento los Comentarios al MOCDE- que sí podía ejecutar el intercambio de información previsto en dichos convenios; como si no necesitase de alguna norma de Derecho Interno que regule expresamente sus facultades sobre este aspecto y olvidando que en los CDI la “parte” es el “Estado peruano”, no la SUNAT, por lo que esa competencia no le puede surgir directamente del CDI, más aún cuando nuestra legislación no contenía ninguno de los dos “estándares” porque no contemplaba actuaciones administrativas extraterritoriales; razón por la cual coincidimos con el legislador en que, hasta antes del Decreto Legislativo N° 1313, nuestra legislación doméstica no permitía cumplir con el estándar automático de intercambio de información y por ello se requería de una modificación expresa en dicho sentido de nuestra legislación interna (en este caso, del Código Tributario) que permitiese la ejecución de la obligación contenida en los CDI para el intercambio de información.

⁹⁶El artículo 1° de la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en materia tributaria señala que dicha asistencia mutua incluye, además del intercambio de información, auditorías fiscales simultáneas y participación en auditorías en el extranjero; asistencia en el cobro, incluyendo el establecimiento de medidas cautelares; y la notificación o traslado de documentos. Todos estos temas han sido incluidos en la reciente modificación de nuestro Código Tributario a partir del 1 de enero de 2017, pese a que la Ley N° 30506 no otorgó una delegación expresa en dichas materias que son adicionales al simple intercambio, aun cuando están muy vinculadas. A la fecha de elaboración de la presente ponencia, la Comisión de Constitución y Reglamento del Congreso no ha emitido el correspondiente dictamen indicando que tales decretos legislativos cumplan con la norma delegante.

⁹⁷El artículo 90° del Reglamento del Congreso de la República señala que el mismo ejerce control sobre los Decretos Legislativos que expide el Presidente de la República en usos de la delegación otorgada en virtud del artículo 104° de nuestra Constitución.

⁹⁸Cuarto y quinto párrafos de la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario, incorporado por el Decreto Legislativo N° 1315.

⁹⁹The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters. Esta convención fue desarrollada conjuntamente por la OCDE y el Consejo de Europa en 1998 y modificado por el Protocolo de 2010. Esta convención es el instrumento de cooperación multilateral más comprensivo para todas las formas de cooperación tributaria para atacar el problema de la evasión y elusión, prioridad en todos los países. Los países latinoamericanos que han suscrito dicha convención,

que todavía no es parte nuestro país (pero desea serlo), al amparo del artículo 56° de nuestra Constitución. Para ello se debe tener en cuenta que los conceptos de la CAA han sido recogidos en varios de los nuevos artículos del Código Tributario (han “inspirado” su modificación) y, además, cuentan –al igual que el modelo de Convenio de la OCDE-, con numerosos “Comentarios”, tanto a la propia CAA, como al “estándar” en sí mismo (*Common Reporting Standard - CRS*), es decir, existen “*Comentarios sobre un “estándar”, ¿Soft law sobre Soft law?*” y todo ello se denomina por la OCDE como “*estándar de intercambio automático*” aplicable a todos aquellos países que suscriban la CAA¹⁰⁰.

Segundo, esta forma de “*legislación indirecta*” genera una enorme inseguridad jurídica e incertidumbre en los operadores jurídicos (contribuyentes, administración tributaria, jueces, etc.) para identificar el “derecho aplicable” pues se nos pretende exigir una investigación rigurosa sobre la ubicación de los documentos en páginas webs oficiales y no oficiales; analizar su actualidad sin una fecha definida, con la incertidumbre sobre la existencia de una versión anterior, posterior, en negociación, revisión o trabajo; sin una publicación oficial que compile en orden numérico tales documentos; y, sin una jerarquización oficial de los mismos en función a competencias o niveles¹⁰¹ y, todo ello, para regular la “imposición de tributos” a nivel global. ¿Puede todo este conjunto de documentos calificar como “*normatividad*” peruana bajo una tradición romano-germánica de Derecho?, ¿Basta un simple cambio de tres párrafos en el Código Tributario, al amparo de un párrafo más de delegación, para cambiar una tradición jurídica de más de 500 años en nuestro país? Evidentemente que no. No pueden formar, por sí mismos, parte de nuestra “*normatividad*”, requieren de un mecanismo de incorporación a nuestro derecho nacional a través de un tratado o de una Ley, debatida y discutida por el Congreso para dicho efecto, no a través de una “*delegación*” tan general y que, por la fuerza de los hechos, no tendrá plazo de término pues los Comentarios son dinámicos y se incorporarían de manera automática.

Tercero, nuestra legislación también ha previsto normas que recogen la existencia de “dos estándares” para el intercambio de información, a solicitud y automático (como “*Hard Law*”)¹⁰² siguiendo los conceptos internacionales. Nos preguntamos: ¿para qué esta regulación expresa si todo el “*estándar mundial*” ya entró por la puerta falsa bajo el concepto de “*normatividad*”? Además, en uno de sus documentos la propia OCDE ya sentenció que, para cada sección del modelo CAA y de la CRS hay un detallado comentario cuya finalidad es ilustrar o interpretar sus disposiciones, reconociendo que la implementación de la misma en base a la ley doméstica, puede generar inconsistencia, costos innecesarios y complejidad a las instituciones financieras que operan internacionalmente, y, para evitar todo ello es que existen estos Comentarios¹⁰³. ¿Y la soberanía de cada país? ¿Esto es lo que ha querido el legislador de la Ley N° 30506 al delegar la modificación del Código Tributario? ¿Que se incorporen más de 400 páginas a nuestro ordenamiento jurídico como parte del Código Tributario? Creemos que no. La única forma para lograr dicho objetivo (incorporar a nuestro ordenamiento todos los estándares y recomendaciones internacionales como “*norma jurídica*”) es utilizando las herramientas que nuestro Derecho Nacional prevé (en el sentido de sistema jurídico) y ello ocurre, en Perú, cuando

al 03 de enero de 2017, son: Argentina, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, República Dominicana, El Salvador, Guatemala, México, Panamá y Uruguay.

¹⁰⁰ El alcance de este estándar se encuentra en: OECD (2014), Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, OECD Publishing.

¹⁰¹ Los Comentarios a la CAA tienen más de 100 páginas y los Comentarios a la CRS tienen más 300 páginas. En total más de 400 páginas. ¿Todas estas páginas se incorporarán indirectamente al ordenamiento jurídico peruano como *normatividad*, si entra en vigor la CAA? Esa es la intención de la OCDE ¿Fue la intención de nuestro legislador al delegar al Poder Ejecutivo la “*adecuación*” a los estándares y recomendaciones internacionales de la OCDE?

¹⁰² Artículos 102°-C y 102°-D del Código Tributario, modificados por el Decreto Legislativo N° 1315. No nos referimos a las clases o tipo de intercambio que incluyen el intercambio espontáneo, sino que la propia exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 1313 señala como “*estándares*” solo al “*automático*” y a “*solicitud*”.

¹⁰³ “3. *Commentaries on the Model CAA and CRS 23. For each section of the Model CAA and the CRS, there is a detailed Commentary that is intended to illustrate or interpret its provisions. The Commentaries are contained in Part III of the Report. Given that implementation will be based on domestic law, it is important to ensure consistency in application across jurisdictions to avoid creating unnecessary costs and complexity for financial institutions in particular those with operations in more than one jurisdiction. For certain limited situations alternatives are provided for in the Commentaries.*” OECD. (2014). Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, OECD Publishing, p. 16

el país se adhiere a un tratado multilateral y como parte del mismo se introducen todas sus consecuencias jurídicas (en forma similar a la incorporación de nuestra Decisión 578 cuando se aprueba el Protocolo modificadorio del Tratado de Justicia de la CAN), pero todos estos documentos no pueden ser “norma jurídica” sin un tratado celebrado y en vigor por Perú, conforme hemos explicado en el punto 1 de la presente ponencia.

8.5 Nuestra opinión

Nuestro país no es miembro de la OCDE. En tal sentido, siguiendo la tradición del *Common Law* donde, según Durán, este concepto se origina¹⁰⁴, nos inclinamos por pensar que los Comentarios a su modelo de convenio tienen la condición de “*Soft law*” y como tal –asumiendo lo señalado por el Tribunal Constitucional Peruano–, son una guía de principios generales que constituyen una fuerza moral pero que carecen de fuerza vinculante y, por lo mismo, los Estados no tienen ninguna obligación jurídica de cumplirlos (menos los contribuyentes), pero que, sin embargo, deberían ser observados, en principio, a modo de “criterios persuasivos”. No obstante, siguiendo nuestra tradición romano-germánica, la referida naturaleza nos lleva a que dichos Comentarios tengan la calificación de *doctrina*,¹⁰⁵ no en el sentido de “fuente normativa”, sino en el de “fuente evidencia”, es decir, “*aquellas que permiten verificar la existencia de una norma jurídica internacional, pero que no pueden crear una norma jurídica por sí mismas. Ayudan a precisar el sentido y alcance de las primeras y no se aplican directamente, sino como complemento de las creadoras. Estas están constituidas por la jurisprudencia y la doctrina, a las que han venido a añadirse las resoluciones de organizaciones internacionales declarativas de Derecho*” (El subrayado es nuestro)¹⁰⁶. Cabe señalar que, en Perú, el inciso h) de la Norma III del Código Tributario expresamente reconoce a la “doctrina jurídica” como fuente de Derecho tributario (“fuente evidencia”).

De esta manera, los Comentarios no pueden ser entendidos como disposiciones vinculantes ni como criterios interpretativos “*per se*”, con efecto jurídico en sí mismos, pues para ello, en forma previa, deben haber sido incorporados como parte de un ordenamiento jurídico vinculante (“*Hard Law*”) al cual complementan y auxilian; precisamente porque han sido elaborados por una organización internacional de carácter intergubernamental que representa intereses ajenos y que toman en cuenta un contexto socioeconómico completamente distinto al contexto peruano¹⁰⁷.

¹⁰⁴Para Durán, el “*Soft law*” nace dentro del Derecho Anglosajón en el marco de los instrumentos de Derecho Internacional, los cuales siguen la tradición del *Common Law*. De manera específica, indica que el término fue acuñado por primera vez por un jurista británico, Arnold McNair, “*para referirse a los “principios operativos abstractos” usados en la interpretación judicial a los que quería abarcar como enunciados normativos. Así, la expresión quería referirse a enunciados formulados como principios abstractos que en algún sentido se volvían operativos por la vía de su aplicación judicial*”. Durán Rojo, Luis. Óp. Cit., pp. 77- 78.

¹⁰⁵Para Novak y Corrochano, la doctrina comprende “*los trabajos de los órganos gubernamentales e intergubernamentales encargados de la codificación y desarrollo progresivo del Derecho Internacional, como la Comisión de derecho internacional de Naciones Unidas o el Comité Jurídico Interamericano de la OEA*.” Señalan además que “*la doctrina si bien no es una fuente normativa, si es una fuente evidencia que permite no solo establecer la existencia de normas de derecho internacional, precisar su contenido y alcances, sino también, en algunos casos, influir en su creación*”. (El subrayado es nuestro). Novak Talavera, Fabián y García-Corrochano Moyano, Luis. (2016). Óp. Cit., pp. 497 y 500. En el mismo sentido parece pronunciarse Villanueva, quien señala: “*Además, la justificación de los Comentarios al MOCDE como parte de las herramientas de interpretación del tratado es debatible, y nuestro entendimiento es que no son de obligatoria referencia para la interpretación de los CDI, y que constituye una fuente de referencia doctrinaria al que puede acudir o no en la interpretación de una norma convencional*”. Villanueva Gutiérrez, Walker. (2015). “En las Normas Antielusivas Específicas de la Ley interna y su aplicación a nivel de Tratado”. En: Revista de la Asociación Civil Derecho & Sociedad. Lima: Editorial PUCP, p. 438.

¹⁰⁶Seguendo a Manuel Díez de Velasco, Michel Virally y Edmundo Vargas Carreño; Novak y García-Corrochano al clasificar las fuentes del Derecho Internacional, distinguen entre “fuentes creadoras” y “fuentes evidencia”. Las primeras son métodos de creación de normas jurídicas, tienen carácter jurídico vinculante y se aplican directamente al caso concreto, entre ellas, la costumbre, los tratados, principios generales de Derecho, actos unilaterales de los Estados y los actos de organizaciones internacionales. La segunda es la que hemos descrito textualmente en la ponencia. Novak Talavera, Fabián y García-Corrochano Moyano, Luis. (2016). Óp. Cit., p. 76.

¹⁰⁷Encontramos que la opinión del magistrado Espinosa, al resolver un caso en concreto donde citaron las recomendaciones del Banco Mundial, asume una posición similar. En el Expediente N° 0009-2014-PI/TC, el citado magistrado precisó que se mencionaban “*en el contexto del poder persuasivo que tiene la opinión de este organismo técnico*” pero que “*estos criterios no configuran (y por ende, no pueden ser consideradas como) un parámetro de control constitucional*”. Así pues, para este magistrado, las recomendaciones de una entidad de prestigio solo representan un poder persuasivo que no determina la legalidad o constitucional de una norma.

En este sentido, compartimos plenamente el fundamento (voto concurrente) expresado por el magistrado Landa Arroyo en la sentencia que resolvió el Expediente N° 02689-2004-AA en Perú. Único caso que hemos encontrado donde se ha analizado el “Soft law” en materia tributaria.

En el caso analizado por el Tribunal Constitucional peruano, un contribuyente trató de interpretar el concepto de “derecho a la libertad de comunicaciones internacionales” mencionado en el artículo 54° de la Constitución, señalando que era un concepto de Derecho Internacional por lo que correspondía aplicar la Convención de las Naciones Unidas sobre el Derecho del Mar y, por tanto, dicho concepto formaba parte del Derecho Interno; con la finalidad de argumentar que no procedía el pago de derechos arancelarios e impuestos a la importación de cables para comunicación internacional. En su fundamento, el profesor Landa calificó dicho tratado como “Soft law” debido a que no formaba parte de nuestro ordenamiento conforme al artículo 55° de nuestra Constitución (no había sido ni aprobado por el Congreso ni ratificado por el presidente), por lo que, señaló, no existía una clara voluntad jurídica de otorgarle carácter vinculante, desconociendo su aplicación y recomendando al legislador que regule por ley expresa el término “libertades de comunicación internacional” contenido en la Constitución.

En otras palabras, entendemos que, aunque en el “Soft law” (o doctrina, según la tradición que querramos privilegiar) exista un concepto ya definido, el mismo no puede complementar ni auxiliar nuestro sistema jurídico cuando éste no ha manifestado claramente su voluntad de aceptar el sentido atribuido a dicho concepto dentro de nuestro ordenamiento. Siguiendo esta premisa, el efecto jurídico que tendrían los Comentarios, por calificar como “Soft law” (o doctrina) dentro de nuestro ordenamiento, dependerá del ámbito jurídico en el que debemos recurrir a ellos como complemento o auxilio. Así tenemos los siguientes escenarios:

Primero, si debemos recurrir a los Comentarios dentro del ámbito del Derecho Internacional peruano, necesitaremos previamente que exista un tratado, celebrado y en vigor, que forme parte de nuestro ordenamiento jurídico al amparo del artículo 55° de nuestra Constitución (un CDI). En tal caso, en virtud de la Convención de Viena admitiremos su utilización como fuente evidencia del tratado (“Hard Law”), siempre y cuando estemos en alguno de los supuestos previstos en los artículos 31°¹⁰⁸ (contexto, objeto y fin) o 32°¹⁰⁹ (medios de interpretación complementarios) de dicha Convención, pues cada comentario podría tener una razón distinta de

¹⁰⁸Dentro del sector doctrinario que recurre a los Comentarios a través del artículo 31 de la Convención de Viena, podemos advertir dos posturas: la que entiende los Comentarios como el contexto necesario para hallar el sentido ordinario del Convenio y quienes los consideran como un sentido especial. Los autores que se adhieren a la primera postura, es decir, el contexto son, entre otros, los siguientes: Ward quien sostiene que “*In this respect, the commentaries as they existed at the time if the conclusion of a bilateral treaty although not forming part of the textual (or internal) context as described in Article 31(2) of the Vienna Convention do form part of the “legal (or external)” context of the treaty.*”. En: Ward, David. (2005). The interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries on the OECD Model, Canadá y Holanda, International Fiscal Association – Canadian Branch e IBFD Publications BV, pp. 30-31; y, Yañez quien ha señalado que: “*En consecuencia, los Comentarios no deben ser considerados como una simple prueba a la que se debe acudir para resolver una ambigüedad o una oscuridad, sino como parte del contexto al que se puede recurrir para determinar el sentido corriente de los términos del Convenio.*” En: Yañez Salgado, Luciana. “Aplicación del concepto de establecimiento permanente previsto en los convenios para evitar la doble imposición a la luz de la legislación interna peruana”. En IFA Grupo Fiscal. (2008). Convenios para evitar la doble imposición tributaria. Lima, p. 716. De otro lado, el sector de la doctrina que entiende a los Comentarios como sentido especial señala que: “*En efecto, para un sector de autores como Hugh Ault, los Comentarios al MOCDE deben ser considerados como el “sentido especial” al que alude el artículo 31.4 de la Convención de Viena de 1969, en tanto este artículo establece como regla de interpretación que se dará un sentido especial a un término cuando ese haya sido la intención de las partes contratantes. De esta manera, si las partes contratantes han celebrado un CDI sobre la base del Modelo OCDE y no existen mayores reparos u observaciones entre lo dispuesto en las cláusulas de dicho Modelo y los artículos incluidos en el texto del CDI celebrado, debería entenderse que aquellas cláusulas y sus Comentarios conforman el sentido especial que las partes han otorgado a las disposiciones del CDI.*” En: Delgado, Cecilia. (2007). Interpretación de los CDI. Materiales de enseñanza Convenios para evitar Doble Imposición Tributaria. Lima: IFA – Grupo Peruano, p. 6.

¹⁰⁹Al respecto, podemos consultar a los siguientes autores: Zuzunaga señala que: “*(...) en nuestra opinión los Comentarios al MOCDE califican como un medio de interpretación complementario ya que se constituyen como parte del trabajo preparatorio de los CDIs y no han podido ser calificados como parte del “contexto” de dichos CDIs.*” Zuzunaga del Pino, Fernando. (2008). Óp. Cit., p. 326; y, García Novoa, quien indica: “*Pues bien; descartando que podamos admitir que los Comentarios al MOCDE integran los medios de interpretación previstos en el artículo 31, ya que los acuerdos que forman parte del contexto deben tener “predisposición” en coincidencia con la estipulación del tratado, a nuestro juicio, lo más aceptable es su inclusión entre las llamadas reglas complementarias de interpretación, previstas en el artículo 32 de la Convención de Viena.*” En: García Novoa, César. (2006). “Interpretación de los Convenios de Doble Imposición Internacional”. Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT). Estudio de Derecho Internacional Tributario – Los Convenios de Doble Imposición. Colombia: Legis, p. 36.

incorporación. Respecto a la forma en que deben aplicarse los Comentarios hay una multiplicidad de opiniones¹¹⁰. Ante tanta diversidad y considerando lo expuesto en líneas precedentes, preferimos considerar adicionalmente la posición adoptada por Vogel, quien señala que, tratándose de los países que no son miembros de la OCDE, los Comentarios son menos importantes y solo se puede presumir que la intención de los países no miembros ha sido adoptar el significado de la OCDE cuando (i) el texto de la disposición coincida con el modelo de convenio de la OCDE; y, (ii) de su contexto no surja alguna otra interpretación.¹¹¹ Es decir, la condición o supuesto habilitante para su aplicación (incorporación) como complemento o auxilio es la existencia de “*Hard Law*” dentro de nuestro ordenamiento y, por tanto, ese es también su propio límite. No cabe por ello, en nuestro ordenamiento, admitir la tesis de una interpretación dinámica de los Comentarios¹¹². Fuera de esta función de ayudar en el sentido y alcance de los conceptos contenidos en un tratado, no se pueden aplicar directamente.

Segundo, si debemos recurrir a los Comentarios dentro del ámbito del Derecho Interno peruano, necesitaremos que exista previamente una ley doméstica que haya recogido los conceptos contenidos en los Comentarios, en cuyo caso, se podrá aplicar cualquier método de interpretación tradicional previsto en nuestro ordenamiento, según lo dispone el primer párrafo de la Norma VIII del Código Tributario que señala que: “*Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho*” (ratio legis, literal, teleológico, histórico, sistemático, etc.).

Tercero, si no contamos ni con un tratado ni con una ley doméstica que requieran ser interpretados (sentido y alcance) en base a los conceptos de los Comentarios, simplemente mantendrían su condición de doctrina pero ya no podrían complementar ni auxiliar una norma jurídica (“*Hard Law*”) y su alcance, en materia tributaria, tendría que ser absolutamente restringido y limitado por el principio de legalidad y de reserva de ley y porque, en Perú, la misma Norma VIII de nuestro Código Tributario no permite extender las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos señalados en la ley, menos en base a guías elaboradas bajo contextos que no son los nuestros y cuando nuestro ordenamiento no ha manifestado una voluntad clara de contenerlos.

- 9. Indique si existen cláusulas antiabuso en los convenios para evitar la doble imposición en vigor en su país (cláusulas de transparencia, cláusulas de exclusión, cláusula de sujeción a impuestos, cláusulas de tránsito, cláusulas de test de objetivo principal –“*principal purpose test* o PPT”). Describa las cláusulas e indique si son de fácil aplicación y/o si se prevé cierta subjetividad y cuáles son sus fortalezas y debilidades. Indique si existen excepciones que se prevean en estas cláusulas.**

¹¹⁰Por ejemplo, Ward cita a Vogel, Kees Van Raad, Vann, Waters, Ault y Engelen. En tales autores se puede apreciar que algunos aplican los Comentarios en base a los distintos numerales del artículo 31° (1, 2,3 y 4) y otros en base al artículo 32°. Ward, David. Óp. Cit., p. 18. Además de las posturas antes señaladas, existen también autores que adoptan una postura mixta, como por ejemplo, Massari, quien señala que los Comentarios al Modelo de la OCDE pueden formar parte del contexto para llegar al sentido ordinario o, en su defecto, son un medio de interpretación complementaria. Así, señala: “¿Pueden ser los Comentarios medios suplementarios de interpretación? Somos de la opinión que sí, siempre y cuando se presente alguno de los supuestos contenidos en el artículo 32 de la Convención de Viena y no hayan podido ser catalogados como parte del “contexto” de acuerdo al artículo 31.” En: Massari Figari, Giorgio L. “El estatus legal de los Comentarios al modelo de convenio OCDE y su aplicación en el caso peruano”. En IFA Grupo Fiscal. (2008). Convenios para evitar la doble imposición tributaria. Lima, p. 589.

¹¹¹Becker, Johannes y otros. (2015). Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. Holanda: Kluwer Law International, fourth edition, pp. 45 y 46.

¹¹²Coincidimos en ello con Vogel y Zuzunaga. Para el primero, “al interpretar tratados concluidos por los Estados miembros de la OCDE, solo la edición de los Comentarios al MOCDE que eran aplicables a la fecha de la finalización del tratado pueden ser vinculantes”, en esta misma línea en un ejemplo, indica que “en principio no hay diferencia cuando una disposición del tratado – como sucede en el Protocolo de Negociación del CDI entre Alemania y Suiza de 18 de junio de 1971– obliga a las partes contratantes a interpretar el tratado de acuerdo a los estándares de los Comentarios al Modelo OCDE. Esto, también, solo puede ser entendido en referencia a los Comentarios de la fecha del acuerdo, que en el ejemplo sería únicamente los Comentarios de 1963.” (Traducciones libres). Becker, Johannes y otros. (2015). Ídem, pp. 48 y 49. Por otro lado, para Zuzunaga, por aplicación del Principio de Intertemporalidad (interpretación estática), se deben tomar en cuenta los Comentarios vigentes a la fecha de celebración (suscripción) de los CDI y no la interpretación dinámica. Zuzunaga del Pino, Fernando. (2008). Óp. Cit., p. 330.

Nuestro Derecho Interno contiene una cláusula antiabuso general y algunas cláusulas específicas. Nuestro Derecho Internacional también regula cláusulas antiabuso específicas contenidas en los CDI celebrados por el Perú y en vigor¹¹³. A continuación, nos limitaremos a este último ámbito y a las cinco cláusulas que expresamente se nos solicita desarrollar, en el orden propuesto. A modo de resumen, adjuntamos un cuadro comparativo de nuestras cláusulas como Anexo N° 02.

9.1 Cláusula de transparencia

La cláusula de transparencia tiene como finalidad que los beneficios de un CDI se apliquen a las sociedades cuyos socios sean, a su vez, residentes en el Estado en el que tales sociedades tienen su sede, evitando de este modo, que accedan a dichos beneficios otro tipo de sociedades¹¹⁴. En tal sentido, el propósito de estas cláusulas es evitar la utilización de sociedades instrumentales o conductoras a través de las cuales se pretenda acceder a los beneficios que otorga un CDI sin tener actividad sustancial o sin un motivo económico válido.

En tal sentido, para Carmona estas cláusulas están orientadas a evitar que los países que tienen nula o muy baja imposición o que permiten, en su Derecho Interno, sociedades que desarrollen muy poca actividad sustancial en el país (por ejemplo sociedades “plataforma”), puedan acogerse a los beneficios fiscales del CDI¹¹⁵.

Perú ha pactado una cláusula de transparencia en el numeral 2 del artículo 27¹¹⁶ del CDI con Brasil, en virtud de la cual los beneficios del convenio no se aplicarán a la entidad residente de un Estado Contratante, si más del 50% de la participación efectiva en dicha entidad fuese de propiedad (directa o indirecta) de una o más personas no residentes en dicho Estado Contratante. Tratándose de sociedades, dicha participación efectiva supone la propiedad de más del 50% del valor acumulado de las acciones, con o sin derecho a voto y de las acciones en general de la sociedad.

No obstante, dicha cláusula no se aplica (excepción) si la entidad residente realiza una “actividad empresarial de sustancia” que no sea la mera tenencia de títulos o cualesquiera otras actividades similares respecto a otras entidades asociadas. Esta excepción se incluye para salvaguarda de las sociedades que de buena fe realicen negocios de carácter sustancial en el referido Estado Contratante.

En nuestra opinión, esta cláusula podría generar problemas de aplicación al no haberse definido con claridad el concepto de “actividad empresarial de sustancia” que permitiría a la entidad residente demostrar la aplicación de los beneficios del CDI ni el concepto de “participación

¹¹³En torno al concepto, problemas y alcances de este tipo de cláusulas, tanto en las normas convencionales internacionales (CDI) como en los ordenamientos internos de los distintos países latinoamericanos, España, Italia y Portugal, puede revisarse la relatoría general de María Teresa Soler Roch a propósito de las Jornadas Latinoamericanas de Derecho tributario llevadas a cabo en Lima en el año 2014. Soler Roch, María Teresa. (2014) Óp. Cit., p. 31-119. También se han pronunciado dentro de nuestro país: Luciana Yáñez con la ponencia “Medidas nacionales para evitar la erosión de la base tributaria: Influencia de las BEPS en Latinoamérica” con la ponencia titulada “Perú haciendo la diferencia ante la problemática BEPS: cuando la experiencia es creativa”. (2015) Memorias de las XXVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. México: ILADT México, pp. 625 - 659 y Cores Ferrada, Roberto. (2014). “Las cláusulas antielusivas específicas y los convenios para evitar la doble imposición suscritos por el Perú”. En: Instituto Peruano de Derecho Tributario. Memorias de la XXVII Jornadas latinoamericanas de Derecho Tributario. Tomo II, pp. 401-419.

¹¹⁴Los Comentarios prevén dicha que dicha cláusula consiste en “(...) impedir el acceso a los beneficios de los convenios a las sociedades que no sean propiedad, directa o indirectamente, de personas residentes en el Estado en el que tienen fijada su residencia dichas sociedades”. Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE (2010) Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio. España: Instituto de Estudios Fiscales (IEF). p. 63 y Carmona Fernández, Nestor. (2013). Medidas antiabuso en los convenios sobre doble imposición. En: Fiscalidad Internacional. Madrid: Ediciones CEF. Quinta Edición. Tomo II, p.1081.

¹¹⁵Carmona Fernández, Nestor. Ídem, p. 1081

¹¹⁶Artículo 27: Disposiciones Misceláneas: "2. Una entidad considerada residente de un Estado Contratante que obtenga beneficios o rendimientos de fuentes en otro Estado Contratante no tendrá derecho en ese otro Estado Contratante a las ventajas del presente Convenio si más del 50 por ciento de la participación efectiva en esa entidad (o en el caso de una sociedad, más del 50 por ciento del valor acumulado de las acciones con o sin derecho a voto y de las acciones en general de la sociedad) fuera propiedad, directa o indirecta, de cualquier combinación de una o más personas no residentes del primer Estado Contratante mencionado. Sin embargo, esta disposición no será aplicable en los casos en que dicha entidad desarrolle, en el Estado Contratante del que es residente una actividad empresarial de sustancia que no sea la mera tenencia de títulos o cualesquiera otras actividades similares respecto a otras entidades asociadas."

efectiva” en el caso de entidades distintas a las sociedades de acciones. Tales temas debieran ser desarrollados en nuestro Derecho Interno.

9.2 Cláusula de exclusión

Mediante este tipo de cláusulas se pretende excluir del ámbito de aplicación del Convenio a las entidades que disfrutaran de regímenes fiscales preferenciales o con características legales especiales, así como a determinados tipos de rentas, en virtud de su Derecho Interno, que se hayan introducido o no después de la firma del Convenio¹¹⁷.

Dicha cláusula se encuentra prevista en el numeral 3 del artículo 28¹¹⁸ del CDI con Canadá y en el numeral 1 del artículo 27 del CDI con Brasil.

En el CDI con Canadá se establece que el Convenio no será aplicable a una entidad residente de un Estado Contratante, cuando efectivamente pertenezca o sea controlada (directa o indirectamente) por una o varias personas no residentes y el impuesto en dicho Estado Contratante sea sustancialmente menor al que resultaría aplicable si tal entidad perteneciese efectivamente a personas naturales residentes de dicho Estado Contratante. Este supuesto se encuentra previsto en el numeral 21.2 de los Comentarios al artículo 1 del MOCDE.

Como se aprecia, dicha cláusula tiene un amplio ámbito de aplicación, no limitado a un tipo de actividad ni de renta. Asimismo, contiene requisitos que pueden generar problemas de interpretación al no existir claridad en sus alcances. Tales como: la referencia a una “efectiva pertenencia”; a un control (directo o indirecto) no definido; a “un impuesto sustancialmente menor”. Tampoco se prevé con claridad la forma de calcular el impuesto hipotético que se compara con el impuesto aplicable a la sociedad residente.

Por otro lado, en el CDI con Brasil se establece que, si después de la firma del CDI, un Estado Contratante adopta una legislación fiscalmente preferente (exentar de impuestos o aplicar una tasa sustancialmente inferior) a favor de sociedades que realicen determinadas actividades y que perciban ingresos provenientes del exterior, en comparación con las tasas que les serían aplicables si dichas actividades fuesen ejercidas en su propio territorio; el otro Estado Contratante, no estará obligado a aplicar las limitaciones impuestas por el CDI, respecto de tales ingresos o dividendos pagados por las sociedades. Las actividades son: (i) navegación; (ii) bancarias, financieras, aseguradora, de inversión, o de actividades similares; o, (iii) en razón de ser la sede, el centro de coordinación o una similar que presta servicios administrativos u otro tipo de apoyo empresarial a un grupo de sociedades que ejerce actividad empresarial en otros Estados. Este supuesto se encuentra previsto en el numeral 21.3 de los Comentarios al artículo 1 del MOCDE.

Cabe indicar, que las normas constitucionales peruanas (artículos 63° y 71°) establecen que *“La inversión nacional y extranjera se sujetan a las mismas condiciones”* y que *“En cuanto a la propiedad, los extranjeros, sean personas naturales o jurídicas, están en la misma condición que los peruanos (...)”*. En tal sentido, en cada caso concreto, debiera analizarse la constitucionalidad de un régimen fiscal preferente, única y exclusivamente, a favor de entidades no residentes, en perjuicio de la inversión nacional y de los residentes peruanos. Actualmente, en Perú no existe un régimen fiscal preferencial que cumpla con las condiciones para que se apliquen las citadas cláusulas de exclusión.

¹¹⁷ Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE (2010) Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio. España: Instituto de Estudios Fiscales (IEF), p. 70

¹¹⁸ Artículo 28: Reglas diversas: "3. El convenio no será aplicable a una sociedad, fideicomiso y otra entidad que sea residente de un Estado Contratante y que efectivamente pertenezca a una o varias personas no residentes de ese Estado, o que sea controlada directa o indirectamente por las mismas, si el monto aplicado por dicho Estado sobre la renta o patrimonio de la sociedad, fideicomiso u otra entidad, es sustancialmente menor al monto que hubiese sido aplicado por el referido Estado después de tomar en cuenta cualquier manera de reducción o compensación de la cantidad del impuesto, incluyendo una devolución, reintegro, contribución, crédito, beneficio a la sociedad, fideicomiso o asociación, o a cualquier otra persona si todas las acciones de la compañía o todos los intereses en el fideicomiso y otra entidad, según sea el caso, pertenezcan efectivamente a una o varias personas naturales residentes de ese Estado."

9.3 Cláusula de sujeción al impuesto

Como señala Soler, este tipo de cláusulas constituyen una medida preventiva para evitar el riesgo de doble no imposición (término que, en sentido estricto, debiera denominarse no imposición) y, de esta manera, conseguir la tributación efectiva al menos en uno de los Estados Contratantes¹¹⁹. En tal sentido, el objetivo de estas cláusulas consiste en evitar la no imposición en aquellos casos en los que el Estado de residencia no ejerce su derecho a gravar¹²⁰.

Esta cláusula está prevista en el numeral 5 del Protocolo del CDI Perú-México respecto, única y exclusivamente, a intereses y ganancias de capital. Dicha cláusula señala que las disposiciones referidas a tales rentas, no se aplicarán si el perceptor de las mismas, siendo residente de un Estado Contratante, no está sujeto a imposición o está exento en relación con tales rentas de acuerdo con las leyes de ese Estado Contratante. En ese caso, estas rentas pueden estar sujetas a imposición en el otro Estado Contratante.

También encontramos una cláusula de sujeción en los CDI suscritos por Perú con Suiza y Portugal, aplicable a las rentas por pensiones (artículo 18 de los CDI en comentario), establecida en el inciso b) del numeral 12 del Protocolo en el CDI con Suiza; y, en el numeral 8 del Protocolo del CDI con Portugal.

La cláusula de Suiza señala que cuando las pensiones y otras remuneraciones similares queden exentas del pago de impuestos en el Estado Contratante (fuente), y de acuerdo con la ley vigente en el otro Estado Contratante (residencia) esas pensiones no estén efectivamente gravadas en este otro Estado Contratante (residencia), el Estado Contratante mencionado en primer lugar (fuente) podrá gravar las pensiones con la tasa legal prevista en su legislación nacional. Por su parte, el CDI con Portugal indica que las pensiones, anualidades y otras remuneraciones similares pagadas a un residente de otro Estado Contratante (residencia) pueden también someterse a imposición en otro Estado Contratante del que deriven (fuente), en la medida que no estén sometidas a imposición en el Estado Contratante mencionado en primer lugar (residencia).

Cabe señalar, que el artículo 18¹²¹ de los referidos CDI recoge el criterio de tributación exclusiva en el país de residencia, por lo que en virtud de la cláusula de sujeción descritas si no grava el país de residencia llamado a hacerlo, el Estado fuente podrá recuperar la potestad para gravar dichas rentas, eliminando así la no imposición que se generaría si la legislación interna del país de residencia exonera, inafecta o no grava las rentas por pensiones. El criterio de tributación exclusiva en el país de residencia también se encuentra contemplado en los CDI celebrados con Corea del Sur y México; sin embargo, en dichos CDI no existen tales cláusulas de sujeción, generándose el problema de no imposición, el cual tratamos con mayor detalle en el punto 20 de la presente ponencia.

Si bien la Decisión 578 no contiene una cláusula de sujeción expresa, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina ha interpretado su artículo 20°, evitando el riesgo de no imposición dentro de la Comunidad Andina para el caso del impuesto al patrimonio colombiano, al exigir la verificación previa de la doble imposición en los otros países miembros, como requisito para aplicar la referida Decisión. En el punto 20 de la presente ponencia se explica con mayor detalle este criterio.

9.4 Cláusula de tránsito

Las cláusulas de tránsito pretenden evitar la utilización de sociedades instrumentales, de tal manera que las rentas beneficiadas por el CDI, no fluyan hacia terceros países, evitando

¹¹⁹Soler Roch, María Teresa. (2014). Óp. Cit., pp. 76 y 77.

¹²⁰Becker, Johannes y otros. (2015). Óp. Cit., p. 1551.

¹²¹El artículo 18 de los CDI de Suiza y Portugal señalan que las pensiones pagadas a un residente de un Estado Contratante por un empleo anterior sólo pueden someterse a imposición en ese Estado.

mecanismos o estrategias “de trampolín” o “*stepping stone*”¹²². Se trata en buena cuenta de que las disposiciones del CDI se apliquen únicamente a sociedades residentes en los Estados Contratantes y, además, que las rentas amparadas por el CDI se apliquen a satisfacer obligaciones contraídas por tales sociedades beneficiadas con dicho CDI, con la finalidad de que no tengan efectos en países ajenos a las sociedades residentes. Esta cláusula está prevista en el parágrafo 17 de los Comentarios al artículo 1 del MOCDE.

El CDI Perú-Suiza prevé una cláusula de este tipo en el numeral 10 del Protocolo relativa a dividendos, intereses y regalías. Si bien también recurre al concepto de “propósito principal”, preferimos tratarla en este punto por considerar que tiene más elementos de una cláusula de tránsito.

Dicha cláusula señala lo siguiente: *“b) Las disposiciones de los Artículos 10, 11 y 12 no se aplicarán a los dividendos, intereses o regalías que se paguen de acuerdo a o como parte de un acuerdo instrumental. La expresión “acuerdo instrumental” significa una transacción o una serie de transacciones estructuradas de tal forma que un residente de un Estado Contratante con derecho a los beneficios del Convenio recibe rentas provenientes del otro Estado Contratante, pero dicho residente paga, directa o indirectamente, toda o la mayor parte de esa renta (en cualquier tiempo o forma) a otra persona que no es residente de ninguno de los dos Estados Contratantes, y quien, si recibiera directamente ese tipo de renta desde el otro Estado Contratante, no tendría derecho a invocar los beneficios de un Convenio para evitar la doble imposición entre el Estado en el cual reside y el Estado en el que la renta se origina, ni a obtener beneficios con respecto a ese tipo de renta que sean equivalentes a, o más favorables que, aquellos previstos de acuerdo con este Convenio para un residente de un Estado Contratante; siendo el propósito principal de tal estructuración obtener los beneficios de este Convenio”*. (El subrayado es nuestro).

Como se aprecia, esta cláusula prevé la situación en que, entre dos sociedades residentes de cada uno de los Estados Contratantes, aquella que recibe las rentas amparadas por el CDI, las disponga –todo o la mayor parte en cualquier oportunidad y forma- a favor de una tercera sociedad residente en un tercer Estado ajeno al CDI. Ello con la finalidad de que esta tercera sociedad obtenga indirectamente los beneficios del CDI, que no habría tenido si se relacionase directamente con la sociedad residente del Estado Contratante donde se generaron las rentas.

Entendemos por “mayor parte”, literalmente más del 50% (como también se desprende del parágrafo 17 de los Comentarios al artículo 1 del MOCDE). La cláusula hace referencia solamente al “pago” como vía de transferencia de las rentas, lo que podría generar problemas interpretativos. Habría sido mejor añadir también el término “disposición definitiva” (por ejemplo, para evitar que se realice un préstamo que luego se condone). Si bien la cláusula no lo dice (pues no tendría por qué regular el tema), nos surge la duda sobre el alcance de lo que significa a “cualquier tiempo”, pues recordemos que existen plazos de prescripción para determinar la obligación tributaria y podría suceder que, la oportunidad de la disposición a favor del tercer Estado Contratante se realice cuando la facultad de la Administración Tributaria del Estado de la Fuente haya prescrito. La pregunta sería: ¿la prescripción podría ser opuesta como medio de defensa para evitar la aplicación de esta cláusula? Como señalamos en el punto 4 de esta ponencia, la relación entre la prescripción y las cláusulas generales o especiales (específicas) antiabuso, es un tema de suma importancia para evitar actos elusivos y abusivos, por lo que su regulación debe ser expresa en el Derecho Interno de los Estados Contratantes con la finalidad de respetar la seguridad jurídica y lograr la finalidad de estas cláusulas. Obviamente, en los ejemplos propuestos, nuestro entendimiento es que debería aplicarse la cláusula, pese a estas deficiencias, pues el “propósito principal” de la estructura es evidente: abusar del CDI.

Finalmente, cabe recordar que este tipo de cláusulas requieren de un efectivo intercambio de información y debieran ser complementadas con una cláusula de buena fe. En el caso bajo comentario, no se ha previsto expresamente esta última cláusula, aun cuando entendemos que

¹²²Carmona Fernández, Nestor. Óp. Cit., p. 1083.

la referencia al “propósito principal” permitiría probar a las sociedades involucradas, su motivo económico válido, sustancia y actividad empresarial efectiva, para ser beneficiarios de las disposiciones del CDI; aunque estos conceptos también son muy abstractos y podrían generar, adicionalmente, problemas interpretativos. Recordemos que en Perú, tuvieron que pasar casi 8 años para que recién el Tribunal Fiscal defina los alcances de una norma tan abstracta como la antigua Norma VIII del Código tributario.

9.5 Norma de propósitos principales – NPP- (*Principal purpose test* - PPT)

La cláusula de test del objetivo principal constituye una regla antielusiva general, cuya incorporación en los CDI es una manifestación clara de que los Estados Contratantes pretenden excluir la aplicación de sus beneficios fiscales a las entidades que realicen operaciones o acuerdos que persigan acogerse a los beneficios en circunstancias inapropiadas. Por ello, la inclusión de la referida cláusula supone realizar un análisis caso por caso a fin de valorar qué podemos entender como uno de los principales propósitos de una operación o acuerdo¹²³. En otras palabras, mediante este tipo de cláusulas se pretende identificar que el principal objetivo de la transacción no sea acogerse a los beneficios del CDI, sino que debe existir un real propósito empresarial.

Cabe señalar que la cláusula de test de objetivo principal (PPT por sus siglas en inglés) se encuentra en los CDI celebrados por Perú con Canadá, Brasil, México y Corea del Sur respecto a dividendos, intereses y regalías (en el CDI con Canadá, en el numeral 7 de los artículos 10,11 y 12; en el CDI con Brasil, en el numeral 7 de los artículos 10 y 12 y numeral 8 del artículo 11; en el CDI con México, en el artículo 22 y el CDI con Corea del Sur en el numeral 1 del artículo 27).

Adicionalmente, en el CDI con Corea del Sur también prevé esta cláusula para el caso de ganancias de capital y otras rentas (numeral 1 del artículo 27). Asimismo, El CDI con Chile contempla la cláusula PPT para el caso de intereses y regalías (en el numeral 7 de los artículos 11 y 12).

Todas las cláusulas antes mencionadas, con algunas diferencias menores, prevén que los beneficios contemplados en el CDI para los correspondientes tipos de rentas no se aplicarán, si el propósito principal o uno de los principales propósitos es el de obtener ventaja de los artículos que regulan tales rentas.

No obstante, el CDI con Portugal presenta una particularidad debido a lo siguiente: (i) primero, contempla una cláusula PPT para un tipo de renta que no tiene un artículo expreso en el CDI. Así, señala que las disposiciones del CDI no serán aplicables si el propósito principal o uno de los propósitos principales sea *“la creación o cesión de un derecho de propiedad para la obtención de una renta derivada de la ventaja creada por la referida cesión”* (inciso c) del numeral 11 del Protocolo);¹²⁴ y, (ii) segundo, y aquí radica la mayor particularidad, incluye una disposición mucho más amplia vinculada con la “forma de interpretar” el CDI para permitir su interacción con las normas antiabuso del Derecho Interno. Así establece lo siguiente: *“Se entiende que las disposiciones del Convenio no serán interpretadas de tal forma que prevengan la aplicación de reglas Antiabuso contempladas en la legislación interna de los Estados Contratantes”* (inciso a) del numeral 11 del Protocolo).

En un sentido similar (sin que su comentario en este punto signifique que se trate de una cláusula PPT), el segundo párrafo del artículo 20 de la Decisión 578 de la Comunidad Andina prevé en general (no con relación a algún tipo de renta en particular) que *“No serán válidas aquellas interpretaciones o aplicaciones que permitan como resultado la evasión fiscal correspondiente a rentas o patrimonio sujetos a impuestos de acuerdo con la legislación de los Países Miembros”*.

¹²³OCDE. (2016). Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales, Acción 6 – Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Paris: Editions OCDE, pp. 10, 19 y 20.

¹²⁴Nos surge la duda de si esta norma está pensada para las rentas derivadas por la creación y la cesión de “derechos intangibles”; pues no se “crea” un derecho de propiedad y, cuando nos referimos a la transferencia de “propiedad” distinguimos entre “compraventa” (para bienes tangibles) y “cesión” (para bienes intangible). Entonces, ¿se está refiriendo la norma a las rentas derivadas de la constitución (creación) de un intangible, así como de la cesión de un derecho intangible?

Como vemos entonces, Perú cuenta no sólo con cláusulas del tipo PPT en sus CDI sino también con una cláusula adicional mucho más amplia, abstracta y difusa que tiene que ver con la “forma de interpretar” un CDI, para evitar la evasión y elusión fiscales.

Si bien estamos de acuerdo con la existencia de este tipo de cláusulas, necesarias para combatir prácticas legales y empresariales abusivas, debe encontrarse un equilibrio que respete también el derecho de los contribuyentes. Nuestro ordenamiento jurídico proviene de una tradición romano-germánica, ajena al origen de este tipo de conceptos propios del *Common Law*¹²⁵. Ello significa que, en nuestro país, es muy relevante el respeto al principio de legalidad y de reserva de ley tributaria y, como correlato, surge la prohibición de la analogía como una herramienta para establecer hechos generadores de obligaciones tributarias. Por estas razones nuestro sistema jurídico recurre a parámetros legales para definir los conceptos que nos rigen. Es la excepción dejar que la jurisprudencia establezca los estándares jurídicos, lo que ocurre por defecto (vacío) o deficiencia de la Ley (iura novit curia), pero dicha circunstancia está prohibida, precisamente, en materia tributaria en cuanto al hecho generador se refiere.

Perú, ha tenido experiencia con una cláusula similar dentro de su Derecho Interno (situación descrita en el punto 4 de la presente ponencia) y hoy, dieciséis años después, hemos encontrado una fórmula jurídica (Norma XVI) para combatir la elusión bajo parámetros jurídicos (causa jurídica de los negocios, que incluye su función económica) y pese a ello, ésta se encuentra suspendida en busca de un equilibrio y ponderación. Por tanto, no vemos que resulte sencilla la aplicación de este tipo de cláusulas contenidas en nuestros CDI, cuya complejidad es aún mayor por tener que interactuar con otro sistema jurídico que puede provenir de una tradición jurídica diferente. En este sentido, coincidimos con Pedraza, para quien este tipo de cláusulas podría generar dificultad debido a que se aplica no solo cuando el “principal” propósito es obtener una ventaja impropia del tratado, sino también cuando la ventaja es “uno” de los principales propósitos, entre otros¹²⁶.

10. Comente si existen normas de derecho interno que hayan regulado o interpretado la aplicación de estas cláusulas como por ejemplo la forma de establecer la procedencia del “PPT”.

No se han emitido normas domésticas que hayan regulado o interpretado la aplicación de las cláusulas antiabuso contenidas en nuestros CDI.

11. Comente si existen antecedentes administrativos o judiciales en los que se hayan discutido cláusulas antiabuso o situaciones identificadas como “*treaty shopping*” y en caso afirmativo descríbalos.

No conocemos de jurisprudencia (administrativa o judicial) donde el tema materia de controversia haya sido las cláusulas antiabuso contenidas en nuestros CDI o situaciones identificadas como “*treaty shopping*”.

12. Indique si los convenios contienen cláusula de limitación de beneficios y en su caso descríbalas. Indique si se ha emitido legislación interna en relación a la aplicación de las cláusulas de limitación de beneficios y si existen casos de jurisprudencia administrativa o judicial en los cuales se hayan discutido cuestiones relativas a la cláusula de limitación de beneficios.

¹²⁵Aunque la Acción 6 del Plan BEPS no lo diga expresamente, este concepto del “propósito principal” pareciera estar muy vinculado a la tradición anglosajona y a la doctrina del propósito de negocios -“Business Purpose Test”- que surgió recién en la década de 1930 en los EEUU; mientras que los conceptos de fraude, simulación y abuso de Derecho que nuestro sistema jurídico conoce provienen desde la época del Imperio Romano. Esta opinión es compartida con Pedraza, quien señala que la estructura y dinámica de esta cláusula, que es similar con el “business purpose test” de los países del common law, no es familiar dentro de las medidas antiabuso peruanas. Pedraza, Luz María. (2010). “*Tax treaties and tax avoidance: application of anti avoidance provision*”. En: Cahiers du droit fiscal international. Corresponsalía – Perú. International Fiscal Association. Congreso de Roma, volumen 95A, p. 629.

¹²⁶ Pedraza, Luz María. (2010). Óp. Cit., p. 628

Como se sabe, las cláusulas de limitación de beneficios se emplean en los CDI con el objetivo de evitar el uso indebido del Convenio por parte de los sujetos que no sean residentes de ninguno de los Estados Contratantes.¹²⁷ En tal sentido son cláusulas que buscan evitar el denominado “*treaty shopping*”, es decir, “*aquellas estrategias a través de las cuales una persona no residente de un Estado trata de obtener los beneficios que un convenio suscrito por dicho Estado concede a sus residentes.*”¹²⁸ Si bien los CDI a nivel mundial contienen este tipo de cláusulas (incluso considerando dentro de las mismas a las cláusulas de exclusión, tránsito, transparencia, de PPT¹²⁹); la Acción 6 del Plan BEPS está proponiendo un nuevo modelo de cláusula específica de limitación de beneficios (denominada “*Entitlement to Benefits*”) tomando como referencia el artículo 22° del Modelo de Convenio de Estados Unidos (EEUU)¹³⁰.

El Resumen Ejecutivo de la referida Acción 6, señala que esta nueva cláusula se encarga “*de reservar la concesión de los beneficios del convenio a aquellas entidades que reúnan ciertas condiciones. Dichas condiciones, basadas en la naturaleza jurídica de la entidad, sus propietarios y sus actividades generales, buscan garantizar una vinculación suficiente entre la entidad y su Estado de residencia.*” (El subrayado es nuestro).

Siendo ello así, los convenios celebrados por Perú y en vigor, dada su antigüedad, no contienen este nuevo tipo de cláusula de “acceso a los beneficios”, basada en el modelo de EEUU y tampoco existe jurisprudencia ni normativa interna sobre el particular.

13. Indique si los convenios para evitar la doble imposición contienen el principio del “beneficiario efectivo” y, en su caso, si existe alguna definición de este concepto en algún convenio.

En los convenios que ha suscrito el Perú se suele incluir la expresión de “beneficiario efectivo”¹³¹ para determinados tipos de rentas. Así, tenemos que en los CDI celebrados con Chile, Canadá, Brasil, México, Corea del Sur, Suiza y Portugal, se ha incluido la misma en el numeral 2 de los artículos 10, 11, 12 referidos a dividendos, intereses y regalías, respectivamente.

Adicionalmente, en el CDI con Canadá el término de “beneficiario efectivo” se encuentra en el numeral 2 del artículo 21, referidos a Otras rentas.

Una mención particular merece nuevamente el CDI con Portugal, donde se ha incluido esta expresión para todas las rentas materia del CDI. Así, en el inciso b) del numeral 11 del Protocolo se señala lo siguiente: “*Se entiende que los beneficios establecidos en este Convenio no serán aplicables a residentes de los Estados Contratantes que no sean los beneficiarios efectivos de las rentas derivadas del otro Estado Contratante.*”

Lamentablemente, ninguno de los CDI mencionados contiene una definición de esta expresión, lo que en el caso del CDI con Portugal resulta preocupante debido a que todas las rentas quedan comprendidas dentro de su alcance.

¹²⁷ Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. (2010). Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio. España: Instituto de Estudios Fiscales (IEF), p. 67

¹²⁸ OCDE. (2016). Óp. Cit., p. 9

¹²⁹ Por ejemplo, en el caso de Perú, el artículo 22 del CDI con México se denomina “Limitación de Beneficios” y se incluye dentro del mismo una cláusula PPT.

¹³⁰ En ese sentido se pronuncia Soler. María Teresa. (2014). Óp. Cit., p. 74

¹³¹ No existe una posición unánime sobre el significado de esta “expresión”. Como ejemplo citamos a Vogel, quien indica que “*Por tanto, el beneficiario efectivo es quien tiene la libertad para decidir (1) si el capital u otros activos pueden ser usados o disponer su uso por terceros o (2) cómo se usará el rendimiento generado o (3) ambos*” (traducción libre) en Vogel, Klaus. (1997). Double Taxation Conventions. Holanda: Kluwer Law International, tercera edición, pp. 562. También lo define, tratándose de dividendos, como el residente de uno de los Estados Contratantes que tiene todo el derecho de usar y gozar del dividendo, sin que tenga la obligación legal o contractual de trasladar el pago recibido a otra persona (traducción libre). Becker, Johannes y otros. (2015). Óp. Cit., p. 723. Por su parte, Ángel Urquiza hace referencia a la Circular N° 601 emitida por la Administración Tributaria de China (Guo Shui Han) sobre determinación y reconocimiento de los beneficiarios efectivos en los convenios para evitar la doble imposición. En dicho contexto señala que: “*Por “beneficiario efectivo” se entiende aquella persona que tiene la propiedad o el control sobre las rentas, derechos o propiedades, de los que derivan ingresos*” en Urquiza Cavallé, Ángel. (2014). “La cláusula del beneficiario efectivo en los convenios de doble imposición: Interpretación y delimitación en la normativa interna de los estados contratantes”. En: Instituto Peruano de Derecho Tributario. Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericano de Derecho Tributario. Lima: Grández Gráficos, pp. 771-772.

14. Indique si existe una definición de “beneficiario efectivo” en su derecho interno.

No existe ninguna definición en nuestro Derecho Interno.

15. Describa si existen antecedentes administrativos o judiciales en los cuáles se haya discutido el concepto del beneficiario efectivo o similar.

No hemos identificado antecedentes administrativos o judiciales en los cuales se haya discutido la expresión o concepto de beneficiario efectivo.

16. Indique si se ha emitido legislación relativa a la adopción de las medidas BEPS (“Base Erosion and Profit Shifting”) en su país.

En términos generales, dentro de nuestro ordenamiento jurídico, no se han emitido normas que estén destinadas directamente a adoptar las medidas BEPS¹³², salvo aquellas comentadas en el punto 8 de la presente ponencia vinculadas con el intercambio de información (Acción 12), la asistencia administrativa mutua (Acciones 12 y 13) y las normas de Precios de Transferencia (Acciones 8, 9, 10 y 13).

Respecto de Precios de Transferencia, nuestra legislación ha adoptado medidas vinculadas con (i) las declaraciones juradas (documentación), (ii) los servicios intragrupo de bajo valor añadido que han sido regulados sin recoger el safe-harbour previsto por la OCDE (Acción 13); y, (iii) las transacciones con materias primas (Commodities) que ha sido regulado en sentido opuesto a lo contenido a las Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE de 2016 (que recoge los Resultados de las Acciones 8, 9 y 10). Siendo que este último numeral (iii) ya sido desarrollado en el punto 8 de esta ponencia, en el presente punto nos limitaremos a detallar el tratamiento de los numerales (i) y (ii).

16.1 Obligaciones formales en Precios de Transferencia: declaración jurada y documentación.

A fines del 2016 se modificaron¹³³ las obligaciones antes señaladas a efecto de implementar el Informe Final de la Acción 13 del Plan BEPS a través del Decreto Legislativo N° 1312 publicado el 31 de diciembre del 2016 que, como señala su considerando, fue emitida en cumplimiento de la Ley N° 30506 que delega al Poder Ejecutivo la facultad de *“ajustar la legislación nacional a los estándares y recomendaciones internacionales emitidos por la OCDE sobre intercambio de información para fines tributarios, fiscalidad internacional, erosión de bases imponibles, precios de transferencia y combate contra la elusión tributaria”*¹³⁴. En tal sentido, a partir del ejercicio 2018 se presentarán las siguientes declaraciones juradas correspondientes a la información del ejercicio 2017, de corresponder:

- Reporte Local: Obligatorio para los contribuyentes cuyos ingresos devengados superen las dos mil trescientas (2,300) Unidades Impositivas Tributarias (UIT) -equivalente a US\$ 3'000,000 aproximadamente- respecto de las transacciones que generen rentas gravadas y/o costos o gastos deducibles para la determinación del impuesto.

¹³² Cabe señalar que para Yañez, previa a la emisión de las medidas BEPS, nuestra legislación ya había recogido varias recomendaciones contenidas en las medidas BEPS que pretendían evitar la erosión de la base imponible y combatir los comportamientos elusivos, entre otras: (i) la extensión de los criterios de vinculación para gravar como renta de fuente peruana las obtenidas por regalías, asistencia técnica y servicios digitales; (ii) la incorporación de un régimen de transparencia fiscal internacional; y, (iii) considerar como renta de fuente peruana la enajenación indirecta de acciones. Yañez Salgado, Luciana. (2015). Óp. Cit, p. 625 - 659

¹³³ Debemos indicar que antes de esta modificación, ya se había implementado un régimen de divulgación con relación a la metodología de precios de transferencia. Desde el año 2004 se implementó la presentación de una declaración jurada de precios de transferencia y a partir del 2013 se incorporó la presentación del propio Estudio Técnico de precios de transferencia de forma telemática en la misma oportunidad de la declaración jurada. Para la aplicación efectiva de tales obligaciones se dispuso una suerte de *Safe Harbour* en función a los ingresos y al monto de operaciones entre partes vinculadas.

¹³⁴ De acuerdo al primer considerando del Decreto Legislativo N° 1312, que modifica la Ley del Impuesto a la Renta.

- Reporte Maestro: Obligatorio para los contribuyentes que formen parte de un grupo cuyos ingresos devengados en el ejercicio gravable superen las veinte mil (20,000) Unidades Impositivas Tributarias (UIT) -equivalente a US\$ 25'000,000 aproximadamente- la que contendrá, entre otros, la estructura organizacional, la descripción del negocio o negocios y las políticas de precios de transferencia en materia de intangibles y financiamiento del grupo y su posición financiera y fiscal.
- Reporte país por país: Obligatorio para los contribuyentes que formen parte de un grupo multinacional, la que contendrá, entre otros, la información relacionada con la distribución global de los ingresos, impuestos pagados y actividades de negocio de cada una de las entidades pertenecientes al grupo multinacional que desarrollen su actividad en un determinado país o territorio.

La norma prevé que la información contenida en las referidas declaraciones juradas informativas podrá ser utilizada por la SUNAT para el ejercicio de sus funciones y para el intercambio de información tributaria con la autoridad competente de otro Estado prevista en los tratados internacionales o en las decisiones de la Comisión de la Comunidad Andina, observando las reglas de confidencialidad y de seguridad informática señaladas en los mismos.

La información mínima que debe contener las declaraciones juradas informativas antes señaladas será materia de un reglamento que aún no se ha emitido. Por su parte, la documentación e información que respalde dichas declaraciones juradas informativas, según corresponda, debe ser conservada por los contribuyentes, debidamente traducida al idioma castellano, si fuera el caso, cinco (5) años o durante el plazo de prescripción, el que fuera mayor.

16.2 Precios de Transferencia para servicios intragrupo

Para determinar el precio de mercado de los servicios intragrupo de bajo valor añadido, la OCDE establece un método simplificado para determinar la ganancia del proveedor de servicios a la multinacional que consiste en aplicar el margen del 5% sobre todos los costes colectivos en calidad de “*Safe-harbour*” liberándose al contribuyente de justificación con un estudio de referencia del mercado¹³⁵. Por el contrario, mediante el referido Decreto Legislativo N° 1312 se establece que tratándose de servicios de bajo valor añadido, el referido margen no puede exceder 5% de los costos y gastos incurridos por el prestador del servicio; sin liberar al contribuyente de alguna obligación formal.

17. En particular indique si se han emitido normas relativas a la acción 6 de BEPS intitulada “Preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances”.

En el Perú no se ha emitido ninguna norma que en sus considerandos haya tenido en cuenta la Acción 6 del Plan BEPS. En tal sentido, carecemos de regulación relativa a las cláusulas de propósito principal (PPT) y de limitación de beneficios en el nuevo modelo propuesto por BEPS; al fraccionamiento de contratos; arrendamiento de mano de obra; a los casos laborales de contratación; a transacciones con el propósito de evadir la calificación de dividendos y de transferencia de dividendos; así como a las transferencias que evitan la aplicación del Artículo 13(4) del MOCDE.

De igual forma, carecemos de reglas sobre desempate para determinar la residencia (para efecto del CDI) de personas diferentes a individuos con doble residencia; reglas anti-abuso para establecimientos permanentes ubicados en terceros Estados; reglas relativas a la aplicación de tratados tributarios para restringir el derecho a gravar de un Estado Contratante a sus propios residentes; así como reglas referidas a los impuestos a la partida o salida.

¹³⁵ Resultados del Plan BEPS acciones 8-10, pp. 174.

No obstante, nuestro Derecho Interno cuenta con una cláusula antiabuso general (según lo expuesto en el punto 4 de esta ponencia) y, dentro de nuestro Derecho Internacional, cuenta con algunos CDI contienen cláusulas PPT (según lo expuesto en el punto 9.5 de esta ponencia), en virtud de las cuales los tribunales peruanos podrían evitar estas conductas abusivas; lo que de hecho ha ocurrido en algunos casos (detallados en el punto 4 de esta ponencia).

- 18. Indique si alguna de las situaciones identificadas en la acción 6 BEPS (entre otras, el desdoblamiento de contratos para evitar caer dentro del concepto de establecimiento permanente, situaciones en las que ciertas transacciones evitar caracterización como dividendos) ha sido parte de algún caso de jurisprudencia administrativa o judicial en su país y cómo se resolvió ese caso.**

No hemos tomado conocimiento de la existencia de jurisprudencia administrativa judicial que haya tomado como parte de su motivación la Acción 6 del Plan BEPS.

- 19. Mencione si en su país se aplican impuestos de salida como forma de evitar o disminuir la tributación en supuestos de cambio de residencia.**

En Perú no existen este tipo de impuestos.

- 20. Describa cuál es enfoque dentro de su país para las situaciones que podrían presentarse de doble no imposición con motivo de la interacción entre un convenio para evitar la doble imposición y el derecho interno. Ejemplifique situaciones en las que podrían presentarse casos de doble no imposición. Mencione si existen casos de jurisprudencia en los cuáles se haya discutido una doble no imposición y cómo se resolvieron.**

20.1 La no imposición en el Perú

El fenómeno de la denominada “doble no imposición”, término que -en sentido estricto- debiera denominarse, “no imposición”; debe ser entendido como el resultado que se genera por aplicar las disposiciones de los CDI, donde el Estado que tiene la potestad para gravar la renta no la ejerce (inafectación), establece una exoneración, un crédito fiscal completo o una alícuota cero, en su Derecho Interno; es decir, no existe imposición efectiva en dicho Estado¹³⁶. Este resultado pretende ser eliminado con la implementación de cláusulas de sujeción en los CDI.

Como señala Soler, esta cláusula responde a lo que denomina “*criterio de gravamen efectivo, al menos en un Estado*”¹³⁷, criterio recogido en el punto 3.1 de la Recomendación de la Comisión Europea de fecha 6 de diciembre de 2012, en donde se indica que, cuando en el marco de los CDI “(…) los Estados miembros se comprometan a no gravar un determinado elemento de los ingresos, deberían asegurarse de que este compromiso solo es válido si el elemento en cuestión está sujeto a imposición en la otra Parte del convenio”. En tal sentido, en el punto 3.2 de dicha Recomendación, se invita a los Estados miembros (europeos) a suscribir una cláusula de sujeción en sus CDI para evitar esta circunstancia. Similar finalidad persigue la Acción 6 del Plan BEPS que recomienda modificar el Preámbulo del Modelo, a efectos de que se encuentre establecido de manera clara¹³⁸ que la intención de celebrar el Convenio no debe conllevar a “*la generación de oportunidades para la doble no imposición o la imposición reducida a través de la elusión, evasión fiscal o las prácticas treaty shopping.*”¹³⁹

¹³⁶Acápito 3.4 de la Recomendación 2012/772/UE – Recomendación de la Comisión Europea de 06 de diciembre de 2012 sobre planificación fiscal agresiva.

¹³⁷Soler Roch, María Teresa. (2014). Óp. Cit., p. 41.

¹³⁸La Acción 6 del Plan BEPS recomienda como estrategia “*la incorporación al convenio de una declaración clara de que los Estados que concluyen convenios pretenden evitar la generación de oportunidad para la no imposición o la imposición reducida a través de la elusión, la evasión fiscal o las prácticas treaty shopping*”. OCDE. (2016). Óp. Cit., p. 9. Al respecto, consideramos que dicha recomendación tiene como origen las posiciones divergentes acerca de si el Modelo OCDE tiene o no como objetivo evitar la no imposición detalladas por Lang. Lang, Michael. (2008). “General Report”. Non-discrimination at the crossroads of international taxation. Bruselas, 2008, Vol. 93a, p.101.

¹³⁹OCDE. (2016). Ídem. 98.

En consecuencia, el fenómeno de la “no imposición” supone un riesgo conocido, no deseado, pero derivado de la suscripción de los CDI y de su interacción con el Derecho Interno, el cual, para ser evitado supone incluir una cláusula expresa en cada CDI (lo que se denomina, cláusula de sujeción, con la finalidad restringir los beneficios de los CDI al residente del Estado en donde efectivamente la renta en cuestión esté sujeta a imposición¹⁴⁰); o una declaración expresa sobre la finalidad del CDI en el sentido de evitar la no imposición mediante comportamientos abusivos.

En el caso peruano, los CDI celebrados y en vigor, incluyendo la Decisión 578, no han sido diseñados con la finalidad de evitar la no imposición¹⁴¹ y no cuentan con una declaración clara y expresa en dicho sentido; y, únicamente los CDI suscritos con México, Suiza y Portugal contemplan una cláusula de sujeción, como hemos detallado en el punto 9.3 de la presente ponencia. En el caso de México, la cláusula se circunscribe a intereses y ganancias de capital, mientras que en los casos de Suiza y Portugal, solo resulta aplicable para pensiones.

20.2 Casos de no imposición respecto de rentas por pensiones con México y Corea del Sur

El artículo 18 de los CDI suscritos por el Perú con México, Corea del Sur, Suiza y Portugal señalan que solo puede gravar las pensiones¹⁴², el Estado Contratante en el que reside el sujeto perceptor, es decir la potestad tributaria pertenece de manera exclusiva al país de residencia.

En ese sentido, en el supuesto que un residente peruano obtenga pensiones provenientes de su trabajo en México o Corea del Sur, dichas rentas deberían tributar de manera exclusiva en el Perú (país de residencia del perceptor). Sin embargo, de acuerdo con la legislación interna peruana las pensiones que tengan su origen en el trabajo personal se encuentran inafectas. De esta manera, las referidas pensiones no se encontrarán gravadas ni en México o Corea del Sur ni en Perú. Como se puede apreciar del ejemplo planteado, estamos ante un supuesto de no imposición derivado de la interacción entre los CDI suscritos con México y Corea del Sur y el Derecho Interno peruano.

Este resultado de no imposición, no se verifica en el caso de los CDI celebrados con Suiza y Portugal pese a que la regla de distribución de potestad tributaria es la misma (exclusiva en el país de residencia). En efecto, a diferencia de México y Corea del Sur, en Suiza y Portugal se ha pactado una cláusula de sujeción expresa que permite a tales países recuperar su potestad para gravar, evitando así que se produzca la no imposición en el supuesto planteado como ejemplo.

20.3 Casos de Colombia ante el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina en relación con el impuesto al patrimonio por cuentas por cobrar relacionadas con Perú

A nivel de la Comunidad Andina, si bien la Decisión N° 578 no contiene de manera expresa una cláusula de sujeción que esté destinada a evitar la no imposición dentro de la Comunidad ni una declaración expresa que su finalidad consiste en evitarla; el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina¹⁴³, en tres procesos similares, dos de los cuales involucran a Perú (Procesos N° 171-IP-2013 de 31 de octubre de 2013; N° 184-IP-2013 de fecha 06 febrero de 2014; y, N° 158-IP-2015

¹⁴⁰En Perú, al referirse a este tema Bravo Cucci, señala que la no imposición o no sujeción “es un fenómeno por el cual un hecho realizado en el plano fáctico no encaja en la descripción contenida en el presupuesto de hecho de la norma tributaria, no generándose efecto jurídico alguno.” P. 541. Asimismo señala que “el Estado contratante solo declinaría respecto de su potestad tributaria en caso de que el otro Estado contratante sometiera a efectivo gravamen al hecho previsto”. Bravo Cucci, Jorge. (2005) La (doble) no imposición, En: Estudios de derecho tributario constitucional e internacional. Homenaje latinoamericano a Víctor Uckmar. Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, p. 546.

¹⁴¹Compartimos lo señalado por Bravo Cucci, cuando sostiene que: “Si ya es discutible sostener que deba interpretarse que un CDI tiene como objetivo general la eliminación de la doble imposición, creemos que resulta mucho más cuestionable sostener que pueda interpretarse que un CDI persigue eliminar o combatir la no imposición.” Bravo Cucci, Jorge. Óp. Cit., p. 546.

¹⁴²Si bien los CDI celebrados con Corea del Sur, México, Suiza y Portugal, regulan a las pensiones en sus artículos 18, no todos ellos coinciden en los componentes de las pensiones. Así, mientras que el CDI con México y Suiza hacen referencia a pensiones y otras remuneraciones, el CDI con Corea del Sur hace referencia a pensiones, anualidades u otros pagos similares; y, el CDI con Portugal señala a las pensiones, anualidades o remuneraciones similares.

¹⁴³Este órgano supranacional ejerce su jurisdicción sobre la Comunidad Andina y es competente para conocer las siguientes acciones: La Acción de Nulidad, la Acción de Incumplimiento, la Interpretación Prejudicial, el Recurso por Omisión o Inactividad y la Acción Laboral. Asimismo, tiene competencia para ejercer la función arbitral.

de 14 de julio de 2016), ha interpretado los alcances del primer párrafo del artículo 20 de la referida Decisión, a propósito de interpretar el artículo 17° de la Decisión sobre una controversia vinculada con el impuesto al patrimonio colombiano dentro de la Comunidad Andina.

La controversia consistió básicamente en determinar si las cuentas por cobrar que tenían empresas colombianas con residentes de otros países miembros (Ecuador y Perú), formaban parte o no de la base imponible del impuesto al patrimonio colombiano, considerando que el artículo 17° de la Decisión 578 otorgaba la potestad tributaria al país donde esté situado dicho patrimonio, sin condicionar su aplicación a que el citado país grave efectivamente el referido patrimonio y pese a que, ni Ecuador ni Perú, contemplaban un impuesto al patrimonio. Ante dicha controversia, el Tribunal Andino de Justicia concluyó que *“el patrimonio será gravado únicamente por el País Miembro donde esté situado dicho patrimonio, siempre y cuando la legislación nacional prevea el mencionado impuesto. Si no lo hace, puede ser gravado en otro País Miembro en donde se ubique el sujeto pasivo y se prevea dicho impuesto”* (subrayado nuestro). Así, en los Procesos N° 184-IP-2013 y N° 158-IP-2015 ordena a la corte colombiana establecer si en Ecuador y Perú existe la figura del impuesto al patrimonio, para que a partir de ello se determine si las cuentas por cobrar podrían ser gravadas en Colombia. Hasta el día de hoy, Perú no ha establecido dicho impuesto.

Como se aprecia, en los casos analizados, el Tribunal Andino de Justicia no ha necesitado una cláusula adicional en la Decisión 578 que “evite la no imposición” ni una “declaración expresa sobre que su finalidad es evitarla”. Le ha bastado señalar que, si el propósito de la referida Decisión *“es el de evitar doble tributación de unas mismas rentas o patrimonios a nivel comunitario”*, entonces, esta solo será aplicable cuando se presente una efectiva doble imposición. De esta manera, en vía de interpretación, el referido Tribunal ha logrado lo que la Comisión Europea recomienda a sus países miembros, prescindiendo de la existencia o no de un comportamiento abusivo del contribuyente (como sí lo exige la Acción 6 del Plan BEPS). Si bien tales pronunciamientos se refieren a un impuesto al patrimonio, cabe la pregunta de si existe alguna razón jurídica para que este criterio sea diferente ante una controversia vinculada con alguna de las rentas gravadas con el Impuesto a la Renta. De primera impresión, pareciera que no.

Respecto a este rol interpretativo, Soler ha opinado que *“es discutible que se pueda eliminar una posible no imposición por la vía de la interpretación sin una norma expresa de sujeción al impuesto, ya sea esta una cláusula contenida en el Convenio o en el Derecho Interno y, en este caso, habría que analizar su compatibilidad, sobre todo si la aplicación altera las normas de atribución del Convenio”*¹⁴⁴.

- 21. Indique la posición predominante de la jurisprudencia o en su defecto las distintas posiciones que se presentan respecto del conflicto que podría darse entre el principio *“pacta sunt servanda”* y las obligaciones del respeto de los tratados internacionales y las normas de derecho interno que pueden resultar en la no aplicación de la regla del tratado.**

De acuerdo con lo mencionado anteriormente en el punto 1.2 de la presente ponencia, en Perú la posición del Tribunal Fiscal es clara y única. Consiste en lo siguiente: una vez que los tratados se incorporan al ordenamiento jurídico nacional, en virtud del artículo 55° de la Constitución, su cumplimiento es absolutamente obligatorio para el Estado y los peruanos, pues forman parte del ordenamiento jurídico nacional (en el ámbito internacional)¹⁴⁵.

¹⁴⁴ Soler Roch, María Teresa. (2014). p. 78.

¹⁴⁵ Además, conforme a la Convención de Viena, todo tratado que entre en vigor obliga a los Estados Contratantes a su fiel cumplimiento. Según el artículo 26, *“Pacta sunt servanda”*, *“Todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe.”* Según el artículo sobre *“El derecho interno y la observancia de los tratados”* se señala: *“Una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado.”*

En la Resolución de Observancia Obligatoria N° 03041-A-2004, el Tribunal Fiscal debía determinar si una norma con rango legal¹⁴⁶ podía modificar lo dispuesto en un Tratado Internacional celebrado entre Perú y Colombia (que establecía un arancel común con gravámenes únicos). En tal sentido, el Tribunal concluyó que el Tratado había sido incorporado como fuente normativa en nuestro ordenamiento jurídico y que, si bien la Constitución actual no debía una solución ante un caso de colisión de tratados con normas internas, tal conflicto debe ser resuelto mediante la aplicación del principio general del derecho de *“pacta sunt servanda”*, sobre el cual prescribe la obligatoriedad de los tratados, así como también debía primar el Derecho Internacional convencional sobre el derecho interno. Hasta la fecha dicho criterio no ha variado.

En consecuencia, en nuestro país se privilegia la aplicación de los tratados, en casos de conflicto con la ley doméstica.

Esta situación ha llevado incluso a que algunos autores afirmen que, en nuestro país, *“no es posible que la ley interna modifique las reglas de distribución del poder tributario en forma directa produciendo un fenómeno de treaty override”*¹⁴⁷.

22. Describa si existen reglas que regulen la planificación fiscal o el asesoramiento impositivo y en especial si se encuentra definido o tratado lo que se considere una “planificación agresiva”. Indique si existen reglas sobre atribuciones de responsabilidad fiscal y/o sancionatoria en relación al asesoramiento o planificación fiscal.

En el Perú no existen disposiciones normativas que regulen o definan alguna forma de planificación fiscal (incluyendo la “agresiva”) o el asesoramiento impositivo. Asimismo, nuestro ordenamiento jurídico no contiene reglas sobre atribuciones de responsabilidad fiscal o algún régimen de sanciones aplicable al asesoramiento o planificación fiscal.

Sin embargo, consideramos importante realizar un análisis crítico de la figura de *“planificación fiscal agresiva”* para lo cual debemos entender tanto su origen como el desarrollo que ha tenido dicho concepto en la OCDE y en la Unión Europea. Para comenzar no nos encontramos ante un concepto “jurídico”, es decir, que se haya gestado al interior de alguna jurisprudencia o dentro de algún sistema legal de manera ordinaria. Su gestación se remonta al año 2008 cuando, como resultado del trabajo realizado en el marco del Foro de Administraciones Tributarias de la OCDE sobre el rol de intermediarios tributarios, se establecieron ciertos lineamientos para describir este concepto. En dicha oportunidad, debido a que no se llegó a un consenso sobre los acuerdos inaceptables sobre minimización tributaria¹⁴⁸, el equipo de estudio definió el concepto de planificación fiscal agresiva y lo incluyó en su glosario de términos. La definición fue la siguiente:

“Glosario

Planificación Fiscal Agresiva. Se refiere a dos áreas de interés para los organismos recaudadores:

- *Planificación que involucra a una posición tributaria que es aceptable pero que tiene consecuencias en la recaudación tributaria inintencionadas e inesperadas. (...)*
- *Toma de una posición tributaria que es favorable para el contribuyente sin revelar abiertamente que hay incertidumbre respecto de asuntos significantes en la declaración tributaria de acuerdo con la ley. (...)*¹⁴⁹

¹⁴⁶El Decreto Supremo N° 016-91-AG publicado el 2 de mayo de 1991, dispuso la aplicación de un derecho específico a las importaciones provenientes de todos los países sin excepción alguna.

¹⁴⁷Villanueva Gutierrez, Walker. (2014). En: Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Tema 2. Las cláusulas antiabuso específicas y los convenios de doble imposición. Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario, Tomo II, p. 874.

¹⁴⁸*“unacceptable tax minimization arrangements”*. Ver: OECD: Study into the Role of Tax Intermediaries. OECD, Paris, 2008, p. 10.

¹⁴⁹Es una traducción libre. El texto original dice:

“Glossary

Aggressive tax planning. This refers to two areas of concern for revenue bodies:

Planning involving a tax position that is tenable but has unintended and unexpected tax revenue consequences. (...)

Taking a tax position that is favourable to the taxpayer without openly disclosing that there is uncertainty whether significant matters in the tax return accord with the law. (...)”

Esta idea preliminar creada por un equipo de estudio fue repetida completamente en un trabajo realizado en el año 2009 sobre el cumplimiento tributario de individuos con un alto patrimonio¹⁵⁰ y, posteriormente, solo mencionada en los años 2011¹⁵¹ y 2012¹⁵² y, luego ya se asume como cierta en el Plan BEPS; aun cuando para algunos autores no existe un concepto de planificación fiscal agresiva dentro de la OCDE¹⁵³.

Adicionalmente, la Unión Europea también ha pretendido dotar de contenido al término en el segundo considerando de la Recomendación 2012/772/UE, del 06 de diciembre de 2012, sobre la planificación fiscal agresiva. En dicha oportunidad, la Comisión Europea la define de la siguiente manera:

“La planificación fiscal agresiva consiste en aprovechar los aspectos técnicos de un sistema fiscal o las discordancias entre dos o más sistemas fiscales con el fin de reducir la deuda tributaria, y puede adoptar diversas formas. Entre sus consecuencias, cabe señalar las deducciones dobles (por ejemplo, se deduce la misma pérdida tanto en el Estado de origen como en el de residencia) y la doble no imposición (por ejemplo, la renta que no se grava en el Estado de origen está exenta en el Estado de residencia).”

Como se aprecia entonces, el concepto de “*planificación fiscal agresiva*” surge dentro del ámbito de la política fiscal de los países miembros de la OCDE, a partir del reconocimiento de un problema de recaudación originado: (i) por los “aspectos técnicos” del propio sistema legal de cada país o (ii) por la interacción entre los sistemas legales discordantes de diversos países. Entonces, para las Administraciones Tributarias de los países desarrollados la aplicación técnica de la Ley tributaria constituye una planificación fiscal agresiva cuando los contribuyentes: (i) adoptan posiciones tributarias legalmente válidas que generan efectos inesperados o no previstos por la legislación; o, (ii) adoptan posiciones tributarias favorables a sus intereses en temas significativos cuando existe incertidumbre, sin revelar dicha incertidumbre a la Administración Tributaria.

Estamos entonces ante el nacimiento de un nuevo concepto, distinto al de las cláusulas antiabuso o antielusivas, pues éstas suponen que exista un comportamiento abusivo de la Ley (o de los tratados), circunstancia que descalifica dicho comportamiento desde una perspectiva jurídica y ello es lo que justifica que sea combatido. Por el contrario, este nuevo concepto de planificación fiscal agresiva prescinde de las conductas abusivas (fraudulentas o de simulación, abuso de tratados, etc.) porque éstas pueden o no presentarse en las situaciones antes descritas y, de una simple lectura del concepto, tanto para la OCDE como para la Unión Europea, parece no ser un componente relevante. Sobre esta afirmación la doctrina se manifiesta en diversos sentidos.¹⁵⁴

En resumen entonces, para las Administraciones Tributarias de los países miembros de la OCDE, el concepto de planificación fiscal agresiva surge como consecuencia de constatar la existencia misma de la soberanía de los países del mundo y del ejercicio de la potestad tributaria de los mismos, los cuales: (i) crean sus propios sistemas tributarios; y, (ii) deciden interactuar con otros países mediante los respectivos CDI. Entonces, el respeto a los principios de legalidad y de

OECD: Study into the Role of Tax Intermediaries. OECD, Paris, 2008, pp. 10-11, 87.

¹⁵⁰OECD: Engaging with High Net Worth Individuals on Tax Compliance. OECD, Paris, 2009, p. 107.

¹⁵¹OECD: Tackling Aggressive Tax Planning Through Improved Transparency and Disclosure – Report on Disclosure Initiatives. OECD, Paris, 2011.

¹⁵² OECD: Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues. OECD, Paris, 2012.

¹⁵³En ese sentido se manifiestan Calderón Carrero y Martín Jiménez, quienes son muy críticos con el Plan BEPS porque, entre otras, hay una ausencia de conceptos fundamentales con especial referencia a la planificación agresiva. Soler Roach, María Teresa. (2008). Op. Cit., p. 46.

¹⁵⁴Para Pedrosa López, el concepto de planificación fiscal agresiva estaría incluido dentro del concepto de arbitraje fiscal internacional (aprovechamiento de la asimetría de las legislaciones nacionales), donde también incluye el abuso de tratados. Para Rosenbloom, las situaciones de no imposición es el resultado del cumplimiento de la ley y por tanto no abusivo ni ilícito. Para Avi-Yonah, la situación de no imposición puede considerarse abusiva porque afirma la existencia de una “*regla fiscal internacional de sujeción al impuesto*”. Para Soler, el concepto de planificación fiscal agresiva es más amplio que el del arbitraje fiscal internacional porque incluye el abuso de tratados y considera que, no en todos los casos, la no imposición constituye una conducta abusiva. Soler Roach, María Teresa. (2008). Op. Cit, p. 73.

reserva ley y reserva de los tratados de cada país del mundo, es lo que está siendo discutido y puesto en tela de juicio por la opinión pública y por la política fiscal del primer mundo; quienes, representados por la OCDE, asumen que debe existir una única regla fiscal internacional de sujeción a los impuestos y que, evidentemente, esa regla debe privilegiar a los países exportadores de capital bajo el criterio de residencia¹⁵⁵.

Bajo esta premisa, como están las definiciones y tendencias hoy en día, todo aquél contribuyente que aplique “técnicamente” sus sistemas tributarios domésticos conforme a Ley (es decir, legalmente respetando la causa jurídica de los negocios) y los microsistemas jurídicos generados por la interacción con otras legislaciones conforme a sus tratados (CDI) (sin abusar de tales tratados), pero generando ahorros tributarios; estará actuando “inmoralmente” porque se asume la existencia de una regla universal de imposición a favor de algún país (de la OCDE), prescindiendo de la existencia de la ley tributaria y de un comportamiento abusivo contra la misma¹⁵⁶.

No podemos compartir esta visión política (no jurídica) de la OCDE o de la opinión pública “global”, porque no se trata de una lucha contra el fraude ni contra la elusión fiscal (para lo cual ya existen conceptos jurídicos); sino de crear un estándar de tributación mundial basado en la moral (¿de quién?) y en la opinión pública (¿de dónde?), como generadores de obligaciones tributarias, prescindiendo completamente de las potestades tributarias de los países del mundo y de sus sistemas jurídicos, como si existiese un único orden mundial basado en el soft law europeo, lo que evidentemente implica una vulneración total de nuestro sistema constitucional y de nuestra propia soberanía.

23. Mencione si existen normas en su ordenamiento jurídico que puedan entrar en conflicto con lo que podría entenderse como “planificación fiscal agresiva”.

Es preciso iniciar este punto manifestando la preocupación que surge como resultado de la Acción 12 del Plan BEPS que en calidad de recomendación o “mejores prácticas” (no como estándar mínimo) pretende que los países que carezcan de normas de declaración obligatoria de estrategias de planificación fiscal agresiva o abusiva **la implementen**; sin definir en tal instrumento en qué consiste tal planificación ni cuál es la información que debería declararse. En tal escenario, si bien reconocemos la necesidad de los Estados de obtener información anticipada sobre las estrategias riesgosas para hacerles frente de forma eficiente, advertimos absoluta incertidumbre desde la perspectiva del contribuyente ante la ausencia de una definición mínima al respecto.

¹⁵⁵Ferreiro aborda dos fenómenos que están sucediendo en la actualidad: (i) desprecio del Derecho y la Ciencia que lo estudia; y, (ii) “la sustitución de normas jurídicas por otras reglas, consejos o cánones de conducta que no tienen la fuerza del Derecho, que no son normas jurídicas pero que –en la intención, sobre todo de aquellos que las impulsan, las publican y las apoyan- tienden a confundirse con los preceptos o reglas de Derecho creando una apariencia jurídica con la que se pretende, pura y simplemente, la retirada del Estado del Derecho. Del Estado y del Derecho como organizadores de nuestra vida social, para hacernos retornar a un estado “natural” en el que los fuertes deben imponerse a los débiles, pues esto es, según los poderosos de cada momento, lo “natural””. Bajo esta misma línea señala que “Todos aquellos productos o actos, acuerdos o recomendaciones que no son Derecho. Que llenan el espacio que debería cubrir el Derecho; y que transforman –reduciendo el ámbito de su aplicación y forzando así su retirada- un estado o situación de derecho en un estado o situación de hecho.” Ferreiro Lapatza, José Juan. (2012). “La derrota del derecho. Discurso a la entrada en la Academia de jurisprudencia y legislación de Cataluña, 2012”. En: La derrota del Derecho y otros estudios, comentados del Prof. Dr. José Juan Ferreiro Lapatza. Libro Homenaje. Editorial Marical Pons. Madrid, pp. 469 y 473.

¹⁵⁶Estamos ante una “construcción moral” que pretende ser universal, creada en un contexto socio económico distinto al peruano; y que viene tratando de imponerse en el mundo al haber quedado demostrado en Europa que todos los esquemas que se han ido formulando a través de los años para evitar la hoy llamada “planificación fiscal agresiva”, han fracasado. Por ejemplo, Serraller analiza la evolución de la crisis de 2009 en Europa y su relación con el Plan BEPS. En su libro cita lo siguiente: “Matt Brittin, responsable de Google en el norte de Europa, admitió en el parlamento británico que el negocio europeo opera desde Irlanda por el Impuesto sobre Sociedades es el más favorable y los derechos de propiedad intelectual de la compañía fuera de Estados Unidos están en Bermudas también por razones fiscales. Brittin defendió la legalidad de esas actuaciones, a lo que la Presidenta de la Comisión, Margaret Hodge, le respondió: “No le estamos acusando de actuar de forma ilegal, sino de ser inmoral.” También afirma: “A una opinión pública global que ya no transige se suman los gobiernos occidentales, que no pueden permitir que empresas y particulares apenas paguen impuestos cuando afrontan una recesión que pone en peligro la gobernabilidad de sus respectivos países.” (El subrayado es nuestro) Serraller, Mercedes. (2014). “¿Por qué pagas más impuestos que Apple? Trampas y montajes de las grandes empresas y de los millonarios para no pagar”. España: Editorial Conecta, pp. 26 y 85.

En atención al contenido que se ha pretendido otorgar a la “*planificación fiscal agresiva*” y que ha sido explicado en el punto anterior, consideramos que el mismo podría entrar en conflicto con las siguientes normas del sistema jurídico peruano:

(i) El principio de legalidad y de reserva de ley, reconocidos en el artículo 74° de la Constitución Política del Perú¹⁵⁷:

Conforme hemos explicado en el punto 3 de la presente ponencia, estos principios suponen un límite al ejercicio de la potestad tributaria del Estado peruano pues se asume que la imposición de tributos (determinar cuáles son los supuestos que deben estar contenidos en la hipótesis de incidencia) debe surgir, como principio, de los propios representantes del país. Entonces, admitir la existencia de una única regla fiscal internacional de sujeción a los impuestos que pretende ser creada por la OCDE o la Unión Europea y que prescinda del concepto de abuso de Derecho y de los procedimientos internos de creación de nuestra Constitución, vulnera evidentemente nuestro ordenamiento jurídico.

(ii) La reserva de competencia de los tratados, contenida en los artículos 55° y 56° de nuestra Constitución:

Conforme hemos explicado en el punto 1 de nuestra ponencia, solo los tratados que han culminado satisfactoriamente el respectivo proceso complejo de celebración y de entrada en vigor, forman parte de nuestro ordenamiento jurídico, conforme a los artículos 55° y 56° de nuestra Constitución. En consecuencia, si la aplicación técnica y correcta de un tratado genera un supuesto no deseado o inesperado o no tenido en cuenta al momento de su negociación, dicho efecto no debe ni puede considerarse en sí mismo abusivo ni ilegítimo. Nuevamente, pretender que existe un estándar mundial de sujeción a los impuestos no previsto expresamente en nuestros tratados (ni en los CDI ni en los artículos 31°, 32° y 33° de la Convención de Viena sobre interpretación de tratados), cuyo incumplimiento –además– se asume que es inmoral, significaría vulnerar la reserva de competencia que nuestra Constitución otorga a nuestros representantes, pues se estaría aplicando una regla o concepto de imposición no negociada ni aprobada por nuestro Congreso conforme a nuestra propia Constitución, y, por tanto, no podría estar vigente dentro de nuestro ordenamiento jurídico.

(iii) El concepto de abuso de Derecho, conforme al artículo 103° de nuestra Constitución, reiterado en el artículo II del Título Preliminar del Código Civil¹⁵⁸ y desarrollado en materia tributaria en la Norma XVI de nuestro Código Tributario:

De acuerdo con el último párrafo del artículo 103°, nuestra Constitución “*no ampara el abuso de Derecho*”. En consecuencia, es imprescindible la existencia de un comportamiento abusivo (elusivo o simulado) para considerar que existe una conducta reprochable en nuestro ordenamiento. Por tanto, no toda actuación de los individuos que genere un ahorro tributario constituye “*per se*” un abuso de derecho, sino que para determinar si la relación jurídica bajo análisis produce o no un abuso de derecho, nuestra legislación ha adoptado la necesidad de efectuar un test de ponderación a través del cual se evalúan conceptos jurídicos conforme a la Norma XVI del Código Tributario (fraude, simulación, causa jurídica de los negocios, test de

¹⁵⁷“Artículo 74.- Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo. Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio. Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación. No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo.”

¹⁵⁸“Artículo II.- La ley no ampara el ejercicio ni la omisión abusiva de un derecho. Al demandar indemnización u otra pretensión, el interesado puede solicitar las medidas cautelares apropiadas para evitar o suprimir provisionalmente el abuso.” (El subrayado es nuestro).

propiedad y de relevancia económico-jurídica, etc), desarrollada y explicada en el punto 4 de la presente ponencia.

La vulneración y/o incongruencia del concepto de “*planificación fiscal agresiva*” con las normas en comentario es evidente debido a que el precepto constitucional requiere -para determinar la existencia de un abuso de derecho- efectuar una ponderación entre conceptos jurídicos, ponderación que es de imposible realización al no existir un concepto jurídico de “*planificación fiscal agresiva*” que prescinda del abuso, que haya sido reconocido por nuestra Constitución o contenido en la Norma XVI del Código Tributario; y, que pueda servir de ponderación a la reserva de ley y a la reserva de competencia de los tratados antes mencionados.

(iv) Libertad de contratar, según el artículo 62° de la Constitución Política del Perú¹⁵⁹

La Libertad de contratar supone reconocer el derecho de los individuos a determinar libremente el “contenido” de la relación jurídica que están celebrando en base a las normas vigentes sin abusar de dicho ordenamiento. Entonces un concepto de “*planificación fiscal agresiva*” que prescinda del abuso, limitaría de manera irracional y desproporcionada la capacidad de los individuos de definir los términos que regirán sus relaciones jurídicas pues, en atención a dicho pretendido concepto, tendrían que prever que, ante un resultado posterior inesperado para el legislador (y para cualquiera)¹⁶⁰ o ante una situación de incertidumbre para el Estado (y para cualquiera); sus pactos entrarán en conflicto (en el futuro) con una regla de imposición universal (que ni siquiera existe), restringiéndose así el contenido de dicha libertad, la misma que presupone pactar en base a las leyes y tratados vigentes (conocidos) y no en base a situaciones posteriores no previsibles ni conocidas por el ordenamiento jurídico (ni por las partes) ni tampoco en base a una supuesta moralidad universal de imposición que nuestro ordenamiento no recoge porque no está prevista constitucionalmente.

Por ejemplo, es necesario recordar que los CDI nacieron con el propósito de evitar la doble imposición y, en el camino, asumieron el riesgo y la existencia de supuestos de no imposición (no fue siempre un resultado inesperado); por lo que si bien con el Proyecto BEPS se busca evitar la no imposición, esta no puede significar la existencia de una “*planificación fiscal agresiva*” porque este concepto busca solucionar un problema que es el resultado de aplicar los ordenamientos jurídicos vigentes y la solución no puede surgir a través de un concepto que prescinda de ellos, sino del convencimiento de cada ordenamiento de aceptar este nuevo estándar con todo lo que ello implicaría, de ser el caso.

(v) La duda razonable y la dualidad de criterio, conforme al artículo 170° del Código Tributario¹⁶¹

¹⁵⁹Según el cual:

“Artículo 62.- La libertad de contratar garantiza que las partes pueden pactar válidamente según las normas vigentes al tiempo del contrato. Los términos contractuales no pueden ser modificados por leyes u otras disposiciones de cualquier clase. Los conflictos derivados de la relación contractual sólo se solucionan en la vía arbitral o en la judicial, según los mecanismos de protección previstos en el contrato o contemplados en la ley.

Mediante contratos-ley, el Estado puede establecer garantías y otorgar seguridades. No pueden ser modificados legislativamente, sin perjuicio de la protección a que se refiere el párrafo precedente” (El subrayado es nuestro).

¹⁶⁰Por ejemplo, ¿caso los operadores jurídicos debieron prever la no imposición? Más aún cuando, conforme lo señaló Michael Lang en la relatoría general de IFA 2004 correspondiente a la doble no imposición, los convenios para evitar la doble imposición no se hicieron para prevenir la “no imposición”. Ver: Lang, Michael (2004) 'General Report', Cahiers de Droit International Fiscal Vol. 1 – Double Non Taxation, p. 81

¹⁶¹Según el cual:

“Artículo 170.- IMPROCEDENCIA DE LA APLICACIÓN DE INTERESES, DEL ÍNDICE DE PRECIOS AL CONSUMIDOR Y DE SANCIONES
No procede la aplicación de intereses, la actualización en función al Índice de Precios al Consumidor de corresponder, ni la aplicación de sanciones si:

1. Como producto de la interpretación equivocada de una norma, no se hubiese pagado monto alguno de la deuda tributaria relacionada con dicha interpretación hasta la aclaración de la misma, y siempre que la norma aclaratoria señale expresamente que es de aplicación el presente numeral.

El pretendido concepto de “*planificación fiscal agresiva*” de la OCDE no sólo no es un concepto jurídico ni pretende analizar las operaciones desde nuestro punto de vista (el Derecho), sino que asume que existe una obligación inherente en los administrados de informar a la Administración Tributaria los casos en que exista incertidumbre sobre la aplicación de una norma tributaria. Si no se reporta dicha incertidumbre, aplicar la ley tributaria, constituirá una planificación fiscal agresiva.

Nos preguntamos: ¿Quién solucionará dicha incertidumbre? ¿Alguien que tiene un claro conflicto de interés con el contribuyente? ¿No es abusivo “*per se*” solucionar una incertidumbre con la entidad que tiene incentivos para interpretar las normas a su favor?¹⁶² ¿Si la norma tributaria creada por el legislador es dudosa e incierta, corresponde a la Administración la solución unilateral de la incertidumbre? ¿Cuándo estamos ante una norma incierta que origine la obligación de comunicar?

En este sentido, aceptar este concepto de “*planificación fiscal agresiva*” (según el segundo párrafo del concepto elaborado por el grupo de trabajo de la OCDE) entraría en un claro conflicto con el artículo 170° de nuestro Código Tributario, que regula los supuestos en que se produce una interpretación equivocada de la norma tributaria ante una duda razonable en los contribuyentes debido a la ambigüedad de la misma o ante un cambio de criterio de la Administración Tributaria en la aplicación de dicha norma. Nuestro ordenamiento ha reconocido que se pueden producir estas incertidumbres en la aplicación de las normas tributarias pero, en dichos casos, no estamos ante una ilegitimidad o conducta inmoral, sino que lo que corresponde es aclarar debidamente la situación utilizando los instrumentos legales correspondientes y con efectos a futuro (no en forma retroactiva), en base a los principios de buena fe y de la doctrina de los actos propios del Estado, quien es el llamado a legislar con certeza. Lo contrario sería trasladar a los contribuyentes una responsabilidad que no les corresponde y menos a la Administración Tributaria cuyo rol tampoco es “legislar” de manera unilateral ante estas deficiencias del ordenamiento jurídico. Es sano para un sistema jurídico, que esta incertidumbre en Derecho se resuelva en los Tribunales de Justicia (administrativos o judiciales), los cuales tienen precisamente como objetivo generar esta certeza jurídica y paz social; o a través de normas jurídicas públicas que superen la incertidumbre, atribuciones que, por principio, no son propias de un organismo recaudador de tributos.

24. Indique si existen reglas en su derecho interno sobre regímenes de divulgación obligatoria en materia fiscal (*mandatory disclosure regimes*) y en qué consisten. Mencione si entran o podrían entrar en conflicto con otras reglas de derecho interno de la misma o más alta jerarquía normativa.

En nuestro ordenamiento jurídico no contamos con normas que regulen un régimen de divulgación obligatoria, entendido como aquél diseñado para detectar, vía una declaración jurada, estructuras de planificación fiscal potencialmente agresivas o abusivas que explotan las deficiencias de un particular sistema tributario; así como declarar a los promotores y usuarios de las mismas; con la finalidad de incrementar el nivel de transparencia que facilite a la Administración obtener información anticipada, generando con ello un efecto disuasivo en

A tal efecto, la aclaración podrá realizarse mediante Ley o norma de rango similar, Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, resolución de superintendencia o norma de rango similar o resolución del Tribunal Fiscal a que se refiere el Artículo 154.

Los intereses que no procede aplicar son aquéllos devengados desde el día siguiente del vencimiento de la obligación tributaria hasta los diez (10) días hábiles siguientes a la publicación de la aclaración en el Diario Oficial El Peruano. Respecto a las sanciones, no se aplicarán las correspondientes a infracciones originadas por la interpretación equivocada de la norma hasta el plazo antes indicado. La actualización en función al Índice de Precios al Consumidor que no procede aplicar es aquella a que se refiere el artículo 33 del presente código o el artículo 151 de la Ley General de Aduanas que corresponda hasta los diez (10) días hábiles siguientes a la publicación de la aclaración en el Diario Oficial El Peruano.

2. La Administración Tributaria haya tenido duplicidad de criterio en la aplicación de la norma y sólo respecto de los hechos producidos, mientras el criterio anterior estuvo vigente.”

¹⁶²Zolezzi Möller, Armando. (2003). En: Prologo a Interpretación de las Normas Tributarias. RUBIO GARCIA, Marcial. ARA Editores, Lima, p. 20.

terceros para no incurrir en dichas prácticas; en concordancia con la Acción 12 del Plan BEPS (“*mandatory disclosure regimes*”).

No obstante, cabe señalar que en nuestro Derecho Interno sí se ha establecido una obligación legal para que los abogados declaren determinadas actividades ante las autoridades públicas¹⁶³. Esta obligación expresamente excluye de la información objeto de declaración, aquella que se encuentre “*sujeta al secreto profesional*”, debido a que, en el Perú conforme con el numeral 18 del artículo 2° de nuestra Constitución, las personas tienen el derecho (garantía) constitucional a “*guardar el secreto profesional*”.

Incluso para los abogados que trabajan para entidades públicas formulando estrategias de defensa a favor del Estado, en cuanto a un proceso en particular, se respeta su derecho al secreto profesional. Así, el numeral 4 del artículo 17° de la Ley N° 27806, Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública, señala que las personas no podemos acceder a “*La información preparada u obtenida por asesores jurídicos o abogados de las entidades de la Administración Pública cuya publicidad pudiera revelar la estrategia a adoptarse en la tramitación o defensa en un proceso administrativo o judicial, o de cualquier tipo de información protegida por el secreto profesional que debe guardar el abogado respecto de su asesorado. Esta excepción termina al concluir el proceso.*”

En Perú, el Tribunal Constitucional peruano ha señalado que el derecho al secreto profesional obliga a los profesionales a “*mantener en reserva o confidencialidad*” la información de la que hayan tomado conocimiento o se les haya confiado, de modo directo, dentro del ámbito de su profesión. Dicha obligación le impone que no divulgue ni participe a otros dichos o “*secretos*” sin consentimiento de la persona a quien le concierna. Se trata pues de “*preservar y garantizar el ejercicio libre de las profesiones*”, de modo que no puedan ser objeto de ningún tipo de presión de parte de sus empleadores, autoridades y funcionarios; y los protege ante cualquier autoridad que “*pretenda desconocerlo de cualquier forma, sea obligándolo a confesar dichos secretos o poniendo en riesgo su preservación en el ejercicio de su profesión*”¹⁶⁴.

En consecuencia, la existencia en Perú de un régimen de divulgación obligatoria con las características planteadas por la OCDE, obligaría al legislador a ponderar entre el derecho al secreto profesional de los abogados (privados y estatales) y la finalidad con relevancia constitucional que se pretende lograr con dicho régimen, más allá de que nos encontremos totalmente de acuerdo con su existencia. En el punto siguiente mencionamos las normas y jurisprudencias peruanas que tendrían que considerarse para tal efecto.

25. Describa si se han generado conflictos que hayan dado lugar a jurisprudencia administrativa o judicial en relación a regímenes de divulgación obligatoria.

En nuestro país, no existen pronunciamientos jurisprudenciales emitidos con relación a un régimen de divulgación obligatoria con las características que menciona la OCDE en la Acción 12 del Plan BEPS, dado que éste no ha sido regulado en Perú. No obstante, existen tres casos que podrían servir de precedentes a tomar en cuenta al momento de analizar la constitucionalidad de un régimen de este tipo.

25.1 Caso sobre la divulgación pública y general de los estados financieros de las empresas

¹⁶³Es el caso del Decreto Legislativo N° 1249, vigente desde el 27 de noviembre de 2016, emitido como parte de las medidas del gobierno para prevenir el lavado de activos y terrorismo, que modificó el artículo 3° de la Ley N° 29038. En virtud de dicha norma, los abogados, que de manera independiente o en sociedad, realizan o se disponen a realizar en nombre de un tercero o por cuenta de este, de manera habitual, determinadas actividades; están obligados a informar dicha situación a la Unidad de Inteligencia Financiera del Perú. Tales actividades son: (i) la compra y venta de bienes inmuebles; (ii) administración del dinero, valores, cuentas del sistema financiero u otros activos; (iii) organización de aportaciones para la creación, operación o administración de personas jurídicas; (iv) creación, administración y/o reorganización de personas jurídicas u otras estructuras jurídicas; y, (v) compra venta de acciones o participaciones sociales de personas jurídicas.

¹⁶⁴Fundamento 5, 6 y 7 de la Sentencia recaída en el Expediente N° 07811-2005-AA de fecha 22 de noviembre de 2005.

En marzo de 2016 el Tribunal Constitucional peruano¹⁶⁵ se pronunció sobre la inconstitucionalidad de un régimen legal que pretendía obligar a las empresas, con ingresos anuales superiores a tres mil Unidades Impositivas Tributarias, a presentar sus estados financieros auditados ante la Superintendencia del Mercado de Valores a partir del ejercicio 2012, aun cuando dichas empresas no cotizaban sus acciones en la Bolsa de Valores. Asimismo, dicho régimen establecía que los referidos estados financieros tenían el carácter de información pública y facultó a la citada Superintendencia a establecer sanciones administrativas a las empresas que incumplan dicha obligación, dentro del plazo previsto.

En su sentencia el Tribunal Constitucional analizó si la medida legislativa se encontraba dentro de los parámetros de la razonabilidad y la proporcionalidad que justificasen una afectación al secreto bancario y reserva tributaria, como manifestaciones del derecho a la intimidad, y si lo hiciera, si dicha afectación se encontraba constitucionalmente justificada. Para su razonamiento el Tribunal peruano determinó que las personas jurídicas tienen el derecho a controlar el flujo de información o datos que le conciernen, no pudiendo ser perturbadas con la exigencia de información que corresponde a su derecho a la intimidad (en su manifestación de secreto bancario y reserva tributaria). Adicionalmente señaló que la información consignada en ellos se encuentra dentro del ámbito del derecho a la intimidad y protegido de manera *prima facie*¹⁶⁶. Es decir, concluyó que un régimen legal de este tipo afectaba el derecho a la intimidad de las personas jurídicas en su manifestación de secreto bancario y de reserva tributaria. Correspondía analizar si dicha afectación era justificada o no.

Para analizar si el grado de afectación era constitucional, el Tribunal analizó el principio de proporcionalidad¹⁶⁷, donde evaluó la idoneidad de la afectación (medio) en relación con el fin perseguido. Tomó en cuenta entonces la intención del legislador, que desprende de la Exposición de Motivos de la norma analizada, y concluyó que la finalidad es la transparencia¹⁶⁸, reconociéndola como un principio de relevancia constitucional implícito en el modelo de Estado Democrático y social de Derecho y la fórmula republicana de gobierno (el poder emana del pueblo y para el pueblo). El Tribunal entonces concluyó que dicha transparencia -en relación al mercado- constituye un bien constitucionalmente protegido al ser *“un principio propio del mercado de valores, por la especialidad de su régimen, pues la publicidad de cierta información financiera o contable depende de la decisión de las empresas de ingresar a la bolsa de valores”*¹⁶⁹. (El subrayado es nuestro).

En consecuencia, para el Tribunal, aplicar una obligación de divulgación de estados financieros, a empresas que han decidido no participar en el mercado de valores, contraviene su derecho a poseer intimidad (en las manifestaciones de secreto bancario y reserva tributaria), al no existir una relación (de idoneidad) entre el objetivo de la medida legislativa analizada y el fin constitucional de la transparencia del mercado.

Cabe señalar que existe un voto discrepante de la magistrada Ledesma Narváez, quien se pronuncia a favor de la constitucionalidad de la medida por considerar que la norma sí es idónea, necesaria y cumple el test de proporcionalidad en sentido estricto, básicamente porque asume que el principio de transparencia es uno general y no circunscrito al mercado de valores. Sobre este tema, el magistrado Espinosa-Saldaña Barrera –quien está a favor del fallo- coincide en que

¹⁶⁵Sentencia del Tribunal Constitucional recaída sobre el Expediente N° 00009-2014-PI/TC de fecha 4 de marzo de 2016.

¹⁶⁶Entre los fundamentos de amparo a tal derecho, el Tribunal señala que los estados financieros constituyen documentos que reflejan, en un determinado periodo contable, los efectos de las transacciones y otros sucesos de una empresa, algo similar a una “biografía económica” pues sus elementos (balance general, estado de ganancias y pérdidas, estado de cambios en el patrimonio neto, estado de flujos de efectivo y las respectivas notas explicativas) muestran la situación financiera de la empresa sobre la base del activo, pasivo y el patrimonio neto, así como refleja si se obtuvo utilidades o pérdidas y por ultimo incluyen información sensible de la empresa.

¹⁶⁷Consiste en un triple test. Primero es el sub-principio de idoneidad, que persigue la identificación de un fin de relevancia constitucional, el cual una vez determinado, se verifica si la medida legislativa es idónea o adecuada para lograr el fin. Por último, dicho análisis presupone la distinción entre el objetivo –situación jurídica que el legislador quiere alcanzar- y la finalidad –relevancia constitucional del bien jurídico- que persigue la norma infractora.

¹⁶⁸Proyecto de Ley N°4769/2010-PE de la Ley N° 29720 y Exposición de Motivos de las Normas sobre la presentación de los estados financieros auditados por parte de sociedades o entidades. Fundamento 31 de la Sentencia.

¹⁶⁹Fundamento 38 de la Sentencia recaída sobre el Expediente N° 0009-2014-PI/TC de fecha 4 de marzo de 2016.

puede existir un principio de transparencia de mercado más amplio que se desprenda del principio de libre mercado (que contribuye a reducir la asimetría informativa, generando mercados más competitivos), pero afirma que, aunque fuera *“posible construir este principio, no recogido en la Constitución en los términos amplios que serían necesarios (...) aquello no sería suficiente para asegurar la constitucionalidad de la medida”*. (El subrayado es nuestro). Agrega además, que la transparencia del mercado *“parece un fin propio de regulación general y no de una regulación específica”* y se pregunta si *“existen formas de promover dicha transparencia sin afectar los derechos de las personas jurídicas”* que pasan desde incorporar estándares privados hasta la imposición legal con ciertos recaudos, estando sometido todo ello al legislador¹⁷⁰.

25.2 Caso vinculado con la obligación de las empresas privadas de brindar información de sus clientes

En noviembre de 2015 el Tribunal Constitucional se pronunció sobre la constitucionalidad de un pedido de habeas data formulado por una persona natural contra un banco, al no entregar la empresa copia de un contrato de préstamo celebrado con su esposo, cliente del referido Banco¹⁷¹. En este caso, el Tribunal Constitucional señaló que el derecho fundamental que tiene toda persona al acceso a la información pública, contenido en el numeral 5 del artículo 2° de nuestra Constitución, consiste precisamente en solicitar y recibir información de cualquier “entidad pública”, lo que no alcanza a persona jurídica de derecho privado. No obstante, y aquí está lo interesante de esta sentencia, señala que *“En lo que respecta al acceso a la información que se encuentra en poder de entes no estatales, es decir, personas jurídicas de Derecho privado, no toda la información que posean se encuentra exenta de ser conocida, ya que, en atención al tipo de labor que realizan, es posible que tengan alguna información de naturaleza pública, que, por ende, pueda ser exigida y conocida por el público en general”*.

25.3 Caso vinculado con la obligación de la Administración Tributaria de divulgar sus estrategias de políticas generales, incluyendo las vinculadas a su facultad discrecional de fiscalización

En noviembre de 2013 el Tribunal Constitucional peruano se pronunció sobre la constitucionalidad de un pedido de habeas data que presentó una asociación privada contra la Administración Tributaria quien se negó a entregar todas y cada una de las circulares emitidas vinculadas con la aplicación de multas y la forma en que ejercía su facultad discrecional en un régimen específico (denominado en Perú “detracciones”). La Administración consideró que dicha facultad era de carácter reservado por contener su estrategia para combatir la evasión tributaria, por lo que las disposiciones internas que impartía no eran de conocimiento público porque, de serlo, desnaturalizarían dicha facultad. Justificaba, además, la confidencialidad en el hecho en que habían participado en su elaboración los abogados de la entidad y por contener estrategias en la tramitación e inicio de los procedimientos administrativos y de fiscalización¹⁷².

Al analizar el caso el Tribunal Constitucional recurrió al principio de *“máxima divulgación”* según el cual la publicidad en la actuación de los poderes públicos constituye la regla y el secreto, cuando cuente con cobertura constitucional, la excepción; de ahí que las excepciones al derecho de acceso a la información pública deban ser interpretadas de manera restrictiva y encontrarse fundamentadas. Revisó la única circular a la que SUNAT había atribuido carácter de confidencial y concluyó: *“el establecimiento de una política general para desincentivar la evasión tributaria no puede ser aparejada como una estrategia de aplicación frente a la posibilidad vaga de instauración de procedimientos administrativos sancionadores”*.

Es decir, para el Tribunal *“el hecho de que la circular señale pautas de acción para el personal de la SUNAT (...) y que estas posiblemente hayan sido elaboradas por los abogados de la institución para regular su facultad de discrecionalidad en la imposición de sanciones”* no constituye una estrategia legal aplicable a un expediente administrativo en trámite, único supuesto previsto en

¹⁷⁰ Ver fundamento 3 de su voto de la Sentencia recaída en el Expediente N° 00009-2014-PI/TC de fecha 4 de marzo de 2016.

¹⁷¹ Sentencia del Tribunal Constitucional recaída sobre el Expediente N° 01113- 2013-PHD/TC de fecha 2 de noviembre de 2015.

¹⁷² Sentencia del Tribunal Constitucional recaída sobre el Expediente N° 00937-2013-PHD/TC de fecha 28 de noviembre de 2013.

el numeral 4 del artículo 17 de la Ley N° 27806 (mencionado en el punto anterior) que hubiese impedido la entrega de la información por tratarse de secreto profesional. Entonces, según el Tribunal, como nos encontrábamos ante una circular que establecía una política general para desincentivar la evasión tributaria de alcance general; concluyó que la no entrega de dicha información vulneró el derecho de acceso a la información pública del contribuyente.

25.4 Reflexión sobre los criterios jurisprudenciales antes mencionados

Como se aprecia de la línea jurisprudencial antes señalada, en caso el legislador peruano establezca un régimen de divulgación obligatoria con las características propuestas por la Acción 12 del Plan BEPS de la OCDE, sobre las estrategias de planificación tributaria y sobre las incertidumbres de las normas tributarias, la discusión relevante –creemos- debería centrarse, por lo menos, en lo siguiente: (i) si este régimen puede sustentarse en un principio de transparencia general y amplio no reconocido expresamente en nuestra Constitución, pero que puede desprenderse de algún artículo de la misma para validar su finalidad con relevancia constitucional (no basta la fuerza persuasiva de las recomendaciones de la OCDE para considerarlas como si fuesen parámetro de constitucionalidad); (ii) si dicha medida es totalmente idónea, necesaria y proporcional en sentido estricto (ponderación) para combatir un concepto que no existe en el ordenamiento jurídico peruano (planificación tributaria agresiva) y que, por tanto, debiera ser creado legalmente en forma previa por el legislador peruano (no a través de la interpretación); (iii) si el objeto materia de la declaración (estrategias de planificación y normas que generan incertidumbre) constituyen o no “*información de naturaleza pública*” o es “*reservada, secreta o confidencial*” de las empresas y de sus asesores profesionales (abogados, contadores, economistas, etc.), de tal manera que pueda ser exigida y conocida por la Administración o por el público en general (“*interés público deseable*”); y, (iv) si todas las estrategias de la Administración Tributaria deben ser, por reciprocidad, igualmente públicas, pues éstas tienen un mayor grado de interés público que las estrategias de los privados. En este punto también debiera analizarse la vigencia o no del secreto profesional de los asesores jurídicos o abogados del Estado respecto de casos particulares (numeral 4 del artículo 17° de la Ley N° 27806 ya mencionado anteriormente).

En nuestra opinión, no cabe duda de que existe un fin legítimo subyacente para la obligación de divulgar información que permita combatir prácticas legales abusivas que generan distorsión en un Estado de Derecho, el cual, no avala el abuso del mismo. Entonces dichas prácticas, nunca serán ni fueron legales, pero han sido aceptadas en los hechos por algunos operadores ante el desconocimiento del Derecho, no porque sea lo que el Derecho exige.

Nuestra duda está en la manera o forma de combatir esta finalidad. ¿Qué otras alternativas existen? ¿Con códigos y estándares de conductas que se enseñen en las Universidades a los abogados, conciliándolos con el alcance del secreto profesional? ¿Con una mayor participación de los colegios profesionales de abogados en este tema para sancionar este tipo de conductas abusivas? ¿Con una ley expresa que tendría que definir en Perú una expresión que no tiene un concepto claro hasta el momento ni siquiera en los países de la OCDE? ¿Manteniéndose la reserva de las estrategias de defensa en casos concretos en trámite ante la Administración Tributaria o permitiendo que éstas, por reciprocidad, también sean públicas? ¿Deberíamos restringir el ámbito del secreto profesional como ya sucedió con el secreto bancario y la reserva tributaria? No tenemos respuestas para estas preguntas pues la discusión recién empezará en Perú.

Antes de concluir la presente ponencia, quisiera agradecer los comentarios vertidos a la misma por Renée Villagra, aun cuando el autor es el único responsable de las opiniones en ella contenidas. Asimismo, quisiera agradecer la colaboración de Manuel Carrión en el tema de la planificación tributaria agresiva y a Zaida Azabache y a Jazmín de la Cruz por su dedicada labor en la obtención de las fuentes de consulta necesarias para la elaboración de esta ponencia.

Lima, 12 de marzo de 2017

ANEXO N° 01

CDI	ETAPAS						
	Formación		Manifestación del consentimiento			Entrada en vigor	
	Negociación ¹⁷³	Suscripción o Firma	Aprobación ¹	Ratificación ¹	Celebración (última notificación)	Vigencia	Aplicación
Perú - Chile	Resolución Ministerial N°125-2001-EF/10 de fecha 12.04.2001	08.06.2001	06.01.2003 (Resolución Legislativa N°27905)	17.01.2003 (Decreto Supremo N°005-2003-RE)	23.07.2003	23.07.2003	01.01.2004
Perú - Canadá	Resolución Ministerial N°172-2001-EF/10 de fecha 25.05.2001	20.07.2001	05.01.2003 (Resolución Legislativa N°27904)	05.02.2003 (Decreto Supremo N°022-2003-RE)	17.02.2003	17.02.2003	01.01.2004
Perú - Brasil	Resolución Ministerial N°663-2003-EF/10 de fecha 18.11.2003	17.02.2006	22.05.2008 (Resolución Legislativa N°29233)	06.06.2008 (Decreto Supremo N°019-2008-RE)	14.08.2009	14.08.2009	01.01.2010
Perú - México	Resolución Ministerial N°426-2009-EF/10 de fecha 22.09.2009	27.04.2011	28.12.2013 (Resolución Legislativa N°30144)	17.01.2014 (Decreto Supremo N°003-2014-RE)	20.01.2014	19.02.2014	01.01.2015
Perú - Corea del Sur		10.05.2012	27.12.2013 (Resolución Legislativa N°30140)	27.02.2014 (Decreto Supremo N°004-2014-RE)	03.03.2014	03.03.2014	01.01.2015
Perú - Suiza		21.09.2012	28.12.2013 (Resolución Legislativa N°30143)	01.03.2014 (Decreto Supremo N°008-2014-RE)	10.03.2014	10.03.2014	01.01.2015
Perú - Portugal		19.11.2012	27.12.2013 (Resolución Legislativa N°30141)	06.03.2014 (Decreto Supremo N°009-2014-RE)	12.03.2014	12.04.2014	01.01.2015

¹⁷³ Todas las fechas a las que haremos referencia corresponden a la publicación de la norma en el Diario Oficial "El Peruano".

ANEXO N° 2

Convenio suscrito por Perú con	Cláusula de Transparencia	Cláusula de Exclusión	Cláusula de Sujeción al Impuesto	Cláusula de Tránsito	Norma de Propósitos Principales (NPP/PPT)
CHILE					Artículo 11.7: Intereses Artículo 12.7: Regalías
CANADÁ		Artículo 28.3: Reglas Diversas			Artículo 10.7: Dividendos Artículo 11.7: Intereses Artículo 12.7: Regalías
BRASIL	Artículo 27.2: Disposiciones misceláneas	Artículo 27.1: Disposiciones misceláneas			Artículo 10.7: Dividendos Artículo 11.8: Intereses Artículo 12.7: Regalías
MÉXICO			Numeral 5 del Protocolo: Artículos 11 y 13		Artículo 22.1: Limitación de beneficios
COREA DEL SUR					Artículo 27.1: Limitación de beneficios
SUIZA			Inciso b) del numeral 12 del Protocolo: Artículo 18	Numeral 10 del Protocolo: Ad Artículos 10,11 y 12	
PORTUGAL			Numeral 8 del Protocolo: Con referencia al artículo 18		Numeral 11 del Protocolo, inciso a) Con referencia al Convenio