
MESA REDONDA

*Análisis y Perspectivas de los Convenios para Evitar la Doble Imposición en el Perú**

Alfredo Gildemeister Ruiz Huidobro

Catedrático de la Universidad Católica del Perú. Doctor en Derecho Financiero y Tributario por la Universidad de Navarra (España) Especialista en Derecho Tributario Internacional Gerente de Asesoría Jurídica del Grupo Repsol YPF en el Perú

José Chiarella Privette

Catedrático de la Universidad Católica del Perú Master en «International Business Law», The London School of Economics and Political Sciences Catedrático del Curso de Tributación Empresarial en el Diplomado de Derecho Empresarial de la Pontificia Universidad Católica del Perú

Walker Villanueva Gutiérrez

Catedrático de la Universidad Católica del Perú Master en Asesoría Fiscal Universidad de Navarra. Profesor de MBA de CENTRUM, de la Maestría en Política y Administración Tributaria de la Universidad de Lima.

Rudolf Röder Sánchez

Catedrático de la Universidad de Lima Socio del PriceWaterhouseCoopers Master en Tributación Internacional (LLM), The New York University

El fenómeno de la globalización y por ende la internacionalización de todas las actividades humanas va adquiriendo día a día especial relevancia, dado que, cuanto más estrechas son las relaciones económicas entre Estados, más intensa es la necesidad de coordinación entre sus formas y políticas impositivas que deben procurar eliminar restricciones al intercambio de bienes y servicios, adoptando disposiciones a fin de evitar que antagonismos o incompatibilidades fiscales perjudiquen o imposibiliten estas relaciones.

De esta manera, paralelamente a las relaciones entre el Perú y otros Estados surge el problema de la Doble Imposición Tributaria, que consiste en que dos o más estados consideran que tienen jurisdicción tributaria sobre determinada renta, naciendo así un conflicto de jurisdicción tributaria, cuyo mayor efecto será que una sola renta podrá sea alcanzada por el poder impositivo de más de un Estado, o que se tienda a la evasión fiscal. Es por ello, que surge la necesidad de buscar mecanismos para evitar la Doble Tributación y prevenir la evasión fiscal.

De este modo se viene desarrollando instrumentos internacionales como los convenios y tratados que pretenden armonizar la normativa Fiscal de dos o más Estados con la finalidad de acabar con la barrera de la Doble Imposición Tributaria. Ello cobra más importancia aún, dado los esfuerzos que viene realizando el Perú a fin de atraer capital extranjero.

Siendo este un tema de gran importancia y con múltiples consecuencias, cuatro destacados especialistas en la materia reflexionan de manera crítica sobre el tratamiento, efectos y soluciones que se vienen dando en la normativa peruana sobre fenómeno de la Doble Imposición.

1.- ¿Para el Perú cuáles son los aspectos positivos y negativos de la suscripción de Convenios para evitar la Doble Imposición? ¿Qué criterios considera usted más convenientes para el Perú al momento de celebrar Convenios para Evitar la Doble Imposición? ¿Por qué?

A. GILDEMEISTER: En primer lugar, me inclino por pensar que los aspectos son más de orden positivo que negativo. Los convenios firmados por el Perú con Chile y con Canadá en el año 2001 son

prácticamente nuevos y sobre los cuales tenemos todavía muy poca experiencia, hay que decirlo. Ello debido a que recién se están aplicando desde el año pasado. De otro lado siempre he sido un promotor y defensor de los Convenios para Evitar la Doble Imposición, pues considero que la firma de convenios siempre ha sido en todo el mundo positivo, especialmente para países en vías de desarrollo como el nuestro. Ello por varias razones, y lo digo así a groso modo. La primera razón, elemental y básica es el evitar la doble imposición obviamente, esto es, evitar la doble

* Un agradecimiento especial a los panelistas por su participación en la Mesa Redonda realizada el 28 de abril de 2005, en el auditorio Juan Pablo II de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Mesa Redonda cuya elaboración y organización estuvo a cargo de los Miembros de la Comisión de Publicaciones: Juana Rosa Terrazos Poves (Directora de Publicaciones), María Isabel Wong Rivas y John Benny Agreda Zamudio.

tributación. Esto es el efecto por duplicado de gravar con el impuesto a la renta - o con el impuesto al patrimonio, no olvidemos que estos convenios son aplicables a ambas clases de tributos - a un mismo contribuyente, por un mismo período, sobre una misma base imponible. Eso es lo primero que no hay que perder de vista. Obviamente aspectos positivos adicionales tenemos muchos; como la tremenda sensación de tranquilidad y seguridad que dan los convenios a los inversionistas extranjeros, ya que se trata de tratados internacionales, no se olviden de eso. En cuanto a la seguridad jurídica, ese es un segundo aspecto muy importante que quiero rescatar. El último sería que para las Administraciones Tributarias, en general, en todos los países del mundo, existen diversos aspectos positivos porque dichos Convenios permiten de alguna forma, digámoslo así, arrinconar un poquito más a los evasores fiscales a nivel internacional. Por ese lado gana tanto la Administración Tributaria como el contribuyente, que no se verá afectado dos veces por el mismo tributo. En cuanto a qué criterios considero más convenientes para el Perú, supongo que la pregunta se refiere a los denominados criterios de conexión, como por ejemplo, el criterio de residencia, llamado erradamente aquí en el Perú como domicilio, dicho sea de paso no sé por qué se insiste en la utilización de ese término en el Perú. Este criterio de conexión se opone al criterio de fuente, utilizado desde sus orígenes por el Modelo de Convenio del Acuerdo de Cartagena, aprobado en su Decisión 40 en 1971 y recientemente sustituido el año pasado por el Modelo aprobado mediante la Decisión 578. Siempre ha existido y existe aún, una cierta pugna entre el criterio de residencia y el criterio de fuente. A partir de los años 60, el Modelo que más se viene utilizando y, por decirlo así, siempre ha estado de moda, es el Modelo de Convenio elaborado por la OCDE. Dicho Modelo utiliza obviamente el criterio de residencia como criterio de conexión principal, sin descartar el de fuente. Claro está que hasta ahí ustedes pensarán que el Modelo OCDE no nos conviene pues, al ser elaborado por la OCDE, que agrupa a los principales países desarrollados, para un país en vías de desarrollo como el nuestro, necesitado de capitales de inversión, aparentemente nos tendríamos que atrincherar en el criterio de fuente. Bueno, esto no es así porque el mismo Modelo OCDE, como ya mencioné, contempla la gran excepción al criterio de residencia que es el criterio de fuente. Ello a través de la figura, por ejemplo, de lo que la doctrina del Derecho Tributario Internacional denomina, el establecimiento permanente, cuyo ejemplo clásico para hacerlo ilustrativo es el de una sucursal. El Modelo más conveniente siempre para el Perú va a ser el Modelo de la OCDE, porque es el Modelo por el que va la

corriente mundial y que utilizan todos los países del mundo cuando negocian Convenios. Habría que mencionar también el Modelo elaborado por la Naciones Unidas, que es un OCDE copiado y con algunas modificaciones y nada más, así como los Modelos elaborados por la Comunidad Andina, como ya mencioné, y cuyo criterio sigue siendo el de fuente, y obviamente está vigente. Pero hay que también decirlo que fuera del ámbito de los países de la Comunidad Andina, ningún país quiere negociar usando este Modelo. Esta es la realidad, entonces esa es un poco la razón por la cual el criterio de residencia sigue primando con excepción del criterio de fuente y la razón por la cual se sigue utilizando el Modelo OCDE.

R. RÖDER: Acerca de si son buenos o no son buenos los convenios, existen dos temas que me parece importante resaltar. El primero es el tema de la recaudación. La preocupación del Estado, si vamos a celebrar convenios para evitar la doble imposición, es cuál es el efecto de esto para la economía y para la caja estatal. Producto de los nuevos convenios que estamos celebrando, todos los cuales se están basando en el modelo de las Naciones Unidas (que es un modelo OECD variado ligeramente), el Perú está básicamente limitando su capacidad de gravar determinados beneficios que bajo la legislación normal se gravarían en fuente (Perú). En otras palabras, hay una renuncia del estado en que se encuentra la fuente en favor de la tributación que posteriormente se dará en el país de residencia. Desde este punto de vista, claramente hay un perjuicio. La recaudación va a disminuir, está destinada a disminuir pero, sin embargo, es bueno que así ocurra, en la medida que la contraparte será la que en el momento en que empresas del Perú decidan hacer inversiones, en Chile, España, Canadá o cualquiera de los países con los que se suscriban convenios esos estados renunciarán a gravar total o parcialmente las rentas en el país fuente a favor del Perú. Adicionalmente, la falta de recaudación se compensaría con crecimiento. Algunos de ustedes dirán que ello es un escenario remoto, pero la práctica nos está demostrando que hay varias empresas peruanas que están empezando a realizar inversiones en el extranjero, así que ese es un mercado que está creciendo. Cuando eso ocurra habrá una correspondencia. La cuestión es, si se va a perder recaudación, entonces por qué es que el Perú se embarca en esta intención de celebrar convenios de doble imposición. Hay 2 respuestas: una es la economía que está siendo cada vez más globalizada. Ante ello, o decimos que nos cuesta muy caro y nos mantenemos aislados del mundo, o nos «trepamos al coche» y asumimos el costo que eso nos va a irrogar. Obviamente, si optamos por la segunda opción, es decir



asumir el costo, lo estaremos haciendo mirando al futuro, a un futuro mejor, a un retorno sobre la inversión, y esa es un poco la apuesta que hace el Perú cuando comienza, se embarca en este proceso de negociar convenios de doble imposición. Estamos apostando a que el beneficio derivado, del mayor comercio, producto de la mayor inversión que podamos captar en un escenario en el que tengamos convenios, se va a paliar, se va a contrarrestar esta inversión inicial que realizará el Perú al renunciar a determinados gravámenes. Entonces, el segundo tema, ya alejándonos del tema recaudatorio, es por qué es que éstos vehículos, en tanto que sirven para reducir la doble imposición, facilitan o van a facilitar el crecimiento peruano. Obviamente la idea de tener doble imposición no le gusta a ningún empresario y, a la hora que miramos el resultado final del balance, vamos a ver lo fuerte que puede ser el impacto de tener dos veces gravámenes en una operación con poco costo que resulte siendo impactada con un tributo en forma de retención sobre base bruta, tal vez al 30 % para usar la tasa americana, y que luego viene al Perú y va a ser gravada en el Perú. En este escenario, el gravamen se aplica sobre un monto importante, podemos estar hablando de cargas fiscales que van por encima del 60% sobre el beneficio en el agregado. Es claro que nadie invierte para tener un retorno tan pequeño. Por estas consideraciones, gran parte de los países del mundo están celebrando convenios de doble imposición. «No subirse al tren», significa quedarse rezagados. El tema final, en línea con lo anterior, es si los convenios que estamos celebrando al amparo de la OECD realmente evitan la doble imposición o no. Ese es un tema más técnico que simplemente voy a dejar esbozado como tema de política fiscal. La mayoría de tributaristas que hoy en día comentan sobre la OECD y sobre los temas de convenios de doble imposición están de acuerdo en que los convenios basados en dicho modelo son un primer intento, muy loable, que resuelven muchos problemas en relaciones binacionales pero distan de resolver los problemas de doble imposición en un mundo tan entrelazado como el nuestro. Las relaciones bilaterales que son las que cubre el modelo del convenio OECD, (consecuentemente los tratados que venimos celebrando), dejan de lado o no dan suficientes herramientas para tratar los temas de la triangulación. Es decir, en una operación en la que se contrata a una empresa peruana para prestar un servicio en Chile que va a ser pagado desde Argentina (simplemente por poner un ejemplo en el que potencialmente participen 2 convenios y 3 legislaciones nacionales), primero hay que ver cuáles son los tratados que se aplican, tratar de identificar si el concepto de residencia que contiene un tratado se debe delimitar sobre la base de la

legislación interna o sobre la base de la legislación interna en conjunción con los otros tratados que tenga ese país y que puede determinar que una empresa sea residente o no sea residente en una jurisdicción. Eso está resuelto bastante bien en un contexto bilateral, pero eso, en un contexto multilateral que es el más frecuente hoy en día, lamentablemente el modelo no lo resuelve.

J. CHIARELLA: Antes que sigamos con esta conversación sobre la «Doble Imposición», me gustaría hacer una precisión, para que todos tengamos una idea clara del tema. Los Convenios para Evitar la Doble Imposición no describen el sistema tributario de cada país, ni la tasa del Impuesto a la Renta, por ejemplo, a aplicar a una determinada operación. Un convenio no consiste en eso, sino que fija límites y parámetros para que cada estado contratante aplique su sistema interno sobre la base de las disposiciones del convenio. Así, en pocas palabras, utilizando un ejemplo muy sencillo, se los describo de la siguiente manera: un estado se sienta a negociar con otro, y le dice *«hay tres clases de operaciones que podemos someter a imposición, que te parece si esta clase de operaciones las gravo yo solamente, esta otra clase de operaciones las gravas tú y esta tercera clase de operaciones las gravamos de manera conjunta, en forma tal que el impuesto que se pague en el país de la fuente sea utilizado y reconocido como un crédito en el país de la residencia»*. Si me pidieran una descripción simple de un convenio, mencionaría lo que les acabo de decir. ¿Aspectos positivos de celebrar un convenio de este tipo, por lo menos en teoría? Primero, se reduce el riesgo de que se produzca una carga fiscal excesiva en los contribuyentes (lo acaban de mencionar Alfredo y Rudolf). Segundo, estos acuerdos son una suerte de mecanismos, herramientas, para atraer inversión extranjera, pero eso sí, tampoco nos engañemos, éstos no son una varita mágica o fórmula secreta para atraer inversión extranjera, no es así. Ellos son parte de una serie de hechos, situaciones que se deben presentar en la práctica para atraer inversión, como por ejemplo puede ser tener estabilidad política, estabilidad económica, una adecuada infraestructura, etc. Esto como tercer aspecto positivo. En mi opinión son los tres principales. Estos convenios buscan reducir o eliminar la evasión fiscal a nivel internacional, incluyendo dentro de sus disposiciones, cláusulas de intercambio de información entre las administraciones tributarias de los estados contratantes. Dentro de los aspectos negativos, además de los mencionados por Rudolf, quisiera destacar una cuestión que no constituye un aspecto negativo en sí de este tipo de convenios sino, más bien, de las consecuencias y distorsiones que se pueden presentar en la práctica al momento de aplicar

sus disposiciones, considerando nuestra legislación interna. Les pongo un ejemplo que eventualmente vamos a poder desarrollar después con mayor detenimiento y se vincula al artículo 14° de la Decisión 578 de la Comunidad Andina, Convenio para Evitar Doble Imposición entre los países de la Comunidad Andina. En la práctica, ¿qué problema me ocasiona este artículo 14°? Imagínense el caso de una empresa peruana que presta servicios de consultoría, desde nuestro país, a una empresa colombiana. ¿Dónde tributa Impuesto a la Renta ese servicio? En principio, según el mencionado artículo 14°, solamente en Colombia, porque se entiende, salvo prueba en contrario, que en dicho país es donde se producirían los beneficios del mismo, donde se registraría el gasto respectivo. Hasta ahí perfecto, se evita la doble imposición: no pagas Impuesto a la Renta en el Perú, solamente en Colombia. Pero ¿y los efectos colaterales derivados de ello? Al final del día si sólo voy a tributar en Colombia por este Impuesto a la Renta, es claro que no voy a tributar sobre la renta, sobre la ganancia obtenida, sino que voy a tributar en vía de retención sobre el ingreso bruto. Primer problema. Segundo problema, si estos ingresos no van a estar gravados en el Perú, entonces no voy a poder deducir los gastos respectivos localmente. Lo que es peor, eventualmente me voy a ver forzado a tener que realizar una prorrata de gastos, respecto de los gastos comunes según el artículo 21°, inciso p), del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. Más dramático todavía, ¿qué pasa con el crédito fiscal del IGV que me fue trasladado al momento de adquirir los bienes, servicios, etc que me permitieron prestar estos servicios a la empresa colombiana? ¿voy a poder utilizar ese IGV como crédito fiscal? La respuesta es negativa, porque absurdamente la Ley del IGV tiene una disposición, un requisito sustancial que me dice que para poder utilizar el IGV como crédito fiscal, el gasto o costo tiene que ser deducible para fines del Impuesto a la Renta. Para terminar, con respecto a la pregunta, ¿qué criterios considera más convenientes para celebrar Convenios para Evitar la Doble Imposición? Lo más conveniente para el Perú definitivamente sería buscar que prime el criterio de la «fuente», pero es previsible que ningún país desarrollado nos acepte ello. ¿Cuál es la alternativa, la única solución que tenemos? Como decía Alfredo, aceptar que prime el criterio de «residencia» pero, por lo menos, buscar negociar en la medida de lo posible que el concepto de establecimiento permanente, que es el «punto de quiebre», la excepción al criterio de «residencia», sea lo más amplio posible. Esa es la única alternativa que nos queda. ¿Y si celebramos un convenio para evitar la doble imposición con un país menos desarrollado que el Perú? Por supuesto que buscamos que prime el

criterio de «residencia» y nos olvidamos de la discusión ¿no es cierto?

W. VILLANUEVA: Casi no tengo nada más que decir, voy a hacer un resumen más bien de lo que han dicho quienes me han antecedido en esta intervención. Yo básicamente destacaría los diversos aspectos a tener en cuenta al celebrar los Convenios de Doble Imposición. Las intervenciones que me han precedido han hablado de criterios de tipo jurídico (fuente o residencia) y debe quedar claro que es algo definitivamente ilusorio celebrar Convenios de Doble Imposición sobre la base del criterio de fuente. Por esa razón es que el Gobierno peruano parte del criterio de residencia para celebrar Convenios de Doble Imposición, y es así como se ha comenzado a celebrar convenios sobre la base del modelo OECD con algunas matizaciones que llamamos «Modelo Peruano». Entonces, en cuanto al tema jurídico para comenzar a negociar convenios de doble imposición se debe partir sobre la base de la residencia, y como señalaban ya tanto José como Alfredo, «tratar de jalar más agua para nuestro molino», es decir; tratar de por ejemplo tener un concepto propio de *Establecimiento Permanente*, como en efecto se ha expresado tanto en el Convenio de Canadá como el Convenio con Chile, ahí por ejemplo el caso más emblemático es el tema del establecimiento permanente que se configura por la permanencia en el país de actividades económicas mayores a 183 días. El concepto de *Establecimiento Permanente* alude a la intervención de una empresa no residente con vocación de permanencia en un territorio extranjero, de modo tal que la presencia temporal de empresas no residentes es un concepto que no se alinea a la definición clásica de Establecimiento Permanente, excepto en el caso de empresas constructoras. En nuestro caso, se ha introducido una excepción, más el concepto clásico nunca sería un establecimiento permanente por el sólo hecho de su permanencia temporal más de 183 días. En realidad, en estos casos sucede que la potestad tributaria se ejerce sobre la base de la fuente, esto es, en tanto el servicio se está desarrollando aquí en el Perú, aunque claro el Convenio lo llama establecimiento permanente. En cuanto a los temas económicos ya todos han destacado que uno de los aspectos positivos de los convenios es la competitividad en el ámbito internacional, es decir al final un inversionista puede invertir desde cualquier país de Latinoamérica y la decisión pasa por invertir en aquellos que implican menores costos tributarios. Evidentemente, los países con una buena red de convenios estarían en mejores condiciones que el nuestro, es el caso Argentina, México, Brasil, países que no sólo tienen 2 convenios como el nuestro tienen posiblemente 15 convenios o



más convenios. Desde el punto de vista del inversionista es mucho más atractivo porque va a tener evidentemente una red de convenios que le otorga mayor seguridad jurídica. En consecuencia, si el país decidiera no celebrar Convenios de Doble Imposición no estaría siendo un buen candidato para que los inversionistas se fijen en nuestro país. Se mejora entonces la competitividad, se atrae inversiones, se mejora la seguridad jurídica, se mejora la información, esto es importante decirlo porque, la pérdida de la recaudación que es el aspecto más negativo que se suele destacar con la firma de los convenios, puede y creo, equilibrarse con un intercambio fluido de información. El tema de intercambio de información me parece fundamental para efectos de mejorar la recaudación tributaria y que de cierto modo amortigüe la pérdida de recaudación que se va a producir por la celebración de estos convenios. Entonces ya se señalaron los temas jurídicos, luego los temas económicos y finalmente indicaré un tema de negociación, yo particularmente les comparto una experiencia que me traslado alguna vez con un profesor en una conferencia en España, que decía, que en cuanto a las técnicas de negociación, o sea, criterios a tener en cuenta cuando se celebra Convenios de Doble Imposición, lo primero a tener en cuenta, es tener al menos una propuesta de modelo. Sucede en algunas ocasiones que hay países que se sientan sin tener una propuesta, este fue el caso del Convenio de España y Finlandia, estos últimos no tenían ninguna propuesta, entonces los españoles pusieron su convenio y lo firmaron el día siguiente, en cambio cuando negociaron con los japoneses habían 300 personas técnicas con las cuales había que negociar. Eso demuestra que al momento de celebrar el convenio tiene que haber desde el inicio un equipo negociador capacitado en el tema y en segundo lugar tener una propuesta clara, que es lo que queremos implementar para proteger nuestra base tributaria.

R. RÖDER: Más que réplica quiero comentar un par de puntos a raíz del comentario de José en relación al artículo 14°. José ha hecho una interpretación del artículo 14° pero no sé si José sabe que en Ecuador existe una interpretación distinta. Este artículo, lo que básicamente dice es que en los casos de servicios técnicos, el servicio se considera gravado en el país en que se produce el beneficio. Si analizamos la Decisión 578, en la que se alude al término «beneficio» otras 2 veces, una vez en el artículo 6 pertinente a los beneficios de las empresas donde el término beneficio es asociado con la empresa que presta el servicio, i.e. por beneficio se entiende el beneficio económico derivado de la contraprestación por el servicio prestado, y otra vez más adelante, en el artículo 8 para el caso de

las empresas de servicios de transportes en donde una vez más la norma entiende por beneficio aquel que deriva una empresa de la actividad que realiza, entonces, en el artículo 14, el término «beneficio» también debería estar relacionado con la contraprestación para quien presta el servicio y no con el beneficio derivado de la prestación del servicio para quien lo recibe.

En el caso del artículo 14° consecuentemente, señalan esta intervención que el beneficio no es el beneficio de quien recibe el servicio, que es la interpretación que le ha dado José, y con la que estoy de acuerdo, sino que tendría que ser interpretado como el beneficio de quien presta el servicio. Bien, entonces estamos ante una figura distinta. En el caso de la empresa peruana que presta el servicio a Venezuela, dónde estoy obteniendo el beneficio allá, en Venezuela o aquí en Perú. De acuerdo con nuestra interpretación en Venezuela. Sin embargo, de acuerdo con la interpretación descrita sobre la base del significado del término «beneficio», en Perú. El siguiente párrafo del artículo 14° dice que se presumirá que la obtención del beneficio está ahí donde se imputa y registra el correspondiente gasto. Quienes sostienen esta otra línea de interpretación dicen que el gasto vinculado al beneficio que incurre aquél que lo presta y como en este caso la empresa peruana está incurriendo en un gasto para obtener un beneficio y el gasto lo imputa y lo registra en el Perú entonces esta renta debe ser gravada en el Perú no en Venezuela. La misma redacción y un poquito de imaginación y llegamos exactamente a la interpretación opuesta del señor Chiarella. Bueno yo soy peruano y apoyo al señor Chiarella en su interpretación, y hay una serie de temas que hemos tenido que desarrollar, el tema de fuente versus residencia que me gustaría que en algún momento lo pongan porque lo considero importante. Los convenios de la OECD son convenios basados en el criterio de residencia con algunas excepciones que tratan de «jalar agua para el molino» hacia el terreno de la fuente. En cambio, y de acuerdo a una interpretación basada en OECD, la interpretación de este señor ecuatoriano sería absolutamente correcta ahora como con un modelo totalmente distinto basado en la fuente, que en su primer artículo lo dice, llegamos exactamente a la misma conclusión.

Tiene que haber un error interpretativo en el tema, no quiero entrar a la interpretación de porque está mal el artículo 14, pero lo importante de esto es que el modelo de la OECD es un modelo que no sólo tiene una cantidad de artículos, yo creo una cantidad de comentarios. Es un lío bien ancho en donde se entra y se discute todos los años se discute y hay un montón

de papeles en los que se discute la interpretación de cada palabra, de tal manera que a la hora de utilizar un término más o menos todo el mundo conozca las posibles interpretaciones y conozca más o menos el lineamiento que debe utilizarse para interpretar esto, tener un modelo Latinoamericano, un convenio que se aleja de eso sin tener todo el «background» en estudios, en publicaciones, en publicaciones más o menos compartidas por los distintos países es un suicidio, podemos llegar a un artículo 14° en que un abogado en un país considere que debe estar gravado en una jurisdicción y el otro basado exactamente en la misma normativa llegue a una conclusión distinta, tenemos un problema de definición y esa definición no se va a dar en un convenio, como la decisión 578, improvisado, se tiene que dar sobre la base de un modelo bien estructurado, por eso es que al margen del tema fuente-residencia, que espero podamos discutir un poco sobre el tema, no debemos sentirnos autosuficientes y crear nuestro propio modelo si no tenemos la infraestructura para crearlo, también el soporte adecuado en cuanto a doctrina.

2.- Los Convenios para Evitar la Doble Imposición tienen como ámbito de aplicación principalmente al Impuesto a la Renta e Impuesto al Patrimonio que por general son ingresos del gobierno central; sin embargo, ¿manifiesta su conformidad con que dichos CDIs también deban alcanzar a tributos que son ingresos de gobiernos locales o regionales?

A. GILDEMEISTER: Esta segunda pregunta viene muy a colación con la primera. Yo creo que antes debe verse el contexto de todo esto. Fíjense, el Perú en estos temas está «en pañales», estamos comenzando ha aprender a negociar con países que poseen convenios que tienen casi 40 años de vigencia. Los primeros Modelos de Convenios, por ejemplo, datan de los años veinte. Aquí recién estamos comenzando a globalizarnos desde el punto de vista tributario y estamos en el Siglo XXI. Bolivia tiene convenios con España, con Alemania y otros muchos países, Ecuador igual, etc. Con el gobierno de Paniagua se comienzan ha negociar convenios con Chile y Canadá cosa que ya es muy positiva y hay que reconocérselo al Ministro Silva Ruete en aquel entonces. Se forma una comisión con un grupo negociador, que la verdad de una forma valiente, pues con una preparación un poco precaria, se enfrentan nada más que a Chile que ya tenía mucha experiencia en la negociación de Convenios, teniendo además al frente de su delegación a una experta Convenios como la Dra. Lizelote Kana. Yo me opuse a comenzar negociando con Chile y todo el mundo

aconsejó lo mismo, aconsejando que se comience a negociar con países más «light» digámoslo así, pues me preocupaba la ventaja en experiencia de Chile y la experiencia de la Dra. Kana. Sin embargo, aún así la comisión lo hizo muy bien. La Comisión dirigida por el Doctor Zolezzi salió muy bien. Bueno a lo que voy. Estos temas nuevos para nosotros. Estoy de acuerdo con lo que han dicho mis compañeros. Cuando uno negocia con un país desarrollado, es lógico que van a utilizar el Modelo OCDE. Si uno negocia con Estados Unidos por ejemplo, utiliza su propio Modelo, que es un modelo hecho por ellos mismos y que lo imponen. Se trata de un Modelo obviamente muy a lo OCDE pero con una pequeña diferencia. Recuerden que Estados Unidos es el único país en el mundo que no usa el criterio de residencia, sino el criterio de nacionalidad, o sea el tema se complica más todavía. No interesa donde residas. Si eres estadounidense pagarás impuesto a la Renta en Estados Unidos aunque vivas en el Perú desde hace 30 años. De allí que el problema de doble imposición se complica más. Es importante ver el contexto en el que nos estamos moviendo, nosotros somos nuevos en estos temas. En el Modelo OCDE, en el artículo 3° se establecen definiciones, y a eso va la segunda pregunta. Las definiciones establecidas en los Modelos OCDE y ONU son pocas y no tan claras que digamos. Por ejemplo se definen los términos «sociedad», «personas», etc. En fin, diversos conceptos de ese estilo, que al utilizarse en el articulado, son bien confusos. Por ejemplo, vamos a un caso. Si negociáramos con Estados Unidos o con otro país, para el término «beneficios empresariales», ahí ya tienes un problema ya que si ellos utilizan obviamente el Modelo de Estados Unidos en inglés, el concepto de «beneficios empresariales» («Business profits») sería muy amplio e indefinido pues el inglés es muy pobre y a la vez este término es muy extenso en sus significados. Es una barbaridad tremenda de terminología. Vamos ahora al tema de los impuestos. En el artículo 2° del Modelo y en todos los convenios, siempre han mencionado dos impuestos: Impuestos a la Renta e Impuestos al Patrimonio. Obviamente en el Perú tenemos un Impuesto a la Renta y no tenemos un Impuesto al Patrimonio como era antes. Como bien recordarán, el Impuesto al Patrimonio Empresarial, fue derogado por el Decreto Legislativo 772° (Ley Marco del Sistema Tributario). ¿Qué impuestos patrimoniales nos quedarían entonces? Pienso en el impuesto predial, el impuesto automotriz, a las embarcaciones de recreo, etc. En fin, se trata de impuestos locales o municipales. En todos los convenios pues, frente a la doble imposición, sólo se tratan los Impuestos a las Ganancias o a la Renta, y los impuestos al patrimonio. En el Perú, en nuestros convenios, no tenemos incluidos estos



impuestos que afectan patrimonio. Entonces el final de la pregunta es muy capciosa e interesante, ¿Por qué tenemos que también abarcar ingresos que son propios de gobiernos regionales o locales? Supongamos que se incluyeran y la Municipalidad de Huacho me grava con impuesto predial. ¿No es cierto para hablar de Impuestos al Patrimonio, tendría que evitarse la doble imposición? ¿Cómo? Sí se ha discutido este tema, por si acaso, no es nada nuevo. La posibilidad de incorporar tributos municipales o regionales esto ha sido descartado. De todas maneras lo comento porque es importante, pero siempre serán Impuestos a la Renta y al Patrimonio eso de toda manera no va a variar. ¿Por qué no impuestos indirectos? Porque los impuestos al valor agregado a nivel mundial por ejemplo, tienen otra sistemática y lógica. No existe necesariamente una problemática de doble imposición o de doble tributación, por ejemplo. En Europa el IVA a logrado armonizarse desde hace varios años través de diversas directivas comunitarias. Se armoniza dicho tributo para todos los países comunitarios. El IGV como mal llamamos nosotros a este impuesto ya fue armonizado. La Unión Europea trabaja ahora una armonización en cuanto al Impuesto a la Renta. Cosa más difícil por cierto.

R. RÖDER: El tema de las regiones. He identificado 3 problemas, y les quiero comentar cuales son, para que no se incorporen los tributos regionales en una negociación.

El primer problema es que haya una interrelación en todas las jurisdicciones. Que donde haya tributación regional ó una tributación supranacional federal, existan internamente mecanismos para evitar la doble imposición, es decir, normalmente hay una imposición a nivel región, a nivel estado, a nivel provincia, y luego hay una imposición a nivel general donde la imposición originaria es utilizada o como deducción o como gasto o de alguna forma interactúa de tal manera que a la hora de determinar la presión conjunta de una empresa, de un individuo que es domiciliado, residente o sometido a tributación en una jurisdicción sobre la base de residencia, no se de una doble tributación interna. Como quiera que está dentro del propio país no necesitamos un convenio de doble imposición, la propia legislación prevé atacar eso; el problema es qué pasa cuando tenemos este tributo que gravó a nivel provincial y cuyos recursos van a la provincia y tenemos este otro impuesto de otro país que va al Estado, cuando estos 2 tributos salen y son materia de negociación frente a un no domiciliado, y le decimos que vamos a reducir la imposición. Cómo encajamos esa reducción en nuestro tema presupuestal?. Hay ciertos puntos que tienen que terminar en la provincia,

en el Estado, y hay otros puntos que tienen que terminar en el Estado federal. El hecho de que haya primero un mecanismo de interrelación hace que sea muy difícil de articular una reducción que permita dar cabida a esto en una negociación internacional.

El segundo problema que veo es el problema de la representatividad. En el momento que va un negociador por parte del Perú a negociar respecto de tributos nacionales y regionales, está representando no sólo al fisco peruano. Esta negociación va a tener impacto no solamente en el arca del estado peruano sino en el arca de las distintas regiones. Obviamente las regiones afectadas deberían tener algo que decir en la negociación, lo que nos llevaría a tener un grupo colegiado de negociadores muchos de los cuales tendrían su propia agenda política, su propia agenda económica. Entrar a un proceso de negociación en el Perú demandaría así, negociar con el estado peruano y con cada una de las regiones y/o municipios; se haría inmanejable entonces la negociación.

El tercer tema que quiero mencionar, que es interesante, que no es propiamente un tema de tributación regional y suprarregional, sino que es el caso Suizo. Cada uno de los cantones suizos tiene su impuesto a la renta, no hay un impuesto a la renta supranacional, cada uno de los cantones colabora del suyo a la financiación del gobierno regional, sin embargo, ¿Cómo celebra Suiza los Convenios de Doble Imposición? Los celebra sin ningún problema. El estado los negocia en términos parejos para todos los cantones. Suiza tiene una red de tratados y cada uno de esos tratados encaja de una manera interesante con cada una de las legislaciones regionales. La legislación es tan distinta que ha habido al interior de la propia Confederación Helvética varios intentos y no se ha logrado todavía la integración, pero eso no impide que se puedan manejar las aseveraciones de los convenios de doble imposición y aplicarlos.

J. CHIARELLA: En la práctica yo manifestaría mi disconformidad. Si vamos a preocuparnos por incluir dentro de esta clase de convenios a tributos municipales, etc., al final del día me parece que vamos a dividir esfuerzos y no a concentrarlos en lo que, en mi opinión, hoy en día es lo más importante: Ampliar nuestra relación de convenios en lo que se refiere al Impuesto a la Renta. Ahora bien, sí pueden celebrarse esta clase de convenios sobre tributos que sean ingresos de gobiernos locales. Así, por ejemplo, en la práctica, ¿un Impuesto Predial puede ser materia de un Convenio para Evitar la Doble Imposición? Sí, en la medida que podría existir un estado en donde se aplique dicho impuesto, sin importar donde esté ubicado el inmueble,

sino teniendo en cuenta el territorio donde resida su propietario. De este modo, sí podrían celebrarse convenios respecto de este tipo de tributos pero, como repito, no me parece que hoy en día sea un tema importante para un país como el nuestro.

W. VILLANUEVA: Sobre el tema habría que precisar que según la Constitución, los gobiernos locales y regionales tienen potestad tributaria sólo sobre tasas y contribuciones, y sobre éstas no se produce nunca un fenómeno de doble imposición internacional. Por lo tanto, no es necesario que al equipo negociador se integren autoridades de los gobiernos locales, bastaría los representantes del gobierno central. Ello porque la potestad tributaria respecto a los impuestos municipales le corresponde al gobierno central entonces creo que el tema del entorpecimiento de la negociación definitivamente no funciona aquí pero lo que en todo caso sí podría eventualmente, y previamente ya se han referido a ello, podrían incluirse algunos impuestos patrimoniales porque efectivamente aquí en el Perú no tenemos un Impuesto Patrimonial que grave todo el patrimonio de una persona natural, digamos el conjunto de bienes menos los pasivos que genere una persona como sucede en todo país desarrollado, normalmente en todo país desarrollado existe un Impuesto a la Renta y un Impuesto al Patrimonio como complemento, éste se regula de modo tal que sirva para tener la información para fiscalizar el Impuesto a la Renta. Ello porque el nivel de patrimonio es normalmente indicador del nivel de renta que genera una persona. En el Perú, solamente tenemos el Impuesto Predial y el Impuesto Vehicular, teóricamente podrían incluirse como parte de la negociación de los Convenios de Doble Imposición pero las autoridades aquí del gobierno local y regional no tendrían nada que decir porque no tienen potestad tributaria, al final como decía José en los Convenios de Doble Imposición, lo que se hace es simplemente repartir el poder tributario dentro de los estados, tú gravas esto, yo gravo esto, gravamos los dos juntos, a medias, etc., un reparto del poder tributario.

3.- En su opinión ¿qué aspectos deberían ser modificados en la ley peruana del Impuesto a la Renta, si el Perú entra en una fase de celebración de convenios para evitar la doble imposición?

W. VILLANUEVA: El concepto de Establecimiento Permanente que nosotros tenemos en nuestra legislación es muy limitado, si ustedes comparan el concepto de Establecimiento Permanente que está en el artículo 3° del Reglamento del Impuesto

a la Renta versus el concepto de Establecimiento Permanente que está expresado en los convenios tanto en Chile y en Canadá van a ver notorias diferencias, y eso puede generar problemas en la práctica, por ejemplo les había manifestado que ambos convenios prevén que el Establecimiento Permanente se configura una vez que se supera el período de los 183 días, a partir del período uno automáticamente adquiere la condición de Establecimiento Permanente, es decir de pronto hasta el día 183 soy no domiciliado, a partir del día 184 soy domiciliado, entonces ello genera obtener el Nro. RUC, emitir mi facturas con IGV y todo eso a partir del día 184. Debería existir una armonización entre los conceptos que recoge el convenio y lo que expresa nuestra legislación. Lo mismo con el tema del concepto de Ganancia de Capital, el concepto que tiene nuestra Ley del Impuesto a la Renta es pésimo, según lo que recuerdo, señala que la Ganancia de Capital es el ingreso, nada más alejado de la realidad, Ganancia de Capital es el beneficio que se obtiene de la enajenación de bienes del capital, lo que resulta de la diferencia entre el precio y el costo. También creo yo que si el gobierno está impulsando el tema de combatir o de cierto modo paliar el tema de la doble imposición deberíamos tener internamente en nuestra legislación una política clara respecto a la doble imposición interna, porque actualmente tenemos una doble imposición interna en la relación empresa – persona natural. Las empresas afrontan una tasa de 30% y de 4.1% adicional, esto al final conduce a una doble imposición interna. El mismo beneficio se está sometiendo a una tasa del 30% y al 4.1%. Ocurre que hace 2 o 3 años atrás el gobierno desdobló la tasa del Impuesto a la Renta del 30% en dos tramos, se bajó la tasa al 27% y se estableció una tasa de 4.1%. La suma de ambas arrojaba 30%, sin embargo a partir del ejercicio 2004 es 30% más 4.1%, es decir, hay una doble imposición interna que debería modificarse. Los Convenios de Doble Imposición pretenden evitar la sobreimposición de una misma renta. Sin embargo, contra su propia finalidad se generan sobrecostos tributarios, por ejemplo, los impuestos pagados en el extranjero según el convenio no pueden ser deducidos como gasto en el Perú cuando la potestad es exclusiva del país extranjero; en este mismo caso, si en el Perú la renta está exonerada, todos los gastos destinados a esa renta exonerada no son deducibles. Finalmente, nos parece que cuando se atribuye la potestad tributaria a un Estado y no al otro, en este otro país, técnicamente no estamos frente a una exoneración, porque este país no puede ejercer potestad tributaria y la exoneración supone precisamente el ejercicio de potestad tributaria. Nos parece que este tipo de situaciones se asemeja más a un concepto de inmunidad.



J. CHIARELLA: Hasta el año 2003, como recordarán, las reglas de «fuente» contenidas en la Ley del Impuesto a la Renta implicaban, por ejemplo, que si yo contrataba con una empresa «no domiciliada» para que me prestara un servicio de asistencia técnica, a ser prestado íntegramente fuera del Perú, la retribución que yo le pagaba a la empresa no domiciliada no estaba gravada con el Impuesto a la Renta, porque ese pago no se consideraba una renta de «fuente peruana». Esa era la regla que estuvo vigente hasta el año 2003. A partir del 2004 se introduce un cambio bastante radical, ahora se considera renta de fuente peruana la asistencia técnica que se utilice económicamente en el Perú, sin importar el lugar desde donde se presta. Hasta ayer lo que importaba era dónde me prestaba el servicio el «no domiciliado», ¿a partir de hoy no importa dónde me preste el servicio? ¿Si califica como asistencia técnica *per se* está sujeto a una retención? Sí. Ahora bien, quédense en ese mismo escenario: un servicio de asistencia técnica respecto del cual el personal de la empresa «no domiciliada» no pisa territorio peruano. Imagínense ahora que el proveedor del servicio es una empresa chilena o una empresa canadiense. No me interesa lo que diga la ley del Impuesto a la Renta peruana. En aplicación de los artículos 5° y 7° de los Convenios celebrados con Canadá y Chile, no le retengo absolutamente nada. ¿Cuál es la reflexión? La tributación de alguna forma tiene que ser neutral, no debe afectar la toma de decisiones comerciales, debe evitarse eso. Me parece que lo que debería fomentarse a raíz de esta distorsión, que les estoy explicando es, o cambiamos la ley del Impuesto a la Renta y la regresamos a lo que era hasta el 2003, o buscamos celebrar más convenios.

R. RÖDER: Según mi opinión, no es que tengamos más convenios porque el cambio de legislación que se dio justamente con la asistencia técnica paradójicamente se hace con el propósito de equipar nuestra legislación con la venezolana o colombiana, porque ellos ya tienen un desarrollo en este tema en vistas a que iba a entrar en vigencia la Decisión 578. Con la interpretación que le damos los 2, que era necesario que todas las jurisdicciones de los 5 países gravaran de la fuente embajadora y no de la fuente en donde se presta el servicio, difícilmente se va a dar marcha atrás. Hay varias cosas que habría que mejorar en la legislación, temas puntuales he cogido 3. El primero es que habría que mejorar la legislación en cuanto se refiere a la aplicación del Crédito Tributario por impuestos pagados en el extranjero. Nuestra norma actual dice que el impuesto pagado en el extranjero podrá ser utilizado en el ejercicio en el que el tributo se paga. El escenario es el siguiente: tenemos una empresa,

una filial en el extranjero me debe plata por los servicios que le he prestado o por dinero que le he prestado, me podría haber pagado, yo podría habérselo cobrado, sin embargo no me interesaba cobrarlo porque justamente la estaba apoyando. Debemos tener una legislación, en la que se establezca que si estamos justamente tratando de incentivar operaciones internacionales, ese impuesto retenido en una oportunidad distinta a aquella en la que yo tuve que reconocer la renta pueda ser acreditable. Segundo tema, el de imputación de intereses, este es un tema más de política fiscal que un tema técnico, que ocurre si vemos las empresas peruanas, esas empresas exitosas que realizan operaciones en el extranjero y que llenan nuestros periódicos de noticias y nuestro corazones de orgullo, y nos ponemos a pensar cuál es la estructura de propiedad que tienen? Nos vamos a encontrar que en varios casos esas empresas de origen peruano que están en el Perú, en México, en Venezuela, en Estados Unidos, tienen una holding en alguna parte en el Caribe. Esa peruana no es la dueña. ¿Por qué no es la dueña? Les voy a contar que es lo que pasa en las empresas que decidieron, con los fondos locales y con endeudamiento local, realizar inversiones afuera: esas empresas tienen intereses, gastos por intereses. Ese interés está asociado por un dividendo de fuente extranjera que algún momento llegará pero que por el momento no está llegando. Consecuentemente, es un gasto relacionado primero con una renta de fuente extranjera que no existe y es deducible de cero, perdiéndose la deducción del interés. Una empresa que dice «vamos a tener nuestra estructura de propiedad desde el Perú», se imaginan si esa empresa se hubiesen repartido el dividendo? Se hubiera ido el accionista con la plata en el bolsillo, cosa que han hecho muchos, y constituye su empresa en Gran Caimán, compra algunos activos, se financia con esos activos en el mercado internacional, no tiene ningún problema, tiene el interés como gasto deducible de su operación, de acuerdo a los principios devengados no tiene que hacer una imputación local extranjero y si tiene una pérdida la arrastrará y la aplicará en el futuro cuando obtenga sus utilidades. Entonces, si queremos que las empresas peruanas que están saliendo perfilen en el extranjero y lo hagan como lo hacen las multinacionales alemanas, americanas, tenemos que darles mecanismos para que eso sea atractivo, no para que sea solamente neutro.

Finalmente, pensando en las operaciones que hacemos las empresas peruanas en el extranjero, deberíamos mejorar la redacción de las normas que nos permiten deducir gastos de la renta de fuente extranjera. Las existentes son muy pobres, muy similar al artículo 37° pero en términos genéricos y no tienen

ninguno de los literales que tiene el artículo 37°, con lo cual se puede llegar a todo, se puede interpretar opciones, cualquier cosa que sea necesaria es deducible a la renta de fuente extranjera mientras que de la renta de fuente peruana no, ahí si tenemos todas las limitaciones que nos da el 37° todas las limitaciones que nos da el 44°, para la renta de fuente extranjera en principio y siguiendo la literalidad de la norma, no tenemos ninguna limitación, basta que sea un acto necesario para que sea deducible. A la SUNAT ello no le va gustar y vamos a entrar a un pleito mayúsculo por falta de claridad. Sería bueno que eso se aclare.

A. GILDEMEISTER: Quisiera comenzar indicando que la modernización de la legislación tributaria peruana en general, en cuanto lo que se refiere al Derecho Tributario Internacional, comenzó prácticamente en el mes de octubre del año 2000, con la promulgación de la Ley No. 27356 publicada el 18 de octubre. Dicha norma modificó determinados artículos de la Ley del Impuesto a la Renta, introduciendo elementos y temas novedosos para la legislación tributaria de entonces como son los relativos a los precios de transferencia, subcapitalización, paraísos fiscales, etc. Posteriormente se reglamentan y desarrollan legislativamente estos temas hasta el día de hoy. Nace en el Perú el Derecho Tributario Internacional con temas importantes. En cuanto a su pregunta, yo señalaría algunos puntos no más, que pienso que tendrían que ser modificados o adecuados un poco al lenguaje que siguen los convenios para evitar la doble imposición. Por ejemplo, tenemos diversos conceptos que tiene nuestra ley y que no tienen los convenios, así como que existen conceptos que tienen los convenios y que no tiene nuestra legislación. El modelo OCDE, así como los convenios que hemos suscrito, incluye un concepto de Intereses - cosa que no tenemos en nuestra Ley del Impuesto a la Renta - y además un concepto de intereses muy interesante en el que se excluye los intereses indemnizatorios, porque penan, castigan, sancionan, y eso es eliminado del modelo OCDE y de los Convenios suscritos bajo su ámbito. Nosotros no tenemos un concepto de interés en la Ley del Impuesto a la Renta. Con el tema de los dividendos es igual, los modelos como los Convenios suscritos por el Perú, tienen un concepto de dividendo en su artículo 10°. De otra parte, nuestra Ley del Impuesto a la Renta, tiene otro concepto en su artículo 24° mucho más extenso, incluyéndose algunos conceptos considerados como dividendos un poco «jalados de los pelos», pero bueno, es un concepto de dividendo que nuestra legislación interna considera como válido. Otro caso interesante es el de los cánones o regalías, en nuestra Ley de Impuesto a la Renta

tenemos un excelente concepto de regalías en el artículo 27°, en mi opinión concepto muy complejo y en muchos casos de calidad jurídica mucho mejor que el contenido en los Convenios suscritos bajo el modelo OCDE. Habrá que analizar como chocan estas diferencias conceptuales a la hora de aplicar un convenio. Cabe mencionar un detalle. Los Modelos y Convenios nunca utilizan el término «regalía» sino el de «canon» o «cánones», y ése es el término correcto. En el Perú utilizamos el concepto de canon, cuando nos referimos al canon petrolero, canon minero, canon forestal, etc. Pues nada que ver. El canon no es eso desde el punto de vista del Derecho Internacional Tributario. El término canon constituye un sinónimo del término regalías. Luego también quería mencionarles el tema de las ganancias de capital, recientemente definido, con sus particularidades, en nuestra Ley de Impuesto a la Renta. Se trata pues de conceptos muy novedosos, entre comillas, con algunas modificaciones, pues la realidad es un poco confusa. También es cierto que el modelo OCDE no tiene un concepto de Ganancia de Capital. El artículo 13° del Modelo se refiere a diversos casos de ganancias de capital y uno un poco por descarte va deduciendo por donde apunta el Modelo. Otro caso en el que la legislación peruana se ha modernizado bastante es en lo referente al tema de los Precios de Transferencia. El tantas veces modificado artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta ya incorpora términos y tratamientos propios del Derecho Tributario Internacional muy novedosos y actuales. Entre ellos cabe mencionar los diversos métodos para establecer el valor de mercado de bienes y servicios, así como los «Advanced Pricing Agreements» mas conocidos por sus siglas en inglés como «APA». Se trata de acuerdos o convenios que cualquier contribuyente puede acordar con la Administración Tributaria, a fin de establecer de antemano el o los métodos mediante los cuales se establece el valor de mercado de un bien o servicio. Lamentablemente, en el Perú aún no han sido reglamentados. Personalmente conozco muchos casos de empresas que quieren pactar con la SUNAT una APA, así como fijar los métodos mediante los cuales fijan sus precios por sus bienes o servicios, y no tienen como hacerlo pues no hay reglamento. Así mismo, el concepto de establecimiento permanente plasmado en el artículo 3° del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, es un concepto que tiene años y está un poquito desfasado. Finalmente, como una curiosidad casi anecdótica, el artículo 32° que trata los temas de Precio de Transferencia en la ley del Impuesto a la Renta, hace referencia a un documento muy importante emitido por la OCDE sobre Precios de Transferencia. Se trata de los famosos «Guidelines» o Lineamientos



establecidos por la OCDE sobre dicho tema, el cual la Ley del impuesto a la Renta establece como de observancia obligatoria, pese a que el Perú no es miembro de la OCDE, la cual es una entidad, como ya mencionara, conformada principalmente por países desarrollados. El ya mencionado artículo 32 de alguna forma se adecua a estos Lineamientos de la OCDE.

4.- Partiendo de la premisa de que es importante para los Estados firmar Convenios de Intercambio de Información entre administraciones tributarias de los países, ¿Cómo debe interactuar el intercambio de información con el principio de confidencialidad? Por otro lado ¿Considera que el intercambio de información de las administraciones tributarias debería estar limitado a los tributos materia del Convenio de Doble Imposición que se trata, o debería alcanzar también a otros tributos, y esto en qué medida favorecerá la actividad fiscalizadora de la SUNAT?

W. VILLANUEVA: En el tema de los intercambios de información, fundamentalmente hay que tener en cuenta que existen varios modelos. El modelo OCDE es un modelo de intercambio de información muy limitado. Muy limitado por varios factores: (i) En función a los impuestos que comprenden o sea que solo sería información relativa al Impuesto a la Renta y a Impuestos Patrimoniales, y (ii) En función a la reciprocidad material o legal, es decir, si por ejemplo España tiene mejores posibilidades de proveer información al estado peruano, y el estado peruano por el contrario no tiene las mismas posibilidades de proveer información, España solo va a dar la información recíproca que Perú pudiera materialmente proporcionar de acuerdo a su realidad. Este límite del modelo OCDE es negativo para el tema de intercambio de información, por eso es que se señala que mejor que introducir una cláusula de intercambio de información en un Convenio para evitar la Doble Imposición es suscribir convenios específicos entre dos estados para intercambiar información. Y no solo como un apéndice que está al final del convenio que quizás uno no le da mucha importancia y encima con varios límites. Felizmente, en los convenios suscritos por el Perú, el Intercambio de Información no tiene tantas limitaciones como el caso del modelo OCDE. Lo que pasa es que tener un artículo tan abierto como el caso del Convenio Peruano con Canadá y con Chile podría no tener cosas concretas y limitar el Intercambio de Información. Pienso yo que en caso de Intercambio de Información lo importante, a mi modo de ver, sería firmar convenios específicos con ese propósito, como

a sucedido por ejemplo con el caso Estados Unidos donde el Intercambio de Información funciona, y funciona tan bien que al final del ejercicio, cuando ya esta por prescribir un ejercicio la SUNAT empieza a enviar recomendaciones para que los contribuyentes regularicen su situación tributaria sobre la base de la información tributaria proporcionada por el IRS. Y por último, simplemente referirme a un tema puntual, el tema del Precio de Transferencia. Pienso que la información que se pueda recabar a través de los Convenios de Intercambio de Información, en principio no podrían ser usados, es decir, no deben ser usados como información para hacer acotaciones sobre Precios de Transferencia, porque dichas acotaciones deben realizarse sobre la base de información pública a la cual puede acceder el contribuyente y no sobre información tributaria reservada a la que sólo puede acceder el Fisco. Es decir, el contribuyente sustenta sus precios de mercado frente al Fisco sobre información pública disponible, y sobre esa misma base el Fisco también debería comprobar si el contribuyente está o no dentro de los valores de mercado.

J. CHIARELLA: El tema del Intercambio de Información de naturaleza tributaria es fundamental en los convenios. Es una de las armas que se utilizan para intentar limitar o eliminar la evasión fiscal a nivel internacional. Por eso, por ejemplo, es que a los «paraísos fiscales» no les interesa suscribir esta clase de convenios precisamente por esta clase de cláusulas de intercambio de información. Ahora bien, es evidente también que a un país como el nuestro tampoco le va a interesar celebrar un Convenio para Evitar la Doble Imposición con un paraíso fiscal, porque este último va a terminar resultando más atractivo para nuestros residentes. La gran pregunta es si la posibilidad de intercambiar información de naturaleza tributaria afecta o no lo que está recogido constitucionalmente y desarrollado un poco más en el Código Tributario, que se denomina «reserva tributaria». El artículo 85° del Código Tributario expresa que tendrá carácter de información reservada y sólo podrá ser usada por la administración para sus fines propios la cuantía y la fuente de las rentas, los gastos, la base imponible o cualquier otro dato relativo a ellos, cuando estén contenidos en las declaraciones e informaciones que obtenga por cualquier medio de los contribuyentes, responsables o terceros. A renglón seguido, señala que, entre otras, constituyen excepciones a la reserva tributaria la información reservada que se intercambie con las administraciones tributarias de otros países en cumplimiento de convenios internacionales. Si nos vamos al artículo segundo de la Constitución, éste es un tema que requiere un análisis más profundo. Según

este artículo, la reserva tributaria puede levantarse a pedido del juez, del fiscal de la nación o de una comisión investigadora del congreso con arreglo a ley, siempre que se refiera al caso investigado. ¿Por qué he citado este artículo 85° del código, la excepción a la reserva tributaria y la forma cómo esta reserva está recogida en la constitución? Porque he escuchado a más de un especialista tributario decir que este artículo 85° cuando recoge y analiza estas excepciones a la reserva tributaria es claramente inconstitucional. Por ejemplo, estos mismos especialistas dicen que estas cláusulas de intercambio de información contenidas en los convenios también son inconstitucionales desde el punto de vista de nuestro país. Porque la propia constitución contiene tres excepciones específicas, a pedido del juez, fiscal de la nación, comisión fiscalizadora del congreso. Sería interesante analizar este tema con un poco más de detenimiento.

A. GILDEMEISTER: En realidad, todo Convenio de Intercambio de Información conviene plenamente a las funciones de la Administración Tributaria de cada país. Sin embargo, considero mucho mejor un Convenio para Evitar la Doble Imposición. Obviamente estos Convenios de Intercambio de Información benefician a las autoridades tributarias. De alguna forma «arrinconan» un poco al evasor, y son utilizados por los países desarrollados en general los cuales intercambian información y van «acorralando» al evasor que termina de alguna forma «cercado» en los paraísos fiscales. En cuanto al principio de confidencialidad del que estamos hablando, asumo que en realidad se trata de la obligación que tiene toda Administración Tributaria de reserva de la información que se le entrega por parte de los contribuyentes. Se trata de la reserva tributaria establecida en el artículo 85° – si no me equivoco - de nuestro Código Tributario. Ahora que, sería interesante definir si considerar al intercambio de información limitado al contenido de un convenio y a los temas propios materia de un Convenio o si puede superar el ámbito de éste. Obviamente los Convenios para Evitar la Doble Imposición se limitan a temas relacionados al Impuesto a la Renta y sobre el Patrimonio. Pienso que debiera limitarse a los tributos materia de un convenio, no por ejemplo, a temas de tributación indirecta como el IGV u otros tributos. Sin embargo hay formas y formas de llegar a acceder a otras informaciones. Obviamente, las administraciones tributarias quisieran que el intercambio de información fuera más abierto, más amplio, pero lamentablemente no es así. No se incluyen otros tributos. Imagínense pues que en virtud de un Convenio para Evitar la Doble Imposición se intercambie información sobre el pago del IVA o IGV

u de otras formas de tributos. En ese caso sí estoy de acuerdo en que esos acuerdos limiten. Con Estados Unidos tenemos un Convenio de Intercambio de Información desde el año 1991. Muy bueno por cierto, que se ha venido usando, aunque la verdad creo que podría utilizarse mucho más. Incluso algunos han llegado a comentar, si no le convendría al Perú no firmar Convenios para Evitar la Doble Imposición, sino solamente convenios de intercambio de información. No comulgo con esa idea. Una cosa es intercambio de información y otra cosa es evitar la doble imposición en cuanto al Impuesto a la Renta y al Patrimonio. Lo primero ayuda a la SUNAT, en general, a controlar mejor, a fiscalizar mejor. Lo segundo, evita una injusticia: la Doble Imposición.

5.- ¿Acerca del llamado Acuerdo Mutuo contenido en el artículo 19° de la Decisión 578: Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal de la Comisión de la Comunidad Andina, recogido por los Convenios para Evitar la Doble Tributación celebrados por el Perú a la fecha, el cual señala que en virtud de dichos acuerdos los países parte de los convenios tienen la posibilidad de intercambiar opiniones cuando se presenta un caso de doble imposición, sin embargo no obliga a los países a establecer una solución definitiva al caso concreto, ¿Cree usted que este sistema para resolver conflictos sería mucho más eficiente con la implantación de un procedimiento y la obligación de que el producto de las coordinaciones de los Estados lleguen a un pronunciamiento o Acta de Acuerdo que deba ser cumplido? En ese punto ¿consideraría idóneo el planteamiento de Arbitraje para solucionar estos conflictos?

A. GILDEMEISTER: Me parece que en el contexto de la Decisión 578, esta cláusula tiene muy poco sentido práctico. En todo caso, sólo referencial en cuanto a las opiniones de cada parte. La razón es que no se ha establecido la existencia de un tribunal o juez que de alguna manera pueda resolver debidamente ante las distintas posiciones de dos Estados contratantes, respecto a la interpretación de un convenio o respecto de a qué Estado le corresponde gravar un tributo que por algún problema de definición o de la redacción de la norma, o de inconsistencias entre la redacción del Convenio y la legislación interna, puede haber llevado a dos Estados a considerar que cada uno tiene el derecho a gravar la renta por ejemplo de un contribuyente. El motivo, en el caso particular del Modelo de la Comunidad Andina, por el cual no es necesario recurrir al arbitraje radica en que tenemos una instancia jurisdiccional cuyas



sentencias son obligatorias en cada uno de los países, para dirimir un tema.

R. RÖDER: El artículo 19°, tiene, obviamente, un momento donde, la decisión por interpretación que toma el tribunal andino, lleva a una situación de doble imposición. Puede darse en un tratado imperfecto (la decisión 578 dista mucho de serlo), y podría interpretarse que se llega a la conclusión sin interpretación correcta, lamentablemente ello origina la situación de doble imposición. Ante una situación de estas, entonces, sí, me parece que entra en vigencia. Los países involucrados, los países afectados, deberán juntarse a ver cómo lo resuelven, no porque estén resumiendo un tema concreto, el tema concreto ya quedó resuelto, y se aplicará de esa manera. Pero, la situación económica que se genera producto de una sentencia del tribunal andino, de repente es una situación que tiene que ser corregida, porque, a pesar de ser la conclusión lógica, jurídica del caso, no es la económica que previeron los países cuando negociaron el convenio.

J. CHIARELLA: En lo que se refiere al tema del procedimiento, del acuerdo mutuo, de la posibilidad de recurrir a un tribunal arbitral, considero que una alternativa positiva, es la contenida en el artículo 25°, en los párrafos 4 y 5 del convenio entre Perú y Canadá, que en pocas palabras señala que las autoridades de los Estados harán lo posible por resolver las dificultades que plantee la interpretación o aplicación del convenio, vía un procedimiento de acuerdo mutuo. Si surge una dificultad que no puede ser resuelta por las autoridades de los Estados, el caso puede someterse a arbitraje si ambos Estados y el contribuyente acuerdan estar sujetos a la decisión del tribunal arbitral. Me parece que una fórmula similar podría ser utilizada en todos los casos.

W. VILLANUEVA: Yo comparto el comentario de Alfredo. Me parece que no tiene un contenido práctico si lo contrastamos con el propio artículo 7° de la Decisión 578. En el artículo 7° se hace referencia a un tema de precios de transferencia. Si una empresa peruana, por ejemplo, es fiscalizada por la SUNAT, y resulta que en una transacción vinculada realizada con una ecuatoriana, la transacción se encuentra por debajo del valor de mercado, el Fisco Peruano ajustará la transacción hasta el valor de mercado. Por ejemplo, si la transacción se hizo por 100, el fisco ajustará en 50 para llegar a valor de mercado. Ese ajuste a 50 para llegar a valor del mercado debe ser reconocido como mayor costo en Ecuador. En ese sentido el artículo 7° de la Decisión es imperativo, el ajuste debe realizarse.

Entonces, me parece que la imperatividad que está expresada en el artículo 7° contrasta con la permisividad del artículo 19°.

6.- El artículo 21° de la Decisión 578 señala que un país miembro debe colaborar con los otros países suscritos en el cobro de los tributos de sus domiciliados, ¿Podría decirse que en virtud de ello se está abriendo la facultad de que por ejemplo la SUNAT le cobre a un domiciliado en el Perú las deudas que pueda tener por el Impuesto a la Renta en Bolivia? ¿Dicha medida es adecuada para evitar la evasión fiscal o se le está otorgando demasiadas facultades a las Administraciones Tributarias de los países miembros? ¿Hasta que punto esta denominada asistencia en la recaudación de impuestos excede el principio de legalidad?

«Art. 21°.- Los Países Miembros se prestarán asistencia en la recaudación de impuestos adeudados por un contribuyente determinado mediante actos firmes o ejecutoriados, según la legislación del País solicitante (...)

A. GILDEMEISTER: Pienso que al igual que en la filosofía, en el Derecho siempre deben definirse previamente los conceptos a los cuales nos estamos refiriendo. Así por ejemplo, tendríamos que definir lo que entendemos por «prestar asistencia» o los alcances del término «asistencia». «Asistencia» puede abarcar desde una simple opinión, o la creación o emisión de un documento, hasta llegarse a extremos de apoyo logístico, como de alguna forma deja entrever la pregunta. ¿Podría comprender este término desde el efectuar una cobranza coactiva, hasta la captura, incluso de un contribuyente que ha cometido un delito tributario? Podemos pues ver que existen grados y niveles de asistencia. Esto no está definido. Ahora, esta Decisión, como sucede en la Directivas Comunitarias en los países europeos miembros de la Unión Europea, tiene que ser adecuada o internada por cada país miembro, en concordancia con su legislación interna. De ser así, sí se podría dentro de la legislación interna tributaria definirse los alcances de lo que se entiende por «asistencia». Pero considero que es delicado. Habría que verlo con pinzas. Ahora, en relación al Principio de Legalidad, siendo este principio un principio de forma y no de fondo, no veo que el problema vaya por allí necesariamente. Pienso que acá más que todo lo que está en discusión, salvo un acuerdo o un pacto concreto, es el poder coactivo del Estado, la coacción. Coacción como facultad del Poder Impositivo del Estado, contenido inclusive en el artículo primero del

Código Tributario cuando define a la obligación tributaria, la cual puede ser exigida de forma coactiva. Ese poder coactivo que tiene todo Estado en ejercicio de su «ius imperium», obviamente si no existe un acuerdo previo y muy bien estructurado, no puede ser graciosamente ejercido por un Estado. Entonces, puede que en principio la idea sea buena, pero creo que esto habría que desarrollarlo mucho más, porque puede chocar, digamos, con otros aspectos y principios importantes.

R. RÖDER: El concepto de brindar asistencia es un encabezado. Y para ser «aterizado» en cada uno de los países se requiere que la asistencia no vulnere los derechos que tienen los contribuyentes en esos países. «Brindará esa asistencia», y creo que justamente la redacción vaga es porque el concepto va a tener matices y carencias distintas en cada una de las jurisdicciones. Me imagino un escenario donde Bolivia esté tratando de cobrar impuestos y le diga a nuestra administración tributaria: «oye, por favor, ándate a los registros públicos e identifícame qué bien libre tienes». Y una vez que la administración tributaria le facilita esa información, va a un juez e inicia un proceso de cobranza. Pero consigue a través de las fuentes adecuadas cuál es su nivel de ingreso. O sea, tiene suficiente nivel de ingreso como para tratar de trabarle un embargo sobre su renta de quinta categoría. Ahí tenemos que ver, bueno, ¿está o no está reportando información respecto de mis ingresos que vulnere mis derechos constitucionales? Y en qué medida esto puede estar afectando a la empresa.

J. CHIARELLA: Los estados siempre se han visto reticentes a incluir en sus convenios la asistencia recíproca en la cobranza de tributos ¿Por qué? Una razón bastante sencilla. De alguna forma, el Estado receptor del pedido de recaudación puede terminar metido en un problema, ya que se va a ver obligado a analizar si las leyes impositivas del otro país son justas, si el tributo es confiscatorio o no, si se han respetado en el país de origen las normas del debido proceso, etc. Por eso es que, para evitar que se produzca un incidente de índole diplomático, los Estados, por lo general, siempre han evitado celebrar esta clase de compromisos. Sin embargo, debo reconocer que internacionalmente, esta tendencia ha ido cambiando. El mejor ejemplo de ello, es el artículo 21° de la Decisión 578. Ahora bien, curiosamente, complementando lo que estoy diciendo, esta Decisión 578 ha sido suscrita precisamente entre el Perú y el resto de países de la Comunidad Andina. En Latinoamérica tenemos una

larga tradición de dictaduras, que muchas veces han cobrado tributos de manera arbitraria o exclusivamente por motivaciones políticas, lo cual hace mucho más complicado el tema. Por lo pronto, en mi opinión, la forma en que deberían interpretarse los alcances de esta «asistencia en la recaudación», es que un país miembro de la Comunidad Andina no debería aceptar automáticamente un pedido de asistencia de este tipo de un tercer país, sin por lo menos darle la oportunidad al afectado de ser escuchado.

W. VILLANUEVA: Aquí, me parece necesario hacer un símil con el tema de las sentencias expedidas en el extranjero. Ustedes saben que las sentencias expedidas por un juez extranjero se ejecutan vía el conocimiento del exequátur ante un Juez Peruano. Entonces, me parece que la colaboración en la recaudación de ninguna manera puede llegar hasta la etapa de ejecutar el cobro forzoso de la deuda. Comparto la afirmación de Alfredo, en el sentido de que la potestad de autotutela ejecutiva le compete al Estado respecto de su ciudadano. No es posible que el Estado peruano ejecute su potestad de autotutela ejecutiva respecto de deudas, que no provienen de su potestad tributaria, sino de la potestad tributaria de otro Estado, por ejemplo, boliviano, ecuatoriano. Pareciera que ahí se estarían violando los principios del derecho administrativo. En consecuencia, me parece que la asistencia en la recaudación llega hasta la búsqueda de información, ubicar el posible deudor, señalar sus propiedades, pero entendemos que no se puede llegar a ejercer la cobranza coactiva propiamente dicha.

7.- En lo referente a la aplicación de Tratados Internacionales, el Tribunal Fiscal, señala en la RTF 03041-A-2004 que los tratados tienen rango superior a la ley interna, otorgándoles incluso el nivel de normas constitucionales, toda vez que el procedimiento de su modificación se rige por las normas de reforma constitucional, modificando su resolución 1013-A-2002 del 26.02.2002 que señalaba que tanto el tratado como la ley se encuentran en el mismo rango normativo, por lo que la ley podría modificar el tratado, en tal sentido ¿cree usted que esta decisión iría a favor de uno de los objetivos de los Convenios para Evitar la Doble Imposición (CDIs) que es brindar seguridad jurídica a los inversionistas extranjeros? ¿Qué otras ventajas podría dar esta nueva resolución?



W. VILLANUEVA: Bueno la Constitución del 1979 decía expresamente que los tratados tenían rango constitucional, expresamente señalaba que los tratados tenían un rango superior a la ley, el tema es que la Constitución del año 1993 no se pronuncia sobre el tema, sin embargo más allá de eso, el Perú forma parte del Convenio de Viena y por lo tanto tiene que respetar los principios de este tratado, denominado el tratado de los tratados, y un principio fundamental ahí es el Pact Sund Servanda, el cual se tiene que respetar en la medida que somos parte del Convenio de Viena. Lo segundo es que si uno se obliga a través del tratado, según el Convenio de Viena, hay 2 maneras de desobligarse mediante el mecanismo de la denuncia o de la suspensión del tratado. Así, si suscribimos un tratado, así la Constitución no se haya pronunciado sobre el rango de los tratados obviamente una ley ordinaria no puede modificar el tratado, sino imagínense ustedes lo que podría suceder con el respeto de la palabra que el Estado peruano empeña cuando celebra un tratado. Definitivamente, me parece que la ausencia de norma constitucional crea inseguridad, aunque ninguna duda respecto a que prevalezca el tratado sobre la Ley. Finalmente, debo agregar que el Convenio de Viena no es un tratado más, éste convenio establece reglas que constituyen costumbre internacional como fuente del Derecho, de modo tal, que sus principios constituyen ius cogens que no se puede variar por una ley interna sin subvertir las reglas del derecho internacional público.

J. CHIARELLA: Un ejemplo práctico: imagínense que el día de mañana traemos a un extranjero para que invierta aquí en el Perú, y le mencionamos que, entre otras ventajas, el Perú tiene celebrado un convenio para evitar la doble imposición con su país de residencia. *«Pero, eso sí, según nuestro ordenamiento jurídico y legislación interna, como hay un defecto en la Constitución, en cualquier momento una ley del congreso puede modificar este convenio»*. Es de esperar que ese mismo extranjero termine criticando la falta de seriedad, de seguridad jurídica y lo absurdo de la cuestión. Gracias a Dios ya existe jurisprudencia del Tribunal Fiscal. Lo positivo de ésta, es que de a pocos y considerando la falta de claridad de la Constitución, se van emitiendo pronunciamientos que van orientando y moldeando la conducta de los inspectores fiscales, para que el día de mañana no asuman interpretaciones cuestionables en aras de incrementar la recaudación de cualquier manera.

R. RÖDER: Este tema es tremendamente complejo, acá mis 2 antecesores coinciden en el sentido que los tratados deben respetarse, con ese sentido se celebra, se pacta su observancia y ahí está la

Convención de Viena, es un poco para mirar el entorno, que países son suscriptores de la Convención de Viena, los países del Pacto Andino, Estados Unidos obviamente no lo ha celebrado, Alemania no lo ha celebrado, Francia tampoco. Tenemos por otro lado que estamos al frente de un tratado. El hecho de que el tratado nos dijera que los tratados prevalecen sobre las leyes internas, es como decir «yo soy más grande que Superman» y quien lo dice soy yo, la Convención de Viena. Puede ser el tratado de los tratados, pero es un tratado, no me puede decir que los tratados priman sobre las leyes. Ciertamente, de alguna manera en la estructura jurídica que señala esto tendría que venir de alguno que está por encima de la Constitución, que de alguna manera recoge a través del poder constituyente la voluntad de todas las personas. Es lamentable que se haya sacado de la Constitución y me parece que toda esta discusión que aparece a la luz de las resoluciones del Tribunal Fiscal tiene todo el sentido del mundo y es un tema que lamentablemente no está claro. Venezuela tiene una tradición, no es el mejor ejemplo, pero modifica los tratados encima de la ley, para ellos es la cosa más normal. Estados Unidos tiene una gran trayectoria de modificar sus convenios en jurisprudencia, para los americanos es perfectamente normal que la legislación interna pueda modificar lo de un tratado con un socio, lo cual naturalmente ha levantado la ira de la mitad de Europa con la que tienen celebrados convenios, porque un buen día dijo está bien mi legislación interna están al mismo nivel que el tratado y si yo decido cambiar mi legislación eso es válido. Ahora, en el caso de Estados Unidos, esto se origina porque eran tratados muy antiguos y la explicación y justificación que dan ellos, «yo no he cambiado mi política fiscal desde los años 20 que celebré muchos de estos tratados, no puedo seguir con un esquema tributario de los años 20. Y un tratado no me va a impedir que lo haga, así que cojo mi tratado y me siento a negociar un nuevo tratado para tratar de armonizar», y los países como Estados Unidos que exigen su derecho de poder modificar sus legislaciones como mejor les conviniera a sus políticas fiscales, que paso un poco al «otro lado del charco». El año pasado tuve la oportunidad de participar en una conferencia que dictó el presidente del Tribunal Fiscal, le preguntaron sobre la Convención de Viena, dijo: «nosotros no la hemos suscrito». Obviamente esa es su opinión, la opinión formal de la Corte, pero qué dice para nosotros la Convención de Viena? Es un acuerdo de Derecho Internacional, y aún cuando no haya sido suscrito merece ser atendido en la interpretación de nuestras normas, resultados de lo cual por honor, por lo que fuera que los franceses respetan sus tratados. Lo que quería era pintarles el marco, en realidad esta sentencia en el año 2002 que se da la primera, se vuelve

a dar otra que refrenda lo mismo, 2 sentencias en este sentido y luego la 2ª Sala del Tribunal Fiscal sobre tributos aduaneros modifica la primera sentencia que modifica el criterio y se da un caso particular en el caso de las «hermanas del amparo» monjitas que sacan el convenio de la Santa Sede y dice no puede ser que se cobre tributos, y obviamente eso crea impacto. Ya no es el tema de aplicarlos a colombianos, se trata de las monjitas de la Santa Sede. Misteriosamente, el mismo año la segunda Sala dice: «vamos a cambiar el criterio» y afortunadamente, o no, ese criterio se ha ido manteniendo. yo creo que lo importante, al margen de que si es bueno o si es malo, es que hay países que están a un lado y países a otro, y en la medida que celebran un contrato con nosotros, un convenio de doble imposición, quien conozca cuál es nuestra posición local al respecto del tratado sabe a qué atenerse cuando lo celebrase. Muy bien, esta es tu mejor intención en este momento, pero yo sé que puede cambiar. Perfecto, lo celebro, se ha lo que me estoy metiendo, lo que debemos hacer en el Perú es lograr un solo criterio, un solo criterio que esté establecido por la Constitución en el mejor de los casos o sino por una sentencia del Tribunal Fiscal con carácter obligatorio con acuerdo de sala plena, de tal manera que no quepa ninguna duda en que escenario nos estamos viendo y aquellos que negocian con nosotros no les quepa ninguna duda en que escenario se están moviendo. Independientemente cuál sea la solución, obviamente me gusta más la solución de esta sentencia del 2004 que la del 2002.

A. GILDEMEISTER: Yo por mi parte estoy de acuerdo en que los Tratados tienen un rango totalmente superior a las leyes. No sé como esta Sala del tribunal Fiscal ha podido resolver en el 2002 lo que ha resuelto. Gracias a Dios que se corrigió esto con la RTF del 2004. Lo interesante del caso es que en estos temas siempre tenemos aspectos extra jurídicos, diversos intereses de los Estados en ciernes, etc. que no conocemos. Conocer cuales países suscribieron y cuales no suscribieron el Tratado de Viena ya te dice algo. Nada es por casualidad. Todo tiene sus razones. Hemos visto entre comillas el curioso papel que jugó

Estados Unidos al presionar a determinados países, entre ellos el Perú por ejemplo, para que en el tema de la Corte Penal Internacional, el Perú se abstuviera de firmar ciertas cláusulas del Tratado, permitiendo que los soldados estadounidenses efectuar ciertos actos contra los derechos humanos y que en todo caso, sólo fueren juzgados por Tribunales Estadounidenses. Una vergüenza total. Ya vemos lo que pasa en la base de Guantánamo con los prisioneros iraquíes. Es obvio como el Estado fuerte impone sus intereses a nivel mundial, y eso lamentablemente lo hemos visto con la guerra de Irak, la invasión de Afganistán, etc. Lamentablemente, en 5000 años de historia más o menos desarrollada, seguimos en este aspecto igual, sin haber desarrollado un ápice. Priman los intereses de las naciones fuertes sobre las débiles. Prima el poder quedando lo jurídico relegado lamentablemente muchas veces, por debajo de los intereses de ciertas naciones y eso lo podemos ver en muchos casos recientes. En los mismos convenios para evitar la doble imposición y en los mismos Modelos como el de la OCDE, se establece una especie de «tabla de salvación» para estos casos. Es legítimo que un Estado quiera modificar o adecuar sus Tratados a los nuevos tiempos, porque mi Ley, mi legislación o el Tratado quedó inaplicable a nuevas realidades o situaciones. Caso, por ejemplo, del comercio electrónico y los aspectos jurídicos que viene revolucionando. Habrá que ver las formas de modificar los Tratados vía protocolos por ejemplo, etc. y en el caso del Convenio suscrito con Chile, como el suscrito con Canadá y el en el Modelo OCDE, en su artículo 2º se habla de los impuestos comprendidos. Allí de alguna forma le dan a uno algunas soluciones. La seguridad jurídica que da el que los estados contratantes se comuniquen mutuamente las modificaciones sustanciales que se hallan introducidos en sus respectivas legislaciones impositivas es importante para ir adecuando un Convenio. Hoy en día los europeos que negociaron todo en la década del 60 con un proyecto del modelo OCDE, se encuentran adecuando, modificando poco a poco sus convenios y eso es válido, y siempre se presenta el Tratado por encima de la ley. Yo creo que esto es algo elemental 