

Reflexiones Generales en Torno al Problema de la Interpretación de los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional

Cecilia Delgado Ratto*

Catedrática de Universidad de Lima

Socia del Estudio Olaechea

1. Introducción

Los Convenios para evitar la doble imposición internacional – CDI. Configuran tratados internacionales celebrados por los Estados de forma bilateral o multilateral, con la finalidad de eliminar o mitigar los efectos perniciosos de la doble imposición que puede incidir en las actividades económicas que realizan los residentes de cada uno de los Estados contratantes del CDI¹.

Ahora bien, todo CDI tiene una doble vertiente jurídica: de un lado, son auténticos tratados internacionales por los que los Estados limitan el alcance de su respectiva soberanía fiscal con el fin de evitar o reducir la doble imposición de sus residentes; y de otro lado, constituyen también una norma incorporada al ordenamiento jurídico interno de cada uno de los Estados contratantes.

No obstante, como recuerda DE ARESPA-COCHAGA, la interrelación entre las normas del CDI y las normas fiscales internas de un Estado, puede desencadenar una serie de conflictos en cuanto a los criterios a ser adoptados al momento de interpretar y aplicar las disposiciones de un CDI².

Del mismo modo, tales conflictos pueden suscitarse debido a la posición que ocupan los CDI, en tanto tratados internacionales, dentro de la jerarquía normativa del ordenamiento jurídico interno de un Estado y la posible responsabilidad internacional del Estado por el incumplimiento de las disposiciones contenidas en el CDI³.

En ese sentido, tomando en cuenta los diversos problemas que giran en torno al tema de los CDI, el presente trabajo tiene como único propósito revisar, a manera de introducción, los principales cuestionamientos que plantea la labor de interpretación de los CDI en el ámbito del derecho internacional tributario.

Asimismo, dada la importancia de los trabajos realizados en el seno de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico – OCDE en materia de fiscalidad internacional, analizaremos la influencia del Modelo Convenio desarrollado por este organismo, en adelante MC OCDE y sus Comentarios en la interpretación de los CDI.

Finalmente, tocaremos los mecanismos para la resolución de los conflictos derivados de la interpretación de los CDI, así como la tendencia contemporánea hacia la inclusión del arbitraje como vía adecuada para la composición de este tipo de controversias.

2. Principios Hermenéuticos Aplicables a los CDI y la Convención de Viena de 23 de mayo de 1969 sobre el Derecho de los Tratados

Si bien el objetivo de todo tratado internacional es la consecución de una normativa uniforme entre los Estados contratantes, esta uniformidad no siempre se alcanza mediante la simple adopción de un único texto, ya que en la práctica los Estados llegan inevitablemente a interpretaciones distintas de la letra de aquel.

* Vicepresidenta del grupo de Fiscalidad Internacional de la Asociación Lex Mundi. Miembro del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Miembro de la Asociación Fiscal Internacional-IFA.

1 El Perú a la fecha tiene CDI bilaterales vigentes con Suecia, Canadá y Chile y un CDI multilateral con los miembros de la Comunidad Andina regulado por la Decisión 578. Asimismo, de acuerdo con la información publicada en la página web del Ministerio de Economía y Finanzas, el Gobierno Peruano se encuentra actualmente negociando la celebración de CDI bilaterales con Brasil, España, Francia, Italia y Suiza. Información disponible en: http://www.mef.gob.pe/propuesta/ESPEC/Convenios_DT2.php.

2 DE ARESPA-COCHAGA, Joaquín: *Planificación Fiscal Internacional*. Marcial Pons, Madrid, 1998 pp.114-115.

3 En el caso peruano, la Constitución de 1993 no establece taxativamente, a diferencia de la Constitución de 1979, que en caso de conflicto entre un tratado y una ley prima el primero. Esta situación llevó al Tribunal Fiscal a interpretar, en un primer momento y de forma errónea, como consta en la Resolución No. 1043-A-2002, que una ley posterior podía modificar las disposiciones de un tratado debido a que constitucionalmente poseen igual jerarquía normativa. Felizmente, este criterio fue corregido por la Resolución del Tribunal Fiscal No. 04190-2-2003 en la que se reconoce la inmodificabilidad de los tratados internacionales celebrados por el Estado Peruano mediante una ley interna. En efecto, el Tribunal considera que una situación como la descrita anteriormente, afectaría el principio del «pacta sunt servanda» que recoge el artículo 27 de la Convención de Viena, en virtud del cual ningún Estado puede sustraerse a una obligación jurídica internacional invocando su contradicción con el derecho interno.



Reflexiones generales en torno al problema de la ...

Ello ha conllevado a que diversos autores concluyan que los conflictos hermenéuticos constituyen irremediamente un hecho concreto de la realidad convencional internacional⁴.

En efecto, una de las circunstancias que mayor incidencia tiene sobre el adecuado funcionamiento de las reglas de distribución del poder tributario y de los métodos para eliminar la doble imposición internacional radica en el hecho que los Estados que aplican el CDI converjan en la interpretación de las disposiciones contenidas en ellos⁵.

No obstante, conforme advierte Calderón, es probable que esta unidad de interpretación de las reglas del convenio no se verifique, como ocurre cuando las calificaciones que realizan ambos Estados contratantes sean divergentes y cada uno invoque una norma distinta del tratado que integre una regla de distribución del poder tributario diferente⁶.

Ahora bien, no obstante que los CDI forman parte del derecho internacional tributario, muchas veces se ignora el hecho que su interpretación y aplicación debe realizarse de conformidad con las normas que el derecho internacional público ha desarrollado sobre la materia, en la medida que los CDI constituyen tratados celebrados entre dos Estados.

Al respecto, el profesor AVI-JONAH sostiene, refiriéndose básicamente a la experiencia estado-unidense, que los expertos en fiscalidad internacional olvidan regularmente que los CDI poseen la naturaleza de normas de derecho internacional, lo que corrobora

con la escasa referencia, por parte de cierto sector de la doctrina y jurisprudencia, a la Convención de Viena de 23 de mayo de 1969 sobre el Derecho de los Tratados cuando han existido problemas de interpretación de los términos contenidos en los CDI⁷.

Por tanto, resulta pertinente revisar los principios hermenéuticos que deben considerarse en la tarea de interpretación de los tratados conforme lo dispone los artículos 31, 32 y 33 de la Convención de Viena, aplicables en nuestro ordenamiento en virtud de la adhesión del Estado peruano a dicho instrumento internacional⁸.

2.1 Regla General de Interpretación: Art. 31 de la Convención de Viena

El artículo 31 de la Convención de Viena establece los principios y las reglas generales a las que debe atenderse en la interpretación de los tratados. Ahora bien, conforme sostiene Ribes esta operación implica comprender el tratado, precisar su sentido y determinar su alcance. Para dicha autora, la interpretación es declarativa en tanto se dirige a enunciar lo que es y no lo que debería ser⁹.

La doctrina reconoce tres métodos o escuelas de interpretación, cuya influencia se encuentra implícita en los diversos criterios hermenéuticos que contemplan los artículos 31, 32 y 33 de la Convención de Viena. Sin embargo, a pesar que el Derecho Internacional reconoce este pluralismo metodológico, la tendencia es hacia la primacía de la interpretación textual¹⁰.

4 MUNDAY, R.J.C.: «The uniform interpretations of international conventions». En: *International and Comparative Law Quarterly*. Vol. 27 num. 4, 1978, pp. 450- 451.

5 VOGEL, Klaus y PROKISCH, Rainer: «Interpretation of double taxation treaties» Ponencia General. En: *Cahiers de Droit Fiscal International*. Vol. LXXVIIIa. Kluwer. The Netherlands. pp. 123-157.

6 CALDERON CARRERO, José M. La doble imposición internacional en los Convenios de Doble Imposición y en la Unión Europea». Editorial Aranzadi. Navarra, 1997. p.82. En estos casos, sostiene el autor, lo habitual será que se produzca una disfunción de todo el sistema previsto en el CDI al no eliminarse la doble imposición.

7 AVI-JONAH, Reuven: «International tax as international law» University of Michigan Law School. 2004. Paper No. 7. Disponible en: <http://law.bepress.com/umichlwps/olin/art7>. No obstante, este autor reconoce también ciertas limitaciones de las reglas hermenéuticas contenidas en la Convención de Viena para la interpretación adecuada de los CDI que se derivan básicamente por la especialidad y complejidad de la materia fiscal que forma el objeto y contenido de este tipo de tratados.

Cabe destacar que en los últimos años la doctrina ha venido analizando la importancia de las reglas contenidas en la Convención de Viena en la labor interpretativa de los CDI. Esta postura se aprecia en las diversas ponencias nacionales presentadas al Congreso de la International Fiscal Association – IFA realizado en Florencia en 1993 sobre «Interpretación de los tratados de doble imposición». Ver: *Cahiers de Droit Fiscal International*. Vol. LXXVIIIa. Kluwer. The Netherlands.

8 Mediante Decreto Supremo No. 029-2000-RE, publicado el 21 de setiembre de 2000, el estado Peruano procedió a la ratificación de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.

9 RIBES RIBES, Aurora: «Convenios para evitar la doble imposición internacional: Interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje» Editoriales de Derecho Reunidas. Madrid, 2003. p. 71.

72 En suma, concluye la autora «se trata de una operación compleja en la que intervienen muchos factores (cuya toma en consideración requieren los artículos 31 a 33 de la Convención de Viena), debiéndose recalcar el carácter combinado de los diversos elementos interpretativos a tener en cuenta». Resalta, asimismo, que la interpretación de los CDI configura una labor esencialmente jurídica exenta de cualquier influencia política, como han pretendido tradicionalmente algunos Estados.

10 El método textual incide en el análisis del texto, su forma u objeto, el vocabulario usado para definir los términos o expresiones (sentido ordinario o técnico), los idiomas usados por las partes contratantes, etc. Por su parte, el método subjetivo, busca establecer la voluntad de las partes en el texto y fuera de él, acudiendo, entre otros elementos, a los trabajos preparatorios y la conducta ulterior de las partes. Finalmente, el método teleológico o funcional, se apoya para la interpretación en el fin o función general del tratado. NOVAK TALAVERA Fabián y GARCIA-CORROCHANO, Luis. «Derecho internacional Público». Tomo I. Introducción y Fuentes. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Lima. 2001 p. 2005.

2.1.1 Principio de buena fe, primacía del texto y objeto y finalidad del tratado

El Art. 31.1 de la Convención de Viena establece que el tratado debe interpretarse atendiendo al principio de buena fe, de conformidad con el sentido ordinario de los términos empleados de acuerdo al contexto de estos y tomando en cuenta el objeto y fin del tratado¹¹.

Conforme se observa, esta primera regla recoge el denominado método objetivo o textual en materia de interpretación de tratados al ser el texto del mismo la base sobre la cual opera la tarea del intérprete.

No obstante, la aproximación textual no debe ser realizada aisladamente en tanto que el propio artículo hace referencia, por un lado, a la observancia del principio de buena fe, y por otro lado, a la finalidad que buscan los Estados contratantes al celebrar el tratado a efectos de obtener un buen resultado interpretativo.

“(...) el tratado debe interpretarse atendiendo al principio de buena fe, de conformidad con el sentido ordinario de los términos empleados de acuerdo al contexto de estos y tomando en cuenta el objeto y fin del tratado.”

2.1.2 La delimitación del “contexto” del tratado

Por su parte, el Art. 31.2 de la Convención informa sobre los elementos que deben tomarse en cuenta al momento de analizar el denominado “contexto” del tratado¹².

Al respecto, establece que además del texto del tratado, que incluye el preámbulo y anexos del mismo, debe tomarse en cuenta: a) los acuerdos referidos al tratado concertados a propósito de la celebración del mismo; y b) todo instrumento formulado por una o más partes referidos al tratado, siempre que cuenten con el consentimiento de las demás partes.

En ese sentido, las declaraciones unilaterales realizadas por un Estado contratante respecto de los alcances semánticos de un término o expresión empleados en el tratado, no tienen relevancia en tanto y en cuanto el otro u otros Estados contratantes no otorguen su conformidad al respecto.

2.1.3 “Otros elementos a tomar en cuenta”

De igual manera, el artículo 31.3 de la Convención de Viena¹³ establece tres elementos adicionales que deben tomarse en cuenta junto con el contexto del tratado: a) los acuerdos posteriores entre las partes que versen sobre la interpretación y aplicación de las disposiciones del tratado; b) toda conducta posterior durante la aplicación del tratado por la que conste que las partes se encuentran de acuerdo sobre la interpretación de las cláusulas del tratado; y c) las normas pertinentes del derecho internacional que resulten de aplicación a las relaciones entre las partes.

2.1.4 El sentido “especial” de los términos del tratado

Finalmente, el Art. 31.4 se refiere a la adopción de un sentido “especial” a un término o expresión en particular del tratado en la medida que sea la intención de las partes y conste como tal¹⁴.

Al respecto, se sostiene que el significado especial debe entenderse como un significado específico divergente del ordinario que haya sido conscientemente acordado por ambas partes y que debe constar como tal expresamente a fin de informar al intérprete de la no aplicación del sentido natural de la expresión de que se trate¹⁵.

11 Art. 31.1 «Un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de estos y teniendo en cuenta su objeto y fin».

12 Art. 31.2 «Para los efectos de la interpretación de un tratado, el contexto comprenderá, además del texto, incluidos su preámbulo y anexos: a) todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado; b) todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado».

13 Art. 31.3 «Juntamente con el contexto, habrá de tenerse en cuenta: a) todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones; b) toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado; c) toda norma pertinente de Derecho Internacional aplicable en las relaciones entre las partes».

14 Art. 31.4 «Se dará a un término un sentido especial si consta que tal fue la intención de las partes».

15 Esta posición es asumida por HUMMER, W: «Problemas jurídico-lingüísticos de la dicotomía entre el sentido ordinario y el especial de conceptos convencionales según la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969», en Revista Española de Derecho Internacional. Num. 1-3. 1975. pp108-109. Citado por RIBES RIBES, Aurora. Op. Cit. pp. 96-97.



Reflexiones generales en torno al problema de la ...

2.2 Medios de Interpretación Complementarios: Art. 32 de la Convención de Viena

El artículo 32 de la Convención¹⁶ se encarga de describir los medios de interpretación que son complementarios a los criterios hermenéuticos contenidos en la regla general del artículo 31, destacando especialmente el rol de los trabajos preparatorios del tratado y las circunstancias que rodearon a la celebración del mismo.

No obstante, es de señalar que el uso de los medios complementarios no tiene naturaleza autónoma en la medida que se encuentra circunscrito a:

- (i) confirmar el sentido al que se haya arribado en aplicación del artículo 31 de la Convención; o
- (ii) determinar el sentido de un término cuando habiendo obtenido una interpretación conforme las reglas generales del artículo 31 el sentido resulte ambiguo u oscuro, o cuando conlleve a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable.

2.3 Interpretación de Tratados Celebrados en dos o más Idiomas: Art. 33 de la Convención de Viena

Finalmente, el artículo 33 de la Convención y sus cuatro apartados recogen las reglas que deben atenderse para la adecuada interpretación de los tratados que hayan sido celebrados en dos o más idiomas. Dichas consideraciones son las siguientes:

2.3.1 Reconocimiento de la igualdad de los idiomas del tratado

El artículo 33.1 de la Convención¹⁷ establece en primer término el principio de igualdad de los tratados cuyos textos hayan sido autenticados en dos o más idiomas.

No obstante, este principio no es absoluto en tanto que también se reconoce la posibilidad que el propio tratado o las partes contratantes pueden pactar

la prevalencia de uno de los idiomas en caso de existir conflicto sobre la interpretación del tratado.

2.3.2 Reconocimiento de la validez de un tercer idioma

Por su parte, el artículo 33.2 de la Convención alude al caso en que exista una versión del texto en un idioma diferente del empleado por las partes contratantes para la autenticación del tratado¹⁸.

En dicho supuesto, el artículo bajo comentario señala que la versión en idioma diferente será considerada como texto auténtico siempre que así se encuentre establecido en el propio tratado o las partes convengan en ese sentido.

2.3.3 Presunción de igual sentido de los términos en idiomas diferentes

El artículo 33.3 de la Convención establece una presunción de igual sentido de los términos empleados en cada texto auténtico¹⁹. De este modo, se reafirma el principio contenido en el artículo 33.1 a pesar que el tratado se encuentre autenticado en dos o más idiomas en la medida que se presume que el sentido de los términos empleados es idéntico.

No obstante, es de señalar que en la práctica podemos enfrentarnos a diversas situaciones en las que exista una divergencia entre el sentido de un término empleado en uno y otro idioma, como veremos en el siguiente apartado.

2.3.4 Idiomas diferentes y el “sentido que mejor concilie conforme el objeto y fin del tratado”

Finalmente, el artículo 33.4 de la Convención recoge las reglas que deben seguirse cuando la comparación de los textos autenticados en idiomas diferentes conlleve una diferencia de sentido que no pueda ser resuelta en virtud de las reglas contenidas en el artículo 31 y 32 de la Convención²⁰.

16 Art. 32. «Se podrá acudir a medios de interpretación complementarios, en particular a los trabajos preparatorios del tratado y a las circunstancias de su celebración, para confirmar el sentido resultante de la aplicación del artículo 31, o para determinar el sentido cuando la interpretación dada de conformidad con el artículo 31: a) deje ambiguo u oscuro el sentido; o b) conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable».

17 Art. 33.1 «Cuando un tratado haya sido autenticado en dos o más idiomas, el texto hará igualmente fe en cada idioma, a menos que el tratado disponga o las partes convengan que en caso de discrepancia prevalecerá uno de los textos».

18 Art. 33.2 «Una versión del tratado en idioma distinto de aquel en que se haya autenticado el texto será considerada como texto auténtico únicamente si el tratado así lo dispone o las partes así lo convienen».

19 Art. 33.3 «Se presumirá que los términos tienen en cada texto auténtico igual sentido».

20 Art. 33.4 «Salvo en el caso en que prevalezca un texto determinado conforme a lo previsto en el párrafo 1, cuando la comparación de los textos auténticos revele una diferencia de sentido que no pueda resolverse con la aplicación de los artículos 31 y 32, se adoptará el sentido que mejor concilie esos textos, habida cuenta el objeto y fin del tratado».

En dicho supuesto, la solución que debe ser adoptada es el sentido que mejor concilie ambos textos, tomando en cuenta la finalidad y el objeto del tratado²¹.

3. La Influencia del Modelo Convenio de la OCDE y de sus Comentarios en el Ámbito de la Labor Interpretativa de los CDI

3.1 La Influencia del MC OCDE y de sus Comentarios en la Interpretación de los CDI

En principio, debemos señalar que aunque el tema de la naturaleza jurídica del MC OCDE y de sus Comentarios ha suscitado diversas posiciones, como revisaremos brevemente en este punto, también es cierto que la doctrina comparada es pacífica en reconocer la indudable importancia que tienen el MC OCDE y sus Comentarios en el complejo proceso hermenéutico de los CDI.

El mencionado reconocimiento internacional viene dado por los trabajos realizados desde mediados del siglo pasado en el seno de la OCDE y particularmente por el Grupo de Trabajo No. 1 del Comité de Asuntos Fiscales de dicho organismo²².

En efecto, su predecesor, el Comité Fiscal de la OCEE²³ (OCDE, posteriormente) presentó cuatro informes provisionales entre 1956 y 1961 con una serie de modelos de artículos que formarían un hipotético modelo de convenio hasta que en 1963 se presenta, por fin, un modelo de convenio para evitar la doble imposición internacional de carácter general, al que se le anexó una serie de comentarios sobre su articulado.

Desde esa época, la versión original del MC OCDE ha sido revisada en dos oportunidades, en los

años 1977 y 1992, respectivamente. Finalmente, desde la revisión de 1992, el texto del MC OCDE ha sufrido diversas modificaciones en 1994, 1995, 1997, 2000 y 2003, aunque cabe señalar que tales cambios no responden a una revisión íntegra del MC OCDE, sino más bien han afectado algunos artículos en particular²⁴.

Ahora bien, se ha destacado que la importancia del MC OCDE y de sus Comentarios se basa en realidad en el denominado principio de concordancia de la decisión o de la interpretación común, en la medida que su uso adecuado por parte de los Estados contratantes podría garantizar en gran medida una interpretación concordante de los CDI²⁵.

Asimismo, como sostiene CHICO DE LA CÁMARA, la influencia interpretativa del modelo tipo y de sus comentarios en los CDI celebrados dependerá de tres situaciones: cuando el CDI incorpora el tenor literal de la cláusula del convenio modelo; cuando el CDI suscrito no incorpora literalmente el precepto del CDI; y, finalmente, cuando el CDI difiere sustancialmente del texto recomendado en el convenio modelo.

En los dos últimos supuestos, debe entenderse que ha de tener plena eficacia lo dispuesto en el convenio modelo como norma interpretativa de alcance general, mientras que en el primero su influencia se diluye²⁶.

No obstante, conforme hemos apuntado anteriormente, existe una discusión en la doctrina comparada sobre la dimensión jurídica que tienen el MC OCDE y sus Comentarios a la luz de las disposiciones sobre interpretación de tratados que recoge la Convención de Viena.

Como explica CALDERÓN Y DOLORES PIÑA, la doctrina y la jurisprudencia han realizado un gran

21 Un ejemplo es el CDI entre Argentina y Alemania con relación al término «acción» que utiliza el texto en español y el término «anteile» de la versión alemana que significa «participación», cuyo espectro semántico es más amplio que el del primero. El caso involucra la creación de un impuesto argentino que resultaba aplicable tanto a «acciones» de empresas como a las «participaciones» en establecimientos permanentes en Argentina de empresas extranjeras. Así, la imposición de la participación en un establecimiento permanente de una empresa alemana se encontraría gravada de acuerdo con la versión en alemán del Convenio, más no con la versión en español.

Como sostiene Vogel, afortunadamente la versión en alemán utiliza la expresión «ansässige Gesellschaft» que no puede ser utilizada para un establecimiento permanente toda vez que éste no es un «Gesellschaft» (compañía) ni puede ser «ansässige» (residente). De esta manera, resulta evidente que la versión en alemán es la mejor para reconciliar ambos textos, desprendiéndose que el término «anteile» debe entenderse referido a la acción en una empresa y no a participación en la misma. VOGEL, Klaus. «Tax Treaty News» en: Bulletin - Tax Treaty Monitor. IBFD. Feb 2005, p.46.

22 La OCDE es un organismo internacional que tiene como miembros a un importante grupo de países desarrollados. La conforman: Australia, Austria, Bélgica, Canadá, República Checa, Dinamarca, Finlandia, Francia, Alemania, Grecia, Hungría, Islandia, Irlanda, Italia, Japón, Corea, Luxemburgo, México, Holanda, Nueva Zelanda, Noruega, Polonia, Portugal, República Eslovaca, España, Suecia, Suiza, Turquía, Reino Unido y Estados Unidos.

23 La OCEE - Organización para la Cooperación Económica Europea a través de su Comité Fiscal, creado en 1956, retomó tras la segunda guerra mundial la tarea desarrollada por la Sociedad de Naciones, en materia de fiscalidad internacional.

24 SERRANO ANTON, Fernando: «Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional: historia, tipos, fines, estructura y aplicación». En: Fiscalidad Internacional. Centro de Estudios Financieros. Madrid, 2005. pp.228-230. Como señala el autor, el Comité de Asuntos Fiscales se reúne por lo menos dos veces al año y se encuentra conformado por representantes que por lo general son funcionarios encargados de la política fiscal de los Estados miembros de OCDE.

25 VOGEL, Klaus y PROKISCH, Reiner. Op. Cit. pp. 131-132.

26 CHICO DE LA CÁMARA, Pablo: «Interpretación y calificación de los convenios de doble imposición internacional» En: Fiscalidad Internacional. Centro de Estudios Financieros. Madrid. 2005. p. 256.



esfuerzo para adaptar las reglas de la Convención de Viena a las características especiales que presentan los CDI. Sin embargo, a pesar del esfuerzo desplegado, aún existen diversos problemas sobre la materia. Y un ejemplo de esta situación es, precisamente, la falta de consenso sobre la apropiada calificación jurídica de los Comentarios al MC OCDE dentro de la regla de interpretación que establece la Convención de Viena²⁷.

En efecto, para un sector de autores como HUGH AULT, los Comentarios al MC OCDE deben ser considerados como el “sentido especial” al que alude el artículo 31.4 de la Convención de Viena, en tanto este artículo establece como regla de interpretación que se dará un sentido especial a un término cuando esa haya sido la intención de las partes contratantes²⁸.

De esta manera, si las partes contratantes han celebrado un CDI sobre la base del MC OCDE y no existen mayores reparos u observaciones entre lo dispuesto en las cláusulas del MC OCDE 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.

VOGEL comenta que otros autores, como RAINER PROKISCH, han llegado inclusive a sostener que los Comentarios al MC no sólo constituyen el sentido especial sino más bien el “significado ordinario” al que se refiere el artículo 31.1 de la Convención de Viena el cual establece que el tratado debe interpretarse de acuerdo con el sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del mismo²⁹.

Al respecto, se debe tener en cuenta que la expresión “significado ordinario” no se refiere necesariamente al uso del lenguaje común sino más

bien, al significado usual que se le brinda al término en cuestión dentro de un contexto determinado.

Por otro lado, un sector de la doctrina opina que los Comentarios al MC deben ser entendidos como todo acuerdo a que se refiera el tratado y que haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado, conforme lo dispuesto en el artículo 31.2.a de la Convención de Viena.

Asimismo, otra posición se inclina por sostener que los Comentarios al MC poseen un valor supra-interpretativo. En ese sentido, para los autores que defienden esta postura el fundamento de la importancia hermenéutica del MC OCDE y sus Comentarios se encuentra en el artículo 31.3.c de la Convención de Viena, en la medida que tales instrumentos formarían parte del grupo de “reglas relevantes del derecho internacional aplicables a las relaciones entre las partes”³⁰.

Finalmente, algunos autores consideran que los Comentarios al MC tienen la calidad de medios complementarios de interpretación, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 32 de la Convención de Viena³¹.

En este caso, sin embargo, y conforme hemos visto al referirnos a los medios complementarios, el uso del MC OCDE y sus Comentarios sólo podría ser implementado para confirmar una interpretación obtenida bajo las reglas del artículo 31 o para determinar el sentido de un término cuando la interpretación obtenida al amparo del referido artículo sea ambigua oscura, o manifiestamente absurda o irrazonable.

Ahora bien, toca referirnos a la influencia del MC OCDE y sus Comentarios en países que no forman parte de este organismo internacional.

27 CALDERON CARRERO, José M. y DOLORES PINA, M: «Interpretation of tax treaties». En: European Taxation. Vol. 10, Oct. 1999. p.380.

28 AULT, Hugh: «The role of the OCDE Commentaries in the interpretation of Tax Treaties» Intertax. 1994/4, p.145. Citado en: WAITTEL, Meter y MARRES, Otto: «The legal status of the OECD Commentary and static or ambulatory interpretation of tax treaties» En: European Taxation. Vol. 4 Jul/Aug. 2003. pp. 223- 224.

29 VOGEL, Klaus: «The influence of the OECD commentaries on treaty interpretation» En: Bulletin – Tax’ Treaty Monitor. IBFD. Vol. 12. Dec. 2000. pp. 614-615.

30 CALDERON CARRILLO, José M: «Algunas consideraciones sobre los problemas de interpretación y calificación que plantea la aplicación de los CDI» En: RDFHP. No.229. 1993.

31 TOVILLAS MORAN, José M. «La interpretación de los Convenios de Doble Imposición y la cláusula de interpretación del Modelo de Convenio de la OCDE». En: Revista Latinoamericana de Derecho Tributario. Num. 0 Dic.1996. p. 122. Cabe destacar que para dicho autor, la imposibilidad de aplicar en la práctica los criterios propuestos en el artículo 31 de la Convención de Viena, conlleva la aplicación de los Modelos de Convenio y sus Comentarios como mecanismo principal de interpretación de los CDI.

Al respecto, se ha subrayado el valor sustancial de los Comentarios para aquellos Estados que no forman parte de la OCDE, los mismos que en todo caso habría que incluirlos en el artículo 32 de la Convención de Viena, esto es, como medios complementarios de interpretación³².

Del mismo modo, otros autores si bien reconocen la importancia de los Comentarios en la interpretación de los CDI, consideran que su aplicación es mediata debido a que al no ser vinculante per se el MC OCDE, no podría tener fuerza obligatoria³³.

No obstante la diversidad de opiniones que se han vertido sobre el tema y los problemas y críticas que cada una de ellas encierra, consideramos que independientemente de la calificación atribuida a los Comentarios al MC OCDE, su utilización en la labor de interpretación de los CDI en un país como el nuestro es indispensable.

Hay que reconocer, sin embargo, que esta tarea es bastante compleja. En ese sentido, el intérprete deberá tomar como pauta la comparación entre el texto de la cláusula convencional adoptada en los CDI celebrados por el Perú con aquella contenida en el MC OCDE, dependiendo en todo caso de la similitud que exista entre ambas cláusulas a fin de obtener un resultado interpretativo adecuado³⁴.

Por tanto, coincidimos con CALDERÓN, cuando señala que no es necesario insistir en que los Modelos de Convenio de la OCDE integran un cuerpo de reglas generales de tributación internacional avaladas por el consenso mundial y los comentarios a estos un acuerdo interpretativo común a los mismos³⁵.

3.2 La Denominada “Cláusula General de Reenvío” y el art. 3(2) del MC OCDE

Como señala TOVILLAS MORAN, los miembros del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE

ante la dificultad que entraña la labor interpretativa de los CDI, establecieron dos caminos para resolver los problemas de interpretación de los términos contenidos en estos convenios³⁶.

Así, de un lado, tenemos que la primera de las vías es la introducción de definiciones de diversos conceptos jurídicos. Ello sucede cuando los CDI establecen definiciones de determinadas categorías de rentas de forma autónoma y cerrada, de manera que las calificaciones que uno de los Estados contratantes haga en aplicación de las mismas es vinculante para el otro Estado contratante, solucionando de este modo potenciales problemas que podrían derivarse al interpretar el CDI³⁷.

Esto ha llevado a ciertos autores a recomendar que se incluya un glosario a modo de anexo al texto del CDI en el cual se detalle el mayor número posible de definiciones de los términos o expresiones utilizados en el texto del CDI a fin de evitar conflictos hermenéuticos durante la vigencia de los mismos³⁸.

Por su parte, la segunda vía consiste en el establecimiento de una regla general de interpretación para los términos empleados en el CDI, pero que no han sido definidos taxativamente en el texto y se encuentra contenida en el artículo 3.2 del MC OCDE, que establece que *“para la aplicación del convenio por un Estado contratante en un momento determinado, cualquier termino o expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que en ese momento le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, prevaleciendo el significado atribuido por la legislación fiscal sobre el que resultaría de otras ramas del Derecho de ese Estado”*³⁹.

Al respecto, debemos señalar con relación a los CDI vigentes en el Perú que una regla idéntica a la del

32 ASOCIACION ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES: Fiscalidad Internacional. Convenios de Doble Imposición. Doctrina y Jurisprudencia de los Tribunales Españoles (años 2001-2002-2003) Editorial Aranzadi. Navarra, 2004, p. 40.

33 CUELLO MURUA, Aurelio «Jerarquía normativa y principios de interpretación de los Convenios para evitar la doble imposición internacional». Revista Argentina de Derecho Tributario. No. 3. 2002.

34 Al respecto, debería tomarse en cuenta adicionalmente la comparación realizada entre el denominado Modelo Peruano y el MC OCDE, conforme consta en el Anexo B de la Separata Especial publicada por el Ministerio de Economía y Finanzas el 21 de junio de 2001 en el diario oficial El Peruano.

35 CALDERON CARRERO, José M. «La doble imposición internacional en los Convenios de Doble Imposición y en la Unión Europea». Editorial Aranzadi. Navarra, 1997, p. 90.

36 TOVILLAS MORAN, José M. Op. Cit. p. 123.

37 CALDERON CARRERO, José M. Op. Cit. p. 84.

38 CHICO DE LA CAMARA, Pablo, Op. Cit. p. 272. Para el autor «(...) sería deseable que en la firma de cualquier convenio de doble imposición se incorporase un anexo de términos jurídicos y económicos, lo que otorgaría seguridad jurídica a las relaciones jurídicas internacionales y evitaría calificaciones divergentes entre los Estados. Este glosario terminológico podría completarse con el tiempo a través de las experiencias que otorga la práctica jurídica diaria desarrollada en el ámbito internacional». Aún cuando compartimos plenamente la finalidad que se busca con esta propuesta, consideramos que debe tomarse en cuenta que su aplicación en el terreno práctico de la celebración de los CDI conllevaría una serie de problemas para los negociadores respecto de los términos que deberían o no incluirse en el glosario, así como sobre el sentido de los mismos.

39 OCDE. Comité de Asuntos Fiscales: «Modelo de Convenio Fiscal sobre la renta y sobre el patrimonio». París 1997. (Versión que incorpora las modificaciones introducidas hasta 1995). Traducción del Instituto de Estudios Fiscales – IEF. Ministerio de Economía y Hacienda de España.



Reflexiones generales en torno al problema de la ...

MC OCDE ha sido incorporada al texto del artículo 3.2 de los CDI celebrados con Chile y Canadá, respectivamente⁴⁰. Una regla similar, aunque diferente en su redacción por los términos empleados, se encuentra en el CDI con Suecia⁴¹. Finalmente, la Decisión 578 de la Comunidad Andina no contiene disposición alguna en igual sentido sobre la remisión al derecho interno, con excepción del reconocimiento de la aplicación por parte de cada Estado miembro de las disposiciones que contengan sus respectivas legislaciones internas sobre la lucha contra el fraude y la evasión fiscal⁴².

Ahora bien, para la aplicación de la legislación interna en virtud de la cláusula bajo comentario se requiere: a) la existencia de un término o expresión no definida taxativamente en el texto del CDI; y b) la inexistencia de una interpretación diferente de dicho término o expresión en base al contexto del CDI.

No obstante lo señalado, tanto el contenido como la aplicación de lo dispuesto en el artículo 3.2 del MC OCDE no se encuentra exento de dificultades. En efecto, como advierte GIULIANI, la referencia al derecho interno lleva implícita una serie de problemas en la medida que si cualquiera de los Estados contratantes adopta su propio derecho interno para interpretar el CDI, cualquier posible diferencia acerca del significado de un término en el derecho interno de un país puede conducir a una doble imposición o a una doble exención⁴³.

Para evitar este efecto distorsivo que atenta contra la finalidad y esencia propia de los CDI, el mencionado autor comenta que una lectura autorizada

del artículo 3.2 haría referencia *prima facie* a la aplicación e interpretación del CDI de acuerdo con el derecho interno del Estado de la fuente de la renta.

En ese sentido, el Estado de la fuente debería calificar, en un primer momento, si le corresponde ejercer su potestad fiscal sobre una determinada renta, mientras que al Estado de residencia le correspondería, en un momento posterior, verificar si la calificación realizada por el Estado de la fuente es conforme con lo prescrito en el CDI y, en consecuencia, atribuir el crédito o exención correspondiente.

En todo caso, una lectura como la propuesta ha sido también objeto de críticas vinculadas principalmente con una potencial cesión de soberanía fiscal por parte del Estado de residencia en favor del estado de la fuente, lo que resulta inconcebible dada la inexistencia de subordinación en las relaciones jurídicas entre los Estados contratantes⁴⁴.

Del mismo modo, otro problema se encuentra vinculado con los alcances de la expresión "*a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente*" como condición que debe agotarse con carácter previo a la aplicación de la legislación interna.

En ese sentido, el reenvío a la legislación interna de un Estado contratante sólo opera en aquellas situaciones en las que del "contexto" no pueda lograrse una interpretación adecuada del término o expresión que se intenta interpretar. No obstante, como señala VAN DER BRUGGEN, el propio término "contexto" no es unívoco, por lo que su multiplicidad semántica podría conducir en cada caso a resultados y consecuencias diversas⁴⁵.

40 CDI Peru-Canadá. Art. 3.2: «Para la aplicación del Convenio por un Estado Contratante en un momento dado, cualquier expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que, en ese momento, le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio». Por su parte, el Art. 3.2 del CDI Peru-Chile establece: «Para la aplicación del Convenio por un Estado Contratante en un momento dado, cualquier expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que en ese momento le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, prevaleciendo el significado atribuido por la legislación impositiva sobre el que resultaría de otras ramas del Derecho de ese Estado».

41 CDI Peru-Suecia. Art. II (2): «En la aplicación de las disposiciones del presente Convenio por uno de los Gobiernos Contratantes, cualquier término o expresión no definida de otra forma deberán tener, salvo que el texto lo indique de otro modo, el sentido que le acuerden las leyes de ese Gobierno Contratante relativas a los impuestos que son materia del presente Convenio».

42 Decisión 578. Art. 20: «La interpretación de lo dispuesto en esta decisión se hará siempre de tal manera que se tenga en cuenta que su propósito fundamental es el de evitar doble tributación de unas mismas rentas o patrimonios a nivel comunitario».

No serán válidas aquellas interpretaciones o aplicaciones que permitan como resultado la evasión fiscal correspondiente a rentas o patrimonios sujetos a impuestos de acuerdo con la legislación de los países miembros.

Nada de lo dispuesto en esta Decisión impedirá la aplicación de las legislaciones de los países miembros para evitar el fraude y la evasión fiscal».

43 En materia de precios de transferencia, por ejemplo, la aplicación de la legislación interna de cada uno de los Estados contratantes a fin de determinar si dos entidades son o no vinculadas puede traer serios problemas si ambas legislaciones contienen definiciones divergentes del término «empresas asociadas». ROTONDARO, Carmine: «The application of Art. 3(2) in case of differences between domestic definitions of associated enterprises» En: *International Transfer Pricing Journal*. Vol. 5 Set/Oct. 2000. pp. 166-175.

44 GIULIANI, Federico M. «La interpretación de los convenios internacionales para evitar la doble imposición sobre las rentas» En: *Curso de Derecho Tributario Internacional*. Tomo I. Editorial Temis. Bogotá, 2003, p. 124-125. Asimismo, con relación a las objeciones de esta propuesta, se sostiene que implica cierta dosis de cesión adicional de soberanía fiscal a favor del país de la fuente que muchos países no están dispuestos a aceptar, así como el peligro de que a partir de su legislación fiscal interna el estado de la fuente amplíe la atribución de poder tributario que originalmente se estableció en el convenio. Ver al respecto, CALDERON CARRERO, J. Manuel. Op. Cit. pp. 94-95.

45 Van der Bruggen: «Unless the Vienna Convention otherwise requires: notes on the relationship between article 3(2) of the OECD Model tax convention and articles 31 and 32 of the Vienna Convention on the Law of treaties» En: *European Taxation*. Vol. 5 May/2003. pp. 143-144.

Así, el referido autor sostiene que en su sentido más estricto el término “contexto” alude al texto inmediatamente anterior y posterior al término o expresión cuya interpretación se demanda, preferentemente dentro de una misma sentencia u párrafo.

De igual modo, otra lectura del término “contexto” se encuentra vinculada con la definición de contexto que acoge la Convención de Viena, debiendo ser entendido, por tanto, dentro de los alcances del artículo 31.2 de la Convención. En ese sentido, el término contexto se encontraría delimitado a: todo acuerdo referido al CDI y concertado entre las partes con motivo de su celebración; y todo instrumento formulado por una de las partes referidos a la interpretación del CDI que cuenten con el consentimiento de las otras partes contratantes.

Asimismo, otro punto de discusión que se deriva de la aplicación de la legislación interna en el marco del artículo 3.2 del MC OCDE es cuál derecho interno es aplicable para resolver los problemas de interpretación, el sentido si el término o expresión debe interpretarse directamente de conformidad con la legislación común o si, por el contrario, corresponde aplicar prioritariamente la legislación de carácter tributario, y sólo en defecto de ésta, la legislación del derecho civil o comercial.

Conforme se desprende del texto del artículo 3.2 del MC OCDE, se advierte que la solución adoptada por OCDE es que cuando se requiera la aplicación del ordenamiento jurídico interno de un Estado contratante, debe prevalecer la interpretación conforme a la legislación fiscal del referido Estado sobre las otras ramas del derecho⁴⁶.

Ahora bien, aun cuando el texto del CDI omite incorporar una regla de prelación en cuanto a la aplicación de las diversas ramas del ordenamiento jurídico interno, en virtud del criterio de especialidad de la norma, consideramos que debería primar la

interpretación conforme a la legislación fiscal interna⁴⁷. Esta opinión resulta más razonable si se atiende a que muchas veces en base a la denominada autonomía calificadora del derecho tributario, el legislador fiscal se aparta de los conceptos y definiciones del derecho común, pudiendo inclusive reformularlos.

3.3 El problema de la aproximación estática y dinámica en la interpretación de los CDI

Finalmente, un punto relevante que ha sido materia de discusión en la doctrina comparada se refiere al problema de la aplicación de la norma en el tiempo para efectos de la interpretación del CDI y que puede ser planteado especialmente en dos situaciones: (i) cambios en la legislación interna posteriores a la celebración del CDI, cuando sea de aplicación el reenvío a la legislación interna posteriores a la celebración del CDI, cuando sea de aplicación el reenvío a la legislación interna en virtud del artículo 3.2 del MC OCDE; y (ii) cambios en los Comentarios posteriores al MC OCDE que se uso de base para celebrar un CDI en particular.⁴⁸

Con relación a la primera situación, la cuestión gira en torno a la ley interna que debe ser tomada en cuenta por el intérprete, esto es, si debe atenderse a la ley interna que estuvo vigente al momento en que el CDI fue celebrado o la ley

interna vigente durante la aplicación del CDI.

Para enfrentar esta disyuntiva, la doctrina ha elaborado dos teorías completamente antagónicas. Por una lado, para la teoría estática, un término dado bajo las leyes internas en el momento en que el tratado fue celebrado debe ser tomado en cuenta para la interpretación del CDI durante la vigencia del último, excluyendo por tanto los cambios que pueda sufrir la legislación interna con posterioridad a la celebración del CDI.

Por su parte, la teoría dinámica, denominada también como teoría ambulatoria, se encuentra en línea

“(..) en virtud del criterio de especialidad de la norma, consideramos que debería primar la interpretación conforme a la legislación fiscal interna.”

46 El texto del CDI Peru-Chile precisa que la norma tributaria tiene prelación en relación con las otras normas del ordenamiento jurídico para efectos de la interpretación de dicho CDI.

47 Esto es el caso de los CDI celebrados con Suecia, Canadá y la Decisión 578 de la Comunidad Andina que no establecen taxativamente la rama aplicable de la legislación interna.

48 WATTEL, Meter y MARRRES. Otto: Op. Cit. pp. 224-235.



con el principio de aplicación inmediata de la ley, en la medida que para esta teoría se debe aplicar la ley interna vigente posterior a la celebración del CDI, dejando de lado, como resulta lógico, aquella que estuvo en vigor al momento de celebrarse el CDI.

Ahora bien, en este nivel debemos señalar que tanto la doctrina mayoritaria como la posición de la OCDE coinciden, y ambas se muestran a favor de la solución que adopta la aproximación dinámica. En efecto, conforme se desprende del texto del artículo 3.2 de; MC OCDE, cuando se remita a la legislación interna de un Estado contratante para la aplicación de lo dispuesto en el CDI en un momento determinado debe tomarse en cuenta la legislación vigente en dicho momento⁴⁹.

Cabe destacar que los CDI celebrados por el Perú con Canadá y Chile, respectivamente se ha adoptado la teoría en cuestión.

Por otro lado, en lo que concierne a las modificaciones en los Comentarios al MC OCDE para efectos de la interpretación de una cláusula convencional, la pregunta que se propone es si deben aplicarse los Comentarios que se encontraban vigentes al momento de celebrarse un CDI en particular y que tomo como base el referido MC OCDE, o si, por el contrario, resultan aplicables los Comentarios al MC OCDE posteriores a la celebración del CDI.

Al respecto, a diferencia de la situación anterior en que la teoría dinámica es compartida tanto por la doctrina y como por OCDE, debemos señalar que con relación a la aproximación dinámica o estática en la interpretación de los Comentarios al MC OCDE no existe una posición pacífica.

Esta falta de unanimidad parte de las recomendaciones realizadas por el Comité de Asuntos Fiscales, y especialmente, de las modificaciones a la Introducción del MC OCDE realizadas en la revisión de 1992 en las que el referido Comité considera que los CDI existentes deben, en la medida de lo posible, ser interpretados de conformidad con el espíritu de los

Comentarios *revisados*, tomando postura de esta forma por una interpretación dinámica de los mismos.¹

No obstante, tanto para VOGEL como para WATTEL y MARRES, los Comentarios deben ser interpretados desde una perspectiva estática, de conformidad con el texto del Comentario del MC OCDE vigente al momento de celebrarse el CDI, siempre que, como hemos apuntado anteriormente, el artículo establecido en el texto del CDI no difiera sustancialmente de la cláusula tipo contenida en el MC OCDE.

4. Mecanismos de resolución de conflictos derivados de la interpretación de los Convenios de doble imposición

4.1. El denominado Procedimiento de Acuerdo Mutuo (PAM) entre autoridades competentes: principales cuestionamientos

El procedimiento de acuerdo mutuo (PAM) también conocido como el procedimiento amistoso constituye un instrumento encaminado a buscar soluciones jurídicas para las controversias que en el marco de la interpretación o aplicación de los CDI se pudieran suscitar, así como para eliminar supuestos de doble tributación no previstos por el CDI⁵¹.

En efecto, el método de unánime observancia para la solución de controversias surgidas de la interpretación y/o aplicación de los CDI es el PAM, que hace su aparición en la escena del derecho tributario internacional en el convenio modelo preparado por la Liga de las Naciones en 1928, y bajo el cual los Estados Contratantes se comprometían a buscar una solución al conflicto en forma conjunta⁵². Dicho procedimiento ha sido incluido en el Artículo 25 del MC OCDE, que ha servido de base a la gran mayoría de CDI celebrados a la fecha.

El fundamento del procedimiento amistoso previsto en el artículo 25 (3), frase primera, MC OCDE, radica en la supremacía que a tal efecto reviste la interpretación bilateral alcanzada por los Estados contratantes respecto de la que unilateralmente podría

49 WATTEL, Meter y MARRES, Otto: Op. Cit. p.223.

50 VOGEL, Klaus: Op. Cit. p. 612. El autor comenta que la posición del Dr. Helmut Loukota, representante de Austria ante el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, en el sentido que los Comentarios deben aplicarse desde una perspectiva dinámica, podría ser compartida por otros miembros de dicho Comité, y en particular, por el Grupo de Trabajo No. 1 encargado de monitorear el desarrollo y aplicación del MC OCDE y sus Comentarios.

51 Numeral 3 del Artículo 25 del MC OCDE.

52 De acuerdo con Arnold y McIntyre una gran variedad de disputas pueden ser solucionadas mediante PAM, siendo probablemente las más comunes aquellas relacionadas con la aplicación del ajuste correlativo de precios de transferencia (Artículo 9(2) del MC OCDE) en las transacciones internacionales. ARNOLD, Brian J. y MCINTYRE, Michael J. «International Tax Primer». Kluwer Law International, Holanda, 1995, pp. 122 y 123. Para una explicación detallada del desarrollo de los PAM. ver CHETCUTI, Jean Philippe. «Arbitration in International Tax Dispute Resolution» en: www.cc-advocates.com/publications/tax-arbitration.htm.

ser adoptada por los órganos internos de ambos países. Asimismo, a través del acuerdo mutuo entre las autoridades competentes de cada Estado, se propende al logro de una interpretación uniforme del término o cláusula convencional controvertido⁵³.

Si bien el citado procedimiento ha sido utilizado exitosamente en numerosas oportunidades, en la práctica, conforme se encuentra contemplado en el MC OCDE, presenta una serie de inconvenientes, entre los que podemos señalar los siguientes:

- a) El único deber de las autoridades competentes es entablar las negociaciones y esforzarse por alcanzar una solución satisfactoria, mas no se encuentran obligadas a llegar a un acuerdo que resuelva la controversia, de lo que se desprende la posibilidad de ausencia de decisión. Por lo que la conclusión satisfactoria de un PAM dependerá, en gran medida, del grado de compromiso que los Estados Contratantes asuman en el marco de dichos procedimientos⁵⁴. Ello se traduce en inseguridad jurídica.
- b) No se establece un límite de tiempo para que las autoridades competentes acuerden una solución a las controversias presentadas por los contribuyentes. Así, el profesor REMO DOMINICI señala que *“si bien por una parte la ausencia de límites temporales es el lógico corolario de que, como se dijo, no existe garantía alguna de que el procedimiento amistoso sea cumplido, lo cierto es que, de todos modos, dicha situación puede convertir al procedimiento mismo en un calvario”*⁵⁵.
- c) El PAM se lleva a cabo entre las autoridades competentes de los Estados Contratantes, excluyendo la participación del contribuyente afectado por la controversia, por lo que aún cuando las autoridades competentes llegasen a un acuerdo, los contribuyentes podrían considerar dicha solución insatisfactoria.
- d) Si bien el carácter vinculante del acuerdo amistoso deviene incuestionable para las administraciones de

los Estados Contratantes y los contribuyentes, su naturaleza vinculante sobre los jueces y Tribunales no depende sino de lo establecido en cada derecho interno. Ahora bien, los Tribunales nacionales deberían tomar en consideración los acuerdos amistosos, conjuntamente con el contexto del tratado, según lo dispone el artículo 31.3 a) de la Convención de Viena⁵⁶.

- e) El punto más conflictivo es la ejecución del acuerdo amistoso, por cuanto al no existir medio alguno para imponerla efectivamente a los Estados Contratantes, aquélla no depende sino de la buena fe con que estos actúen⁵⁷.

4.2 La Tendencia hacia la Inclusión del Arbitraje como Mecanismo de Resolución de Conflictos derivados de la Interpretación de los CDI

Debido a los inconvenientes que presentan los procedimientos amistosos cada vez más Estados vienen incorporando en sus CDI, con carácter subsidiario, la posibilidad de someter las controversias tributarias surgidas de la interpretación o aplicación de dichos convenios a un proceso arbitral, siendo los laudos obligatorios tanto para los contribuyentes como para las autoridades tributarias de los Estados involucrados.

Sin embargo, el sometimiento a la jurisdicción arbitral puede ser opcional u obligatorio, dependiendo de la forma en que se hubiese pactado en el convenio.

En el primer caso los Estados acuerdan que siempre que las autoridades competentes no logren una solución a la controversia vía el procedimiento amistoso, éstas podrán convenir someterla a un proceso arbitral. Nótese, sin embargo, que se trata de una facultad conferida a las autoridades y no de una obligación, por lo que éstas podrían decidir no someter dicho caso a arbitraje⁵⁸.

De otro lado, en un compromiso de arbitraje obligatorio los Estados Contratantes acuerdan *a priori*

53 RIBES, RIBES. Op. cit. p. 376.

54 El párrafo 45 de los Comentarios al Artículo 25 del MC OCDE señala que, si bien los contribuyentes no se encuentran satisfechos por la falta de obligación de las autoridades de encontrar una solución, la fórmula establecida en el Modelo representa el compromiso máximo que los Estados Contratantes han estado dispuestos a aceptar. De otro lado, un estudio efectuado por la *International Fiscal Association (IFA)*, estableció que a pesar de que en la mayoría de casos sometidos a un PAM las autoridades competentes llegaron a un acuerdo, un número considerable de ellos no fue solucionado por dichas autoridades. Ver, PARK, William W. y TILLINGHAST, David R. «Income Tax Treaty Arbitration. IFA, Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers, Amersfoort, 2004, p. 20.

55 DOMINICI, Remo. Las Reglas para la Resolución de los Conflictos en materia de doble imposición internacional, Capítulo VII. En: «Curso de Derecho Tributario Internacional». Coordinador Víctor Uckmar. Editorial Temis S.A., Bogotá, 2003, p. 143.

56 RIBES, RIBES. Op. cit. p. 386.

57 RIBES, RIBES. Op. cit. p. 401.

58 El numeral 5 del Artículo 25 del CDT celebrado por el Perú con Chile constituye un ejemplo de dicho tipo de compromiso arbitral. De igual forma, en el CDT con Canadá se incluye la posibilidad de recurrir a un tribunal arbitral para solucionar controversias relacionadas a la interpretación o aplicación de dicho convenio siempre que los Estados Contratantes y el contribuyente lo acuerden por escrito. Para un mayor análisis de dichos artículos ver el punto 3.3.3 y 3.3.4 del presente trabajo.



que, en caso sus autoridades competentes no encuentren una solución a la controversia en un plazo determinado, dicha controversia deberá ser sometida a arbitraje, siendo el laudo de obligatorio cumplimiento⁵⁹. De esta manera, y a diferencia de lo que ocurre en el primer caso, se garantiza que la controversia sea efectivamente resuelta ya sea mediante un PAM o un proceso arbitral, protegiéndose al contribuyente de una imposición no conforme con lo dispuesto por el CDI⁶⁰.

La participación de los contribuyentes en los procedimientos arbitrales resulta, sin embargo, un tema aún abierto a discusión. La Cámara de Comercio Internacional, por ejemplo, ha elaborado un modelo de compromiso arbitral en la que se permite que el contribuyente solicite el arbitraje en caso considere que el acuerdo alcanzado por las autoridades competentes no se encuentre de acuerdo al CDI⁶¹. Por otro lado, LINDENCRONA y MATTSON consideran que si bien debe otorgarse facultades al contribuyente para intervenir en el proceso arbitral, éstos no deberían encontrarse facultados para iniciar dichos procesos toda vez que ello podría afectar la solución de conflictos a través de los PAM⁶².

Sobre el particular, somos de la opinión que los contribuyentes afectados deberían tener la facultad de solicitar la remisión de la controversia a arbitraje cuando las autoridades competentes no lleguen a un acuerdo que solucione el conflicto, o de considerar que dicho acuerdo se aparta de las disposiciones del CDI. De igual forma, consideramos que los contribuyentes deberán tener la oportunidad de participar activamente en el proceso arbitral, presentando sus argumentos al tribunal arbitral y contradiciendo los argumentos y evidencias presentadas por los Estados.

4.3 Alternativas al Actual Sistema de Solución de Controversias

En opinión de RIBES⁶³, el actual sistema de solución de controversias desarrollado en los puntos precedentes, tendría como medidas alternativas las siguientes:

- a) Mantenimiento del procedimiento amistoso con la adición de una cláusula según la cual los Estados contratantes quedarán obligados a dirimir efectivamente el conflicto planteado.
- b) Combinar la vía amistosa con la institución arbitral. Si luego de transcurrido un plazo no se llegará a acuerdo amistoso, las autoridades deberán someter la decisión a un Tribunal arbitral. Este sistema garantizaría la obligatoriedad de los Estados de recurrir al mismo así como la vinculación de la decisión arbitral resultante. Todo en un plazo razonable.
- c) La implantación del arbitraje como único mecanismo de solución de controversias. Con carácter obligatorio en cuanto al logro de un acuerdo.

En el caso peruano, los CDI celebrados por el Perú con Canadá y Chile contienen diferentes variantes de la fórmula mixta prevista en el inciso b) del presente punto⁶⁴.

Estas fórmulas alternativas de solución de conflictos, mediatizan la principal objeción que ha tenido la fórmula arbitral en materia de tributación internacional referida a que la resolución de conflictos de naturaleza impositiva por privados atentaría contra la soberanía nacional, entendida como la potestad con la que cuenta un estado para obtener ingresos fiscales a través de su *ius imperium*⁶⁵.

59 Un ejemplo de dicha cláusula es el Artículo 25 literal 5 del CDI celebrado entre Austria y Alemania, en vigencia desde el 1 de enero de 2002.

60 Park y Tillinghast consideran que debido al alto costo que suelen implicar los procedimientos arbitrales los países buscarán llegar a una solución del conflicto durante el PAM, por lo que la inclusión de los compromisos arbitrales en los CDI implicaría en la práctica un incentivo a las autoridades competentes a alcanzar acuerdos rápidos y satisfactorios. PARK, William W. y TILLINGHAST, David R. Op. Cit. p.20.

61 Dicho modelo se encuentra disponible en: www.iccwbo.org/home/statements_rules/statements/2002/arbitration-tax.asp.

62 Lindencrona y Mattson fueron unos de los primeros autores en mostrarse a favor del arbitraje obligatorio como instrumento para la solución de controversias tributarias internacionales que no pudiesen ser solucionadas mediante un PAM. Ver, CHETCUTI, Jean Philippe. Op. Cit.

63 RIBES, RIBES. Op. Cit. p. 434.

64 Así en el Convenio celebrado con Canadá el artículo 25 (1) del Convenio incluye la vía amistosa como primera alternativa de solución y en forma subsidiaria, el artículo 25 (6) señala que sólo si la dificultad o duda relacionada con la interpretación o aplicación del Convenio no puede ser resuelta por las autoridades competentes, el caso puede someterse a arbitraje si ambas autoridades competentes y el contribuyente por escrito, acuerdan, estar sujetos a la decisión arbitral. El laudo arbitral sobre un caso particular será vinculante para ambos Estados respecto a este caso.

Es de notar que dicho Convenio consagra el arbitraje subsidiario, previo acuerdo entre las autoridades competentes y el contribuyente. Una vez obtenido dicho acuerdo para someter la controversia a arbitraje, el laudo resultante será obligatorio para ambas partes y el contribuyente.

En el caso del Convenio con Chile, el artículo 25 (1) también contempla el procedimiento de acuerdo mutuo como primera alternativa de solución y luego, el artículo 25 (5) incluye el arbitraje como vía subsidiaria de resolución de conflictos, siempre que las autoridades competentes así lo acuerden. A diferencia del Convenio suscrito con Canadá no se incluye la participación del contribuyente en el acuerdo previo destinado a someter la controversia a arbitraje ni tampoco se contempla el carácter vinculante del laudo, una vez que este sea emitido.

65 Ver PARK, William W. y TILLINGHAST, David R. Op. Cit. pp. 11 y 12.


En efecto, en un informe preparado por la OCDE en 1984, titulado "Transfer Pricing and Multinational Enterprises – Three Taxation Issues" los representantes de los países miembros de dicha organización se mostraron en contra de la adopción de un arbitraje obligatorio, concluyendo que mientras que su necesidad no ha sido demostrada su implementación conllevaría una renuncia inaceptable a la soberanía fiscal⁶⁶.

En la misma línea de pensamiento RIBES⁶⁷ concluye que la adopción de una fórmula escalonada que configure el arbitraje obligatorio como subsidiario al procedimiento amistoso, respeta en mayor grado la soberanía tributaria de los Estados partes, en comparación con el arbitraje obligatorio, por cuanto aquéllos conservan la facultad de resolver amigablemente la divergencia hermenéutica, debiendo tan sólo acudir a un tercero independiente si tal solución amistosa deviene imposible.

Al respecto, la Convención 90/463/EEC39 de la Unión Europea⁶⁸, firmada el 23 de julio de 1990 y vigente desde el 1 de enero de 1995, plantea una fórmula arbitral que permite solucionar los conflictos de doble imposición surgidos en aquellos casos en que las utilidades de una empresa de un Estado Contratante sean a su vez incluidas en las utilidades del otro Estado Contratante, sin que los Estados abdiquen a su soberanía tributaria⁶⁹.

En tal sentido, somos de la opinión que la delegación por parte de los Estados Contratantes de la facultad de decidir la controversia surgida de los CDI a un tribunal arbitral en aquellos casos en que sus autoridades competentes no logren ponerse de acuerdo en la solución de dicho conflicto, no implicaría una mayor cesión de la soberanía fiscal.

En efecto, en la medida que dos Estados deciden concluir un tratado de doble imposición, acuerdan, consiguientemente, limitar su soberanía en lo que respecta al ejercicio del poder tributario en determinadas situaciones. De ello se colige, por ende, la necesidad lógica de construir un sistema que garantice en todo caso la solución de cualquier problema que eventualmente pueda plantearse. Demostrado el carácter insuficiente a estos efectos del PAM, la introducción del arbitraje constituye el primer paso en orden al establecimiento de un Tribunal arbitral permanente llamado a conformar un cuerpo de doctrina arbitral⁷⁰.

Por último, el carácter vinculante de la decisión emanada del órgano arbitral, tanto para los Estados contratantes como para los particulares, respecto de la cual no cabría recurso alguno y cuya publicación asimismo resultaría obligatoria, con el fin de obtener la deseable uniformidad en la interpretación y aplicación de los CDI 

66 El arbitraje como mecanismo para la solución de conflictos surgidos de la interpretación o aplicación de los CDI no se encuentra contemplado en el MC OCDE. No obstante, en la actualidad la OCDE se encuentra revisando el PAM contenido en el artículo 25 del MC OCDE y la posibilidad de incluir mecanismos suplementarios de resolución de controversias. Al respecto puede revisarse el documento «Improving the process for resolving tax international disputes» publicado en julio de 2004 para comentarios del público.

67 RIBES, RIBES. Op cit. P. 434-437.

68 «European Convention on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises», Convención 90/463/EEC, OJ N° L.225.

69 La empresa podrá someter el caso a la autoridad competente de su Estado de residencia que, de no poder resolver el asunto por sí misma, deberá promover un acuerdo con el otro Estado involucrado que busque solucionar el conflicto. En el supuesto que las dos autoridades competentes no acuerden una solución, éstas deberán establecer una comisión consultiva que emitirá una decisión sobre la forma en que deberá eliminarse la doble imposición. Nótese, sin embargo, que la decisión de la comisión consultiva sólo será de cumplimiento obligatorio para las autoridades de los Estados involucrados en caso éstas no hubiesen llegado a un acuerdo distinto sobre la forma de evitar la doble tributación dentro de los 6 meses siguientes a la expedición de la decisión. De esta manera, los Estados Miembros no renunciarían a su soberanía pues mantienen la posibilidad de apartarse de la decisión de la comisión.

70 RIBES, RIBES. Ob cit. p. 440.