

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ

ESCUELA DE POSGRADO



“A PROPÓSITO DE LA RECIENTE ADHESIÓN DEL PERÚ AL CONVENIO
MULTILATERAL: ¿QUÉ NOS ESPERA?”

TRABAJO DE INVESTIGACIÓN PARA OPTAR EL GRADO DE MAGÍSTER
EN DERECHO TRIBUTARIO

AUTOR

DANTE JIMMY MATOS VICUÑA

ASESORA

RENÉE ANTONIETA VILLAGRA CAYAMANA

LIMA – PERÚ

Diciembre, 2019

RESUMEN EJECUTIVO

El presente trabajo busca abordar y determinar cuál es el procedimiento que la “Convención multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios” suscrita por el Perú debería cumplir para incorporarse al derecho nacional y la manera en que incidirá tal incorporación en los convenios para evitar la doble imposición suscritos por el Perú con Brasil, México, Chile, Canadá, Suiza, Corea y Portugal.

En ese sentido, sobre la base de la legislación peruana vigente y de las diversas fuentes jurídicas, se pretende demostrar que el referido Convenio Multilateral tiene la naturaleza de tratado y, como tal, requiere que sea previamente aprobado por el Poder Legislativo (Congreso) para efectos de que entre en vigor.

Asimismo, respecto de las características del citado convenio y la incidencia de su incorporación al derecho nacional, en el presente trabajo se busca mostrar que no todos los convenios bilaterales suscritos por el Perú se encuentran en la lista de convenios bilaterales comprendidos en la aplicación del Convenio Multilateral suscrito por Chile, México, Canadá, Corea, Portugal y Suiza, pues únicamente Chile, México y Portugal incluyeron al convenio bilateral suscrito con Perú en su lista de convenios bilaterales comprendidos y, en base a ello, se pretende demostrar que las posiciones de Perú, Chile, México y Portugal sobre determinados artículos del Convenio Multilateral no tienen coincidencia o paridad, por lo que en la práctica algunos artículos del Convenio Multilateral suscrito por el Perú no podrán ser aplicables.

Índice

RESUMEN EJECUTIVO	2
INTRODUCCIÓN	5
CAPÍTULO I	6
DESCRIPCIÓN PRELIMINAR DE LA PROBLEMÁTICA E HIPOTESIS	6
1.1. Tema y problema de investigación.....	6
1.2. Hipótesis y planteamiento de objetivos.....	8
CAPITULO II	14
MARCO TEORICO	14
2.1. El Perú y los tratados.....	14
2.1.1. Sobre los tratados.....	14
2.1.2. Tipos de tratados en Perú.....	18
2.2. La Convención Multilateral para aplicar las medidas vinculadas con la prevención de la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios	21
2.2.1. Acción 15 del Plan BEPS.....	21
2.2.2. Estructura del Convenio Multilateral.....	23
2.2.3. Países que se adhirieron al Convenio Multilateral.....	28
2.2.4. El Perú y los convenios tributarios.....	29
2.2.5. La aprobación de los tratados en otros estados y la manera en que se viene incorporando el Convenio Multilateral en sus legislaciones.....	31
CAPITULO III	40
PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN	40
3.1. ¿El Convenio Multilateral es un tratado?.....	41
3.2. Los tratados y el derecho nacional peruano.....	42
3.3. La flexibilidad del Convenio Multilateral.....	44
3.4. Las reservas y notificaciones efectuadas por el Perú respecto del Convenio Multilateral.....	50
CAPÍTULO IV	57
EL PERÚ Y EL CONVENIO MULTILATERAL	57
4.1. El Convenio Multilateral y su calidad de tratado.....	57
4.2. Sobre los tratados celebrados por el Perú que forman parte del derecho nacional.....	60
4.3. Sobre la flexibilidad del Convenio Multilateral y su incidencia en los convenios bilaterales suscritos por el Perú.....	62
4.4. Sobre las reservas y notificaciones efectuadas por Chile, México y Portugal en comparación con las reservas y notificaciones efectuada por el Perú respecto del Convenio Multilateral.....	65
4.4.1. Posición Chile.....	65
4.4.2. Posición México.....	67

4.4.3. Posición Portugal.....	70
4.4.4. Posición Perú Vs Posición Chile, México Y Portugal	72
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	78
BIBLIOGRAFÍA	80



INTRODUCCIÓN

El Perú viene realizando esfuerzos para adoptar e implementar las recomendaciones y estándares internacionales a fin de combatir los problemas relacionados con la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

En ese contexto, en el año 2018, el Perú suscribió la “Convención multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios”, el cual permitiría al país combatir la elusión tributaria internacional y hacer más efectivos los convenios bilaterales para evitar la doble imposición firmados por el Perú.

De este modo, este trabajo pretende abordar y determinar cómo es que la referida convención debería incorporarse al derecho nacional y cómo incidirá tal incorporación en los convenios para evitar la doble imposición suscritos por el Perú con Brasil, México, Chile, Canadá, Suiza, Corea y Portugal.

A tal efecto, a fin de construir una sólida hipótesis, se abordará diversas fuentes, como las producciones doctrinarias y legislativas existentes que se centran en el tema del presente trabajo como aquellas que se enfocan en desarrollar otros conceptos vinculados al mismo.

En esa línea, se desarrollará la relación entre el Estado Peruano y los tratados y luego, teniendo en cuenta la Acción 15 del Plan BEPS y el propio texto de la Convención multilateral, se analizará la naturaleza y características de la referida Convención multilateral y cómo es que se debería introducir al derecho nacional peruano. Asimismo, se explicará la forma en que otros Estados aprueban los tratados y cómo es que viene incorporando el Convenio Multilateral a su legislación interna.

Por último, se analizarán y presentarán las incidencias de la Convención multilateral en los convenios bilaterales suscritos por el Estado Peruano, para lo cual se desarrollará las reservas y notificaciones que el Estado Peruano y los otros Estados -con los que el Estado Peruano suscribió convenios bilaterales- efectuaron sobre el Convenio Multilateral y luego se evaluará si existe la relación de paridad (match) entre tales manifestaciones o posiciones declaradas.

CAPÍTULO I

DESCRIPCIÓN PRELIMINAR DE LA PROBLEMÁTICA E HIPOTESIS

1.1. Tema y problema de investigación

En un panorama mundial donde se evidenció el abuso de los convenios bilaterales para evitar la doble imposición, la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) elaboró un paquete de medidas que permitiera evitar la erosión de la base imponible y traslado de beneficios (BEPS). Así, al referido paquete se le denominó “Plan de Acción BEPS” y está conformado por 15 medidas o acciones claramente delimitadas, tal como se puede apreciar a continuación:

- Acción 1.- Abordar los retos de la economía digital para la imposición
- Acción 2.- Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos
- Acción 3.- Reforzar la normativa sobre transparencia fiscal internacional
- Acción 4.- Limitar la erosión de la base imponible a través de deducciones en el interés y otros pagos financieros
- Acción 5.- Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.
- Acción 6.- Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales.
- Acción 7.- Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente.
- Acción 8 a 10.- Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor.
- Acción 11.- Hacer una evaluación y seguimiento de BEPS.
- Acción 12.- Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.
- Acción 13.- Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia.
- Acción 14.- Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias.
- Acción 15.- Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales.

Dado que dichas acciones recogen varias medidas tendientes a combatir el fenómeno de la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, en la Acción 15 – Informe Final 2015, la OCDE manifiesta la necesidad de asegurar la implementación rápida, coordinada y coherente del Plan BEPS.

Asimismo, la OCDE también era consciente de que la mayoría de países mantenían suscritos una gran cantidad de convenios bilaterales para evitar la doble imposición, por lo que dicha entidad, en la Acción 15, planteó desarrollar y explorar la viabilidad de un instrumento multilateral que modifique todos los convenios bilaterales para evitar la doble imposición existentes, dado que renegociar individualmente cada uno de ellos involucraría una gran pérdida de tiempo, esfuerzo y costos administrativos.

De este modo, se elaboró el documento denominado “*Multilateral Convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting*” (Convención multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios), el cual afectaría a todos los Estados que lo suscriban y sólo tendrá incidencia sobre los convenios bilaterales para evitar la doble imposición firmados por dichos Estados.

La mencionada Convención multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios (en adelante, el Convenio Multilateral), recoge en sustancia lo regulado en las acciones 2 (Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos), 6 (Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales), 7 (Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente) y 14 (Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias).

Ahora bien, a pesar de que el Convenio Multilateral ha sido publicado por la OCDE, la adhesión final a dicho convenio por parte de los Estados es voluntaria, por lo que cada Estado deberá decidir finalmente su posición de adherirse o no al mismo.

Asimismo, siendo que el Convenio Multilateral no tiene como finalidad modificar por completo los convenios bilaterales para evitar la doble imposición, tales convenios bilaterales mantendrán en vigencia todas sus disposiciones que no fueran desarrolladas por el referido Convenio Multilateral.

Actualmente varios Estados (aproximadamente 76) ya han venido suscribiendo y manifestando oficialmente su voluntad de adherirse al Convenio Multilateral¹.

¹ OECD - Noticias. Recuperado de: <http://www.oecd.org/tax/la-firma-del-pionero-convenio-multilateral-beps-colmara-las-lagunas-normativas-de-los-convenios-fiscales.htm>.

En ese contexto, el Estado peruano –mediante el Poder Ejecutivo- estuvo realizando esfuerzos para adoptar e implementar las recomendaciones y estándares internacionales a fin de combatir los problemas relacionados con la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, incluyendo aquellos que buscan asegurar el intercambio efectivo de información para fines tributarios.

Así, uno de los esfuerzos más relevantes sucedió en junio de 2018, pues, en dicho mes, el Ministerio de Economía y Finanzas, autorizado por la Resolución Suprema No. 119-2018-RE y en representación del Estado peruano, se adhirió a la Convención Multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios (con determinadas reservas), el cual permitiría al país combatir la elusión tributaria internacional y hacer más efectivos los convenios bilaterales para evitar la doble imposición firmados por el Perú, dado que la convención multilateral recoge en sustancia lo regulado en las acciones 2, 6, 7 y 14.

De este modo, si bien la Convención Multilateral tiene como finalidad implementar de forma rápida, coordinada y coherente el Plan de BEPS, este trabajo pretende abordar y resolver las siguientes problemáticas de investigación:

- ¿Cómo es que la referida convención debería incorporarse al derecho nacional del Estado Peruano?, para lo cual se analizará la normativa interna y constitucional del Estado peruano que regula el procedimiento de incorporación de los tratados al derecho nacional.
- Siendo que el Convenio Multilateral tendrá repercusión en los convenios bilaterales para evitar la doble imposición suscritos por los Estados ¿Cómo incidirá el Convenio Multilateral en los convenios bilaterales suscritos por el Estado Peruano?, para lo cual se analizará la incidencia de la incorporación del Convenio Multilateral en los convenios bilaterales suscritos por el Estado peruano con Brasil, México, Chile, Canadá, Suiza, Corea y Portugal, más aún si la adhesión final a la Convención multilateral por parte de los distintos Estados es voluntaria.

1.2. Hipótesis y planteamiento de objetivos

Al respecto, es preciso señalar que, en el Expediente No. 047-2004-AI/TC, el Tribunal Constitucional ha definido a los “tratados”, pues ha indicado que los mismos son

aquellas expresiones de voluntad que adopta un Estado con sus homólogos o con organismos extranacionales y que se rigen por las normas, costumbres y fundamentos doctrinarios del derecho internacional, por lo que expresan un acuerdo de voluntades entre sujetos de derecho internacional, es decir, entre Estados, organizaciones internacionales, o entre estos y aquellos.

Asimismo, el tribunal deja en claro que los tratados reciben diversos nombres o denominaciones, establecidas en función de sus diferencias formales, tales como convenios, acuerdos, protocolos, actas, concordatos, compromisos, arreglos, cartas constitutivas, declaraciones, pactos, canje de notas, entre otros.

De lo expuesto, en buena cuenta, en el Perú existiría una definición de los tratados – construida por el Tribunal Constitucional- que iría de la mano con la definición establecida en la Convención de Viena, toda vez que coinciden en que los mismos se rigen por el derecho internacional y que representan un acuerdo de voluntad donde participan dos o más sujetos de derecho internacional.

Ello resulta importante, toda vez que nos permite tener conocimiento de las características de los tratados a efectos de poder aplicarlos y determinar si determinados acuerdos firmados por el Estado Peruano califican como tratados o no, pues dependiendo de ello, se podrá analizar si el mismo podría incorporarse al derecho nacional.

Es importante señalar que el Capítulo II del Título II de la Constitución Política del Perú regula aspectos importantes sobre los tratados. En efecto, en su artículo 55, dispone que los tratados celebrados por el Estado y en vigor forman parte del derecho nacional.

Asimismo, en su artículo 56, dispone que los tratados deben ser aprobados por el Parlamento antes de su ratificación por el Presidente del Estado Peruano, siempre que versen sobre las siguientes materias:

1. Derechos Humanos
2. Soberanía, dominio o integridad del Estado
3. Defensa Nacional
4. Obligaciones financieras del Estado

Agrega que, también deben ser aprobados por el Parlamento los tratados que crean, modifican o suprimen tributos; los que exigen modificación o derogación de alguna ley; y los que requieren medidas legislativas para su ejecución.

El artículo 57 de la citada norma indica que el Presidente de la República puede celebrar o ratificar tratados o adherir a estos sin el requisito de la aprobación previa del Parlamento en materias no contempladas en el artículo precedente. En todos esos casos, debe dar cuenta al Parlamento.

Del mismo modo, el primer párrafo del artículo 2 de la Ley No. 26647 establece que la aprobación legislativa de los tratados a que se refiere el artículo 56 de la Constitución corresponde al Parlamento mediante Resolución Legislativa.

De lo expuesto, se aprecia que la propia constitución del Estado Peruano dispone los tipos de tratado y las características de estas, pues, el mismo habría señalado dos tipos de tratados, unos que pueden ser aplicados de forma inmediata y otros que, por la importancia de la materia, requieren de un control previo por parte del Poder Legislativo.

Así, se evidencia que los primeros serían aquellos que en buena cuenta son los celebrados por el presidente del Estado (Poder Ejecutivo), ya que no regularían materias de importancia; mientras que, los otros serían aquellos tratados que, si bien serían celebrados por el Poder Ejecutivo, requieren adicionalmente ser aprobados por el Poder Legislativo (Parlamento), pues regularían materias de importancia.

Por tanto, la diferenciación de los tratados por la materia que regulan resultaría oportuna, toda vez que es coherente que aquellas materias de importancia sean revisadas y aprobadas por el Poder Legislativo como órgano de control del Poder Ejecutivo.

Ahora, respecto de los convenios bilaterales para evitar la doble imposición suscritos por el Perú, se tiene que los mismos fueron suscritos con los países de Brasil, Chile, México, Canadá, Corea, Portugal y Suiza conforme se puede apreciar en la Tabla 1.

Tabla 1: Convenios Bilaterales

País	Fecha de suscripción	Aprobación por el Congreso	Fecha de aplicación
------	----------------------	----------------------------	---------------------

Chile	08-06- 2001	11 de Diciembre de 2002 mediante Resolución Legislativa No. 27905	01-01-2004
Canadá	20-07-2001	11 de Diciembre de 2002 mediante Resolución Legislativa No.27904	01-01-2004
Brasil	17-02-2006	21 de Mayo de 2008 mediante Resolución Legislativa No. 29233	01-01-2010
México	27-04-2011	23 de diciembre de 2013 mediante Resolución Legislativa No. 30144	01-01-2015
Corea	10-05-2012	26 de diciembre de 2013 mediante Resolución Legislativa No. 30140	01-01-2015
Suiza	21-09-2012	27 de diciembre de 2013 mediante Resolución Legislativa No. 30143	01-01-2015
Portugal	19-11-2012	26 de diciembre de 2013 mediante Resolución Legislativa No. 30141	01-01-2015

Elaboración propia a partir de lo señalado en los convenios bilaterales

De otro lado, respecto de la relación entre el Perú y los convenios tributarios, Zegarra (2017) indica que los convenios bilaterales para evitar la doble imposición, en su condición de tratados, formarán parte del derecho nacional siempre que se consideren celebrados y en vigor (p. 1). Asimismo, Zegarra (2017) señala que cuando entra en vigor un convenio bilateral surte efectos en el orden jurídico internacional e interno simultáneamente, quedando el Estado peruano obligado de manera automática (p. 1 y 2).

Teniendo en cuenta ello, la hipótesis de nuestro trabajo será que, bajo el orden jurídico nacional como internacional, el Convenio Multilateral tendrá la naturaleza de tratado, dado que tiene las características de este.

De este modo, nuestra hipótesis también considera que, bajo la legislación peruana, el Convenio Multilateral no se aplicará inmediatamente luego de la firma, pues, al contrario,

para formar parte del derecho nacional o interno, además de ser suscrito, requiere entra en vigor y para efectos de que entre en vigor, se requiere cumplir con el procedimiento aplicable para incorporar los tratados al derecho nacional, es decir, que sea previamente aprobado por el Poder Legislativo (Parlamento Peruano), por lo que luego de ello, efectivamente ya no se requiere ningún requisito adicional.

En tal sentido, luego de ser parte del derecho nacional y estar en vigor, el convenio bilateral puede ser aplicado por cualquier ciudadano contribuyente.

En consecuencia, los alcances del Convenio Multilateral aún no tendrían incidencia en los convenios para evitar la doble imposición suscritos por el Perú, por lo que estos últimos continuarán aplicándose como siempre, sin que se modifique ninguna cláusula o regulación en particular.

Ahora bien, si el Estado peruano cumple con el procedimiento interno para aprobar tratados (es decir, ser aprobado por el órgano designado por la constitución) y, no obstante, uno de los países con los que el Estado peruano firmó convenios bilaterales para evitar la doble imposición no se adhiere al Convenio Multilateral, nuestra hipótesis es que, sin perjuicio de que el Perú se haya adherido al Convenio Multilateral, el referido Convenio Multilateral no podría aplicarse sobre tales convenios no incluidos, dado que no se evidenciaría la aceptación del otro Estado².

Asimismo, dado que la adhesión es voluntaria, consideramos que no se le podría exigir al otro Estado adherirse al Convenio Multilateral y tampoco se le podría exigir al otro Estado que incluya al Perú en su lista de convenios bilaterales comprendidos, ni mucho menos se le puede pedir explicaciones sobre sus decisiones, dada la autonomía de los Estados

Pues bien, de acuerdo a la información de la OCDE³, Brasil aún no se adhirió ni firma el Convenio Multilateral. De este modo, sin perjuicio de que el Perú se haya adherido al convenio y haya consignado al convenio bilateral con Brasil dentro de sus convenios cubiertos, el Perú no puede exigir a Brasil a que este se adhiera al Convenio Multilateral o en caso Brasil se adhiera, el Perú no puede exigir a Brasil que incluya al Perú en su

² En efecto, la adhesión final al Convenio Multilateral por parte de los distintos Estados es voluntaria, por lo que cada Estado debe decidir su postura de adherirse o no al referido convenio. Ello guarda gran sentido con la autonomía de los Estados, pues el mismo puede decidir libremente si se adhiere o no a cualquier tratado y de cualquier materia.

³ OECD - Noticias. Recuperado de: <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>

lista de convenios bilaterales comprendidos, ni mucho menos puede pedir explicaciones sobre tales decisiones.

Asimismo, de acuerdo a la información de la OCDE⁴, se aprecia que Suiza, Canadá y Corea no incluyeron al convenio bilateral suscrito con Perú en su lista de convenios bilaterales comprendidos en la aplicación del Convenio Multilateral, cuestión que, si sucede al revés, pues el Perú si incluye a los convenios bilaterales suscritos con Suiza, Canadá y Corea en su lista de convenios bilaterales comprendidos en la aplicación del Convenio Multilateral.

Por lo tanto, el Perú tampoco puede exigir a Suiza, Canadá y Corea que incluya al Perú en su lista de convenios bilaterales comprendidos ni pedirle explicaciones de tales decisiones.

En ese contexto, respecto de los objetivos del trabajo de investigación, tendríamos los siguientes:

- Determinar si el Convenio Multilateral califica como tratado o no.
- Determinar cómo debería incorporarse o perfeccionarse el Convenio Multilateral en el derecho nacional peruano.
- Analizar y comparar el Convenio Multilateral suscrito por el Perú con el Convenio Multilateral que los países de Chile, México, Canadá, Corea, Portugal y Suiza suscribieron (países con los que el Perú suscribió un convenio bilateral), a efectos de determinar la incidencia del referido Convenio Multilateral sobre tales convenios bilaterales.

Es preciso señalar que no tomamos en cuenta a Brasil, dado que como lo indicamos, dicho país aún no ha suscrito el Convenio Multilateral.

⁴ OECD - Noticias. Recuperado de: <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>

CAPITULO II

MARCO TEORICO

El tema que nos ocupa requiere revisar diversas fuentes con el fin de encontrar una sólida respuesta, por lo que desarrollaremos las distintas producciones doctrinarias y legislativas que existen, tanto aquellas que se centran en el tema del presente trabajo como aquellas que se enfocan en desarrollar otros conceptos vinculados al mismo:

2.1. El Perú y los tratados

2.1.1. Sobre los tratados

Al respecto, cabe tener en cuenta que, en el Expediente No. 047-2004-AI/TC, el Tribunal Constitucional ha desarrollado una definición de los “tratados”, pues ha indicado que los mismos son aquellas expresiones de voluntad que adopta un Estado con sus homólogos o con organismos extranacionales y que se rigen por las normas, costumbres y fundamentos doctrinarios del derecho internacional, por lo que expresan un acuerdo de voluntades entre sujetos de derecho internacional, es decir, entre Estados, organizaciones internacionales, o entre estos y aquellos.

Asimismo, la “Convención de Viena sobre el derecho de los Tratados” de 1969 dispone que se entiende por “tratado” a un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular.

Por su parte, Novak (1998) señala que la Convención de Viena establece un concepto limitado de los tratados, pues solo regula los tratados celebrados entre Estados y no los acuerdos suscritos con organizaciones internacionales u otros sujetos de derecho internacional (pp. 250-251).

De lo expuesto, como lo indicamos, en el Perú existiría una definición de los tratados –construida por el Tribunal Constitucional- que iría de la mano con la definición establecida en la Convención de Viena, toda vez que coinciden en que los mismos se rigen por el derecho internacional y que representan un acuerdo de voluntad donde participan dos o más sujetos de derecho internacional.

Ello resulta importante, toda vez que nos permite saber las características de los tratados a efectos de poder aplicarlos y determinar si determinados acuerdos firmados por el Estado Peruano califican como tratados o no, pues dependiendo de ello, se podrá analizar si el mismo podría incorporarse al derecho nacional.

En buena cuenta, para efectuar tal diferenciación, se tendrá que determinar principalmente si el documento se suscribe o no entre dos o más sujetos de derecho internacional, para luego determinar si el mismo se rige por el derecho internacional.

Ahora, también consideramos pertinente tener en cuenta las diferentes definiciones del tratado que se habría construido en el derecho comparado, pues, por ejemplo, Rohatgi (2008), desde una perspectiva colombiana, señala que un tratado no aplica internacionalmente hasta que esté concluido, por lo que sólo entrará en vigor después de que los Estados contratantes declaren su consentimiento, sea está a través de un canje de instrumentos, o lo ratifiquen, bajo sus respectivas leyes constitucionales. Una vez que el tratado ha sido ratificado bajo los procedimientos legales internos y principalmente constitucionales, el Estado no podría invocar las disposiciones de la ley interna en relación con su competencia para dar el consentimiento. El tema de si el consentimiento parlamentario es necesario antes que la ratificación pueda llevarse a cabo, ya será un asunto de la ley interna de cada Estado (p. 152).

De lo expuesto, se aprecia que en la doctrina colombiano se consideraría que los tratados pueden aplicarse inmediatamente luego de la firma (es decir, es automático) o, al contrario, para formar parte del derecho nacional o interno, además de ser suscrito, se requiere cumplir con el proceso interno que el país haya establecido según su legislación interna y/o su constitución, por lo que luego de ello, efectivamente ya no se requiere ningún requisito adicional y, por tanto, el tratado cobra vigor.

Por su parte, Rimoldi (1999), desde una perspectiva argentina, señala que en opinión de G. Bidart Campos, aun cuando el Congreso autorice por anticipación al presidente a firmar ciertos convenios, subsiste en algunos Estados la obligación de someterlo a la aprobación del primero, que podría rechazarlo o no. Asimismo, en el caso de convenios internacionales en los cuales no se exige una ratificación posterior, es decir, que la sola firma implica consentimiento por parte del Estado

que asume la obligación internacional, el Poder Ejecutivo debiera obtener la aprobación anticipada del Congreso (p. 121).

En la misma línea, se aprecia que en la doctrina argentina se consideraría también que los tratados pueden aplicarse inmediatamente luego de la firma (es decir, no es automático) o, al contrario, para formar parte del derecho nacional o interno, además de ser suscrito, se requiere cumplir con el proceso interno que el país haya establecido según su legislación interna y/o su constitución, por lo que luego de ello, efectivamente ya no se requeriría ningún requisito adicional.

De lo expuesto, se evidencia que, sin perjuicio de la definición, no basta que los tratados sean suscritos para que sean parte del derecho nacional de un Estado o país, sino que también requerirían de ciertos procedimientos internos establecidos en las legislaciones de los Estados para que recién puedan ser aplicados.

Cabe notar también que se evidencia que la definición de tratado construida desde la perspectiva colombiana y argentina es en cierta manera similar a los términos desarrollado por la jurisprudencia y doctrina peruana sobre los tratados, situación que entendemos encontraría sustento en el hecho de que el tratado es una figura internacional que es conocido y aplicado por todos los Estados por la necesidad que estos tienen de mejorar sus relaciones políticas y económicas.

Ahora bien, en lo que se refiere a los términos aprobar y ratificar, Pareja (1939) señala que aprobar es observar los procedimientos constitucionales para que un tratado negociado resulte jurídicamente válido; mientras que, la ratificación es la confirmación final dada por las partes a un tratado internacional, concluido entre sus representantes, por lo que su función es declarar que el tratado rige (p. 200).

Del mismo modo, Pareja (1939) agrega que firmado un convenio es sometido en cada Estado contratante a los órganos que tienen competencia para aprobarlo, siendo generalmente el Poder Legislativo. Si el convenio es aprobado, el Jefe del Estado está autorizado para ratificarlo, es decir, para transformarlo en un acto jurídico obligatorio (p. 200).

Siendo ello así, queda claro que los tratados también tienen características especiales para poder finalmente ser aplicados en un determinado Estado, pues, como se evidencia de la doctrina y como se verá más adelante, se requiere que

los Estados primero aprueban el tratado siguiendo los procedimientos internos establecidos en sus constituciones.

En cierto modo, la aprobación entonces de los tratados está vinculado con los requisitos internos que se establezca en la legislación para que un tratado nazca, por lo que los mismos pueden ser cumplidos por el Poder Legislativo o Poder Ejecutivo. En este punto, consideramos que es oportuno y necesario que dicho procedimiento interno esté dispuesto en la constitución como norma suprema, ya que los tratados son actos de suma relevancia tanto para los Estados como para los ciudadanos.

Asimismo, otra de las características es que los tratados luego de su aprobación, deben ser ratificados, ya que esta segunda característica permitiría que los tratados rijan en un Estado. Es decir, la ratificación siempre es el segundo paso necesario para que el tratado rija en los Estados Contratantes.

Por su parte, con relación a los tratados tributarios, Brian (2015) señala que los tratados son acuerdos entre naciones soberanas y que los tratados tributarios a menudo se llaman "acuerdos" o "convenios" y que los mismos confieren derechos e imponen obligaciones sobre los dos Estados contratantes, pero no sobre terceros como lo son los contribuyentes, a pesar de que los tratados tributarios obviamente están destinados a beneficiar a los contribuyentes de los Estados contratantes (p. 1).

Asimismo, Brian (2015) menciona que en algunos Estados los tratados se ejecutan por si solos; mientras que, en otros Estados, se requiere de alguna acción adicional antes de que se concedan beneficios a los residentes de los Estados contratantes en virtud de un tratado (p. 1).

Al respecto, consideramos que dicho autor nos detalla importantes características de los tratados en el ámbito tributario, pues, por ejemplo, en estos casos se evidencia que los tratados en materia tributaria pueden ser ejecutados de manera inmediata, por lo que el Estado y los ciudadanos contribuyentes podrán aplicar a sus operaciones la regulación del tratado sin necesidad de esperar que algún órgano del estado tenga que seguir algún procedimiento interno.

En buena cuenta, sea o no un tratado tributario, igual dicho tratado contiene las características generales de los tratados para ser considerado como tal.

También se nota que los tratados en el ámbito tributario pueden no ser aplicables de manera inmediata, pues podrían requerir de algún procedimiento interno adicional para poder ser aplicable, cuestión que en cierta manera puede demorar varios años, que lamentablemente pueden encontrarse estancados por la poca voluntad política.

2.1.2. Tipos de tratados en Perú

En lo que se refiere a la aprobación de tratados en el Perú, el Capítulo II del Título II de la Constitución Política del Perú regula aspectos importantes sobre los tratados. En efecto, en su artículo 55, dispone que *los tratados celebrados por el Estado Peruano y en vigor forman parte del derecho nacional*.

Asimismo, en su artículo 56, dispone que los tratados deben ser aprobados por el Parlamento antes de su ratificación por el Presidente del Estado Peruano, siempre que versen sobre las siguientes materias:

1. Derechos Humanos
2. Soberanía, dominio o integridad del Estado
3. Defensa Nacional
4. Obligaciones financieras del Estado

Agrega que, también deben ser aprobados por el Parlamento los tratados que crean, modifican o suprimen tributos; los que exigen modificación o derogación de alguna ley; y los que requieren medidas legislativas para su ejecución.

Del mismo modo, el artículo 57 de la citada norma indica que el Presidente de la República puede celebrar o ratificar tratados o adherir a estos sin el requisito de la aprobación previa del Parlamento en materias no contempladas en el artículo precedente. En todos esos casos, debe dar cuenta al Parlamento.

Asimismo, el primer párrafo del artículo 2 de la Ley No. 26647 establece que la aprobación legislativa de los tratados a que se refiere el artículo 56 de la Constitución corresponde al Parlamento mediante Resolución Legislativa.

Por su parte, Novak (1998) señala que el artículo 56 de la Constitución del Perú regula el procedimiento interno de celebración de los tratados y concordado con el artículo 57 realiza la diferenciación entre los denominados acuerdos simplificados (o convenios ejecutivos) y los acuerdos complejos (o solemnes) (p. 258).

De lo expuesto, se aprecia que en el Perú la propia constitución dispone los tipos de tratado y las características de estas, pues, el mismo habría señalado 2 tipos de tratados, unos que pueden ser aplicados de forma inmediata y otros que, por la importancia de la materia, requieren de un control previo por parte del Poder Legislativo.

Los primeros serían aquellos que en buena cuenta son los celebrados por el presidente del Estado (es decir, el Poder Ejecutivo), ya que no regularían materias de importancia; mientras que, los otros serían aquellos tratados que, si bien serían celebrados por el Poder Ejecutivo, requieren adicionalmente ser aprobados por el Poder Legislativo (Parlamento), pues regularían materias de importancia.

De este modo, consideramos que la diferenciación de los tratados por la materia que regulan resultaría oportuna, toda vez que es coherente que aquellas materias de importancia sean revisadas y aprobadas por el Poder Legislativo como órgano de control del Poder Ejecutivo.

En efecto, ello incluso ha sido desarrollado y explicado por el propio Tribunal Constitucional del Perú en el Expediente No. 047-2004-AI/TC, pues en ella se indica que los artículos 56 y 57 de la Constitución distinguen internamente a los tratados celebrados por el Estado peruano de la manera siguiente:

1. Tratados con habilitación legislativa: Su contenido afecta directamente disposiciones constitucionales, por lo tanto, deben ser aprobados por el mismo procedimiento que rige la reforma de la Constitución, antes de ser ratificados por el Presidente del Estado Peruano.
2. Tratados ordinarios: Son aquellos que versan específicamente sobre derechos humanos; soberanía, dominio o integridad del Estado; defensa nacional y/o obligaciones financieras del Estado.

De igual manera, se encuentran comprendidas aquellos tratados que crean, modifican o suprimen tributos; los que exigen modificación o derogación de alguna ley y los que requieren medidas legislativas para su ejecución.

En todos estos casos, dichos tratados deben ser necesariamente aprobados por el Parlamento antes de su ratificación por el Presidente del Estado Peruano.

3. Convenios internacionales ejecutivos: Son aquellos que el Presidente del Estado Peruano puede elaborar o ratificar o adherir sin el requisito de la aprobación previa del Parlamento, ya que se refieren a materias no contempladas para los tratados ordinarios.

En este caso, la Constitución además indica que, efectuado el acto de celebración, ratificación o adhesión presidencial, se debe comunicar o dar cuenta al Parlamento.

Siendo ello así, queda corroborado que, para diferenciar a los tratados en el Perú, primero se debe considerar la materia que regula, pues este es el aspecto relevante que nos permite saber –como puerta de entrada- ante qué tipo de tratado estamos, para luego poder determinar los requisitos que necesita para finalmente ser aplicado en el derecho interno o nacional.

Por otro lado, Novak (1998) señala también que el tratado como norma en el derecho interno tiene algunas características especiales que lo diferencian de las otras fuentes normativas, pues los órganos de producción del tratado desarrollan su actividad productora en el ámbito del derecho internacional y porque su modo de producción se rige por el derecho internacional público (p. 264).

De lo expuesto, resulta evidente que un tratado tiene además otras características que lo diferencian de cualquier otra norma interna de un Estado, toda vez que, a diferencia de los segundos, los primeros se crean en el ámbito del derecho internacional y se rigen por el derecho internacional público, cuestión que resulta coherente dada la naturaleza de las mismas.

En efecto, los tratados no son normas ordinarias, dado que regulan diversas relaciones entre los diversos Estados, lo cual naturalmente resulta complejo y que,

en ese sentido, tienden a ser particulares inclusive en la forma en que se forman o producen.

Por otro lado, desde el punto de vista histórico, Hakansson se enfoca en desarrollar como se ha introducido al Perú la regulación de los tratados y cómo su situación al día de hoy. En efecto, Hakansson (2012) señala que la Constitución Política del Perú de 1979 fue la primera en incluir un título especialmente dedicado a los tratados y que, si bien en el Derecho Constitucional peruano se dedicaba un apartado novedoso a los tratados, no ha dejado de tener algunos vacíos en su regulación (p. 233).

En buena cuenta, concluye que, a diferencia de la Constitución de 1979, la Constitución de 1993 dispone más claro los tipos de tratados teniendo en cuenta la materia de relevancia que regula, esto es, los tratados que pueden ser aplicados de forma inmediata y los que, por la importancia de la materia, requieren de un control previo por parte del Parlamento o Poder Legislativo.

2.2. La Convención Multilateral para aplicar las medidas vinculadas con la prevención de la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios

Sobre el particular, a continuación se desarrollará la finalidad de la Acción 15 del Plan BEPS y de la Convención multilateral, pues con ello se podrá entender las razones de su emisión. Asimismo, se desarrollará las características de la referida Convención multilateral, pues teniendo en cuenta ello se podrá determinar cómo funciona dicha convención.

2.2.1. Acción 15 del Plan BEPS

En lo que se refiere a la Convención Multilateral, en la Acción 15 – Informe Final 2015 del Plan BEPS se deja en claro que el paquete de medidas BEPS se diseñó precisamente para ser implementado mediante cambios en la legislación y prácticas nacionales y en aplicación de las disposiciones contempladas en los convenios fiscales, por lo que era importante desarrollar también un instrumento multilateral (p. 4).

Nótese que, de acuerdo a la citada Acción 15, en la actualidad existen más de 3000 Convenios bilaterales para evitar la doble imposición vigentes en el mundo (p. 15).

En ese sentido, la OCDE consideró que un instrumento multilateral facilitaría la actuación rápida y la innovación. Un instrumento multilateral implementaría las medidas acordadas, vinculadas a los convenios, en un periodo de tiempo razonablemente corto y, al mismo tiempo, serviría para mantener la naturaleza bilateral de los convenios fiscales (p. 17).

De lo expuesto, consideramos que la opción recomendada por la OCDE resultaría válida, toda vez que era útil y necesario optar por un único convenio (multilateral) en vez de 3000 medicaciones individuales sobre los convenios de doble imposición ya suscritos, cuestión que ha permitido a los Estados actuar de manera rápida y coherente.

Asimismo, es importante destacar que la OCDE tenía en claro que los pormenores de los convenios bilaterales son muy distintos y existen pocos precedentes de modificación de convenios bilaterales por medio de un instrumento multilateral. Por lo tanto, consideró necesario prestar la debida atención a las dificultades técnicas. Asimismo, consideró incluso que cuando existan soluciones a los problemas técnicos, el equilibrio en relación con el respeto a los derechos soberanos, la garantía de coherencia y la aceptación política de una masa crítica de jurisdicciones, exige un fuerte impulso al más alto nivel político.

De este modo, la referida Acción 15 deja en claro que un instrumento multilateral seguiría los procedimientos de negociación establecidos y su ratificación se produciría según los procedimientos internos habituales con arreglo a la legislación nacional. Asimismo, señala que los Estados negociadores pueden decidir la fecha y condiciones de entrada en vigor del instrumento, por lo que, en este caso, el instrumento entraría en vigor, pero solo vincularía a aquellos Estados que lo hubieran ratificado en esa fecha. El método para aplicar el instrumento multilateral en cada Estado dependería de cada sistema constitucional (p.22).

En cierta medida, se evidencia que la opción de suscribir un Convenio Multilateral también toma en cuenta el derecho interno de los Estados, pues si un Estado requiere de un proceso mediano o largo para aprobar el Convenio Multilateral

(como tratado), dicho proceso deberá ser aplicado de todas maneras para que el convenio pueda ser aplicado.

De este modo, queda claro que se ha mantenido el respeto de las normas de derecho internacional y de las normas de derecho interno con relación a los tratados.

Por su parte, el propio Convenio Multilateral, en sus artículos 27 y 34 señala que el presente Convenio está sujeto a ratificación, aceptación o aprobación y que entrará en vigor el primer día del mes siguiente a la conclusión de un plazo de tres meses contados a partir de la fecha de depósito del quinto instrumento de ratificación, aceptación o aprobación.

2.2.2. Estructura del Convenio Multilateral

Al respecto, el objetivo principal del instrumento multilateral consistiría en aplicar las medidas pactadas para luchar contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios mediante la modificación de la actual red de convenios tributarios bilaterales.

Pues bien, la Acción 15 indica que el derecho internacional público admite varias posibilidades a la hora de modificar los convenios, siempre que se respeten, por un lado, el principio de soberanía y, por otro, el consentimiento del Estado. De este modo, si las partes están de acuerdo, un convenio se puede modificar de varias formas, entre ellas, mediante la adopción de un acuerdo multilateral posterior.

Asimismo, señala que se prevé que se modifiquen solo algunas disposiciones concretas de los convenios fiscales bilaterales, que serán sustituidas por el instrumento multilateral. Por lo tanto, las materias no tratadas por el instrumento multilateral seguirán estando reguladas por las normas materiales de los convenios fiscales bilaterales.

En este punto, cobra relevancia la relación entre el instrumento multilateral y los convenios fiscales existente, pues conlleva a generar cláusulas de compatibilidad, toda vez que la propia Acción 15 estudia este tema y recomienda que a fin de mantener la claridad y la transparencia, sería importante definir de forma expresa

la relación entre el instrumento multilateral y la actual red de convenios bilaterales, lo que puede llevarse a cabo mediante la inclusión en el instrumento multilateral de cláusulas de compatibilidad.

A tal efecto, dicha acción sin duda señala que es justificado las cláusulas de compatibilidad y que los mismos pueden abordar situaciones complejas, conforme a lo siguiente:

“21. En este caso, dado el número de convenios bilaterales de que se trata y la naturaleza técnica de su contenido, sería recomendable que el instrumento multilateral contuviera una disposición expresa que definiera su relación con los convenios bilaterales en vigor. Si las partes están de acuerdo, también se puede establecer un mecanismo para resolver los problemas derivados de la aplicación de la referida cláusula de compatibilidad.

22. Esto proporcionaría a todas las partes interesadas (administraciones nacionales, agencias tributarias, jueces nacionales, contribuyentes, sociedad civil, etc.) claridad y transparencia sobre el hecho que, en principio, las disposiciones del instrumento multilateral deben aplicarse en caso de conflicto con normas preexistentes en los convenios bilaterales.

(...)

25. La cláusula de compatibilidad puede tener en cuenta las diferencias existentes en relación con el alcance, la redacción y la numeración de los apartados entre distintos convenios bilaterales modificados por el instrumento multilateral. Una redacción cuidadosa de la cláusula puede evitar que dichas diferencias generen problemas.”

De otro lado, EY (2017) indica que el Convenio Multilateral modifica la aplicación de los Convenios bilaterales para evitar la doble imposición existente en lugar de modificar su texto, por lo que en estricto sentido, no opera de la misma forma en la que opera un protocolo modificadorio; es decir, el Convenio Multilateral no busca sustituir o enmendar el texto de un convenio bilateral en particular, sino que modificará la forma en que los convenios bilaterales serán aplicados, dejando su texto intacto (p. 4).

EY (2017) agrega que, el enfoque adoptado por la OCDE, consiste en que tanto los convenios bilaterales como el Convenio Multilateral sean aplicados en conjunto. En términos prácticos, lo anterior implica que tanto los contribuyentes

como las autoridades tributarias deberán verificar el texto del convenio bilateral aplicable a un caso concreto, junto con el texto del Convenio Multilateral para determinar cómo aplicar el convenio bilateral (p. 4).

Ahora bien, en lo que respecta a la estructura de los distintos artículos que configuran el Convenio Multilateral, se precia que Barrios, Brey y Riaño (2017) e EY (2017) coinciden en que dicho convenio tendría la siguiente estructura y características:

(i) Norma sustantiva

Al respecto, Barrios, Brey y Riaño (2017) indican que todos los artículos recogen, en primer lugar, la norma sustantiva - medida o acción procedente del Plan BEPS, esto es, las acciones 2, 6, 7 y 14- que pretende ser introducida en los convenios para evitar la doble imposición a través del Convenio Multilateral, toda vez que cada artículo del Convenio Multilateral guarda relación con una medida procedente del Plan de acción BEPS (p. 354).

Por su parte, EY (2017) señala que los estándares mínimos y recomendaciones propuestas en los reportes BEPS sobre las acciones 2, 6, 7 y 14 se reflejan en el Convenio Multilateral en una norma específica, por lo que el texto de estas normas se modifica levemente en comparación con la redacción propuesta en cada reporte final, con el objetivo de ajustarse a la metodología y operatividad del Convenio Multilateral (pp. 5-6).

Sobre este apartado, coincidimos con lo indicado anteriormente, toda vez que el Convenio Multilateral no tendría sentido si el mismo no contiene las recomendaciones efectuadas en las demás acciones del Plan BEPS, ya que la finalidad de este convenio era que se apliquen las recomendaciones de forma rápida y coherente. Por tanto, queda claro que, si el convenio multilateral no tiene la referida parte sustantiva, dicho convenio sería un cascaron vacío.

En buena cuenta, lo importante es que el Convenio Multilateral contenga las acciones 2, 6, 7 y 14, los cuales desarrollan diversas recomendaciones

para luchar contra los diversos activos elusivos identificados en la actualidad.

(ii) Normas de compatibilidad

Al respecto, EY (2017) destaca que muchas de las disposiciones incluidas en el Convenio Multilateral se refieren a disposiciones existentes en los convenios bilaterales, por lo que es necesario definir la forma en que interactúan las disposiciones del Convenio Multilateral con las de los convenios bilaterales. En el contexto del Convenio Multilateral, esta interacción es definida en las denominadas cláusulas de compatibilidad⁵ (p. 6).

En ese sentido, consideramos que esta parte o estructura del Convenio Multilateral también es de suma importancia, ya que con dichas normas de compatibilidad se permitirán mantener la coherencia y finalidad de las normas sustantivas, toda vez que permitirán tener claridad de la interrelación que habrá entre el Convenio Multilateral con el convenio bilateral de cada Estado, pues, de todos modos, los convenios bilaterales tienen que ser aplicados considerando las nuevas reglas que el Convenio Multilateral dispone.

En ese sentido, si el convenio multilateral no tiene las referidas normas de compatibilidad, dicho convenio sería un cascarón vacío.

⁵ De este modo, EY (2017) indica que el Convenio Multilateral plantea diversos tipos de normas de compatibilidad, siendo, entre otros, los siguientes de mayor relevancia:

- Que las normas propuestas bajo el Convenio Multilateral apliquen “en lugar de” normas similares en los convenios bilaterales, caso en el cual las normas del Convenio Multilateral aplican únicamente cuando las Jurisdicciones contratantes de un convenio bilateral notifiquen que ya existen normas que abordan el mismo asunto en los convenios bilaterales.
- Que las normas del Convenio Multilateral apliquen “en ausencia de” normas similares en los convenios bilaterales, caso en el cual las normas del Convenio Multilateral aplican únicamente si las Jurisdicciones contratantes notifican que los convenios bilaterales no contienen normas que aborden el mismo asunto.
- Que las normas del Convenio Multilateral apliquen en “en lugar de o en ausencia de” normas similares en los convenios bilaterales, caso en el cual las normas del Convenio Multilateral aplican siempre a los convenios bilaterales, independientemente de si existen normas similares en los convenios bilaterales o no, e independientemente de si las Jurisdicciones contratantes notifican o no de su existencia, salvo que exista reserva total sobre el artículo.
- Que las normas del Convenio Multilateral “apliquen a” o “modifiquen” normas específicas de un convenio bilateral, caso en el cual la disposición del Convenio Multilateral está diseñada para modificar la aplicación de una regla ya existente en un convenio bilateral sin reemplazarla. Por lo tanto, este tipo de normas solo será aplicable si ya existe una disposición a modificar en el convenio bilateral y si todas las Jurisdicciones contratantes notifican la existencia de dicha disposición en el convenio bilateral (pp. 6-7).

(iii) Reservas y Notificaciones

Al respecto, Barrios, Brey y Riaño (2017) indican que las reservas previstas en cada uno de los artículos pretenden dotar de cierta flexibilidad a los países a la hora de adoptar las distintas normas sustantivas, sobre todo cuando las medidas no son de obligado cumplimiento (p. 355).

De este modo, Barrios, Brey y Riaño (2017) señalan que para aquellas acciones (normas sustantivas) que son de obligado cumplimiento, la posibilidad de realización de reservas para la no aplicación de los artículos que cubren dichas acciones son muy reducidas.

Sobre el particular, consideramos que esta parte o estructura del Convenio Multilateral también es relevante, toda vez que dichas reservas y notificaciones contienen las manifestaciones de los Estados en lo que respecta a las cláusulas que no han considerado aplicar o considerándolas aplicables, se ha optado por alguna opción dispuesta por el Convenio Multilateral bajo determinadas reglas.

Esta situación es así porque el Convenio Multilateral se caracteriza por ser flexible, y, como tal, hará que los Estados se encuentren obligados a tener en cuenta las reservas y notificaciones que los otros Estados hayan optado para compararlas con sus propias reservas y notificaciones, pues con ello se podrá verificar la “paridad” (match) requerida para que una cláusula del Convenio Multilateral sea finalmente aplicada por los Estados.

(iv) Firma y entrada en vigor

Al respecto, Barrios, Brey y Riaño (2017) señalan que una vez los países decidan adherirse y firmar el Convenio Multilateral, la entrada en vigor del mismo requerirá que se completen los procedimientos de ratificación internos previstos en cada país, lo cual podría demorar su efectiva entrada en vigor (p. 356).

Sin duda, en esta parte o estructura del Convenio Multilateral se evidencia que no sólo bastará firmar el Convenio Multilateral, sino que en caso un Estado requiere de un proceso adicional en su derecho interno para que entre

en vigor el citado convenio (como tratado), por lo que dicho proceso deberá ser cumplido de todas formas para que el convenio pueda entrar en vigor y consecuentemente ser aplicable.

2.2.3. Países que se adhirieron al Convenio Multilateral

A fin de que los países puedan aplicar el Convenio Multilateral, resultaba necesario que tales países lo suscriban, toda vez que con ello resultaba claro que los países aplicarán y seguirán los contenidos de dicho convenio.

En ese sentido, luego de la entrega de los informes de la OCDE sobre el Plan BEPS, se evidenció que gran mayoría de países suscribieron el Convenio Multilateral con la finalidad de que el mismo forme parte de su derecho nacional.

Así, de acuerdo a la información publicada por la OCDE⁶ al 9 de abril de 2019, en la Tabla 2 se detalla la fecha de adhesión al Convenio Multilateral de algunos países sudamericanos y de los países con los que el Perú suscribió convenios bilaterales.

Tabla 2: Fecha de adhesión al Convenio Multilateral

No.	País	Firma
1	Argentina	07-06-2017
2	Canadá	07-06-2017
3	Chile	07-06-2017
4	Colombia	07-06-2017
5	Corea	07-06-2017
6	México	07-06-2017
7	Perú	27-06-2018
8	Portugal	07-06-2017
9	Suiza	07-06-2017
10	Uruguay	07-06-2017

Elaboración propia a partir de lo señalado por la OCDE

⁶ OECD - Noticias. Recuperado de: <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>

2.2.4. El Perú y los convenios tributarios

Zegarra (2017) indica que, de acuerdo con el sistema constitucional peruano, los convenios bilaterales, en su condición de tratados, “forman parte” del ordenamiento jurídico peruano en tanto se consideren “celebrados y en vigor” (p. 1).

Asimismo, Zegarra (2017) considera que la entrada en vigor de un convenio bilateral significa que el mismo forma parte de un único ordenamiento jurídico peruano, el cual incluye el Derecho Internacional y el Derecho Interno; y, en tal sentido, surte efectos simultáneamente en el derecho nacional e internacional (p. 1).

Al respecto, estamos de acuerdo con lo manifestado anteriormente, pues sin duda, bajo la legislación peruana, los convenios bilaterales no se aplican inmediatamente luego de la firma, pues, al contrario, para formar parte del derecho nacional o interno, además de ser suscrito, requiere sea entre en vigor y para efectos de que entre en vigor, se requiere cumplir con el proceso interno de que dicho tratado sea previamente aprobado por el Poder Legislativo, es decir, el Parlamento Peruano, por lo que luego de ello, efectivamente ya no se requiere ningún requisito adicional.

Por tanto, luego de ser parte del derecho nacional y estar en vigor, el convenio bilateral puede ser aplicado por cualquier ciudadano contribuyente.

En ese sentido, consideramos que dichas reglas también deberían ser consideradas al momento de suscribir el Convenio Multilateral, dado que este convenio tiene las mismas características que los convenios bilaterales en lo referido a la naturaleza de tratado.

Pues bien, dicha autor también comenta el proceso complejo de celebración de los convenios bilaterales y la forma en que los mismos entran en vigor, por lo que para ello se debe tener en cuenta las siguientes etapas o procedimientos, conforme a lo siguiente:

a) Etapa de formación

Al respecto, Zegarra (2017) señala que el procedimiento de elaboración del tratado supone la designación de los representantes del Estado que participarán en las rondas de negociación del convenio bilateral (p. 3).

Sin duda, esta etapa es de suma importancia porque en ella se determina en buena cuenta el contenido del convenio bilateral, lo cual puede tomar tiempo en las negociaciones.

No obstante, consideramos que dichas reglas, a decir nuestro, resultarán parcialmente aplicables en el caso del Convenio Multilateral, toda vez que la finalidad de dicho convenio fue claramente evitar toda esta etapa larga de formación y negociación, sin embargo, dado que el Convenio Multilateral otorga a los Estados la posibilidad de que opten por indicar qué reservas y notificaciones efectuarán sobre las cláusulas del convenio, se podría interpretar que estos actos son en cierta manera parte de la etapa de formación del Convenio Multilateral, pues de las varias disposiciones se puede elegir la que mejor convenga.

En buena cuenta, efectuar las reservas y notificaciones es más rápido que negociar el tratado bajo los parámetros comunes.

b) Etapa de manifestación del consentimiento

Al respecto, Zegarra (2017) señala que la forma en que los Estados Contratantes deben manifestar su consentimiento sobre el convenio bilateral está sujeta al cumplimiento de lo siguiente: (i) la aprobación del convenio por parte del Parlamento; (ii) la ratificación por parte del Presidente; y, (iii) las formalidades previstas en el convenio (p. 3).

En tal sentido, dicha autor indica que únicamente partir del cumplimiento de todas esas condiciones se entiende consentido y celebrado el convenio; sin embargo, el convenio aún no es aplicable (p. 3).

Sobre el particular, esta etapa también es de suma importancia porque en ella se perfecciona el convenio bilateral para que pueda ser parte del derecho interno o nacional.

En ese sentido, consideramos que dichas reglas resultarán totalmente aplicables en el caso del Convenio Multilateral, toda vez que al momento de elaborar la Acción 15 del Plan BEPS, se toma en cuenta el derecho interno de los Estados y se deja en claro que si un Estado requiere de un proceso interno para aprobar e introducir el Convenio Multilateral (como tratado) al derecho interno o nacional dicho proceso deberá ser aplicado y cumplido de todas maneras.

De este modo, para que el Convenio Multilateral forme parte del derecho interno o nacional, al igual que el convenio bilateral, debe considerar todos los pasos que existen en esta etapa.

c) Etapa de entrada en vigor

Al respecto, Zegarra (2017) señala que la etapa de “entrada en vigor” no es otra cosa que seguir el procedimiento de vigencia y aplicación del convenio bilateral contenidos en la correspondiente cláusula (p. 4).

Al respecto, el Convenio Multilateral también contiene cláusulas de entrada en vigor, que además requieren que se completen los procedimientos internos de ratificación de los Estados.

En buena cuenta, en este caso también resultará necesario tener en claro la diferencia de los conceptos de “vigencia” y de “aplicación”, pues sin duda, a pesar que el Convenio Multilateral este vigente, el mismo pueda que todavía aún no sea aplicable.

2.2.5. La aprobación de los tratados en otros estados y la manera en que se viene incorporando el Convenio Multilateral en sus legislaciones

Al respecto, es preciso señalar que resulta necesario conocer cómo es que los tratados y consecuentemente el Convenio Multilateral se introducirían en las diversas legislaciones, toda vez que con ello podemos conocer cómo es que se ha estado implementando o cómo se está implementando actualmente tal convenio.

De este modo, a continuación detallaremos cómo es que los tratados y el Convenio Multilateral son introducidos en las legislaciones internas de los países sudamericanos, pues tales países tienen en su mayoría gran coincidencia en lo que se refiere al desarrollo económico con el Perú.

Nótese que además se considerarán los países con los que el Perú ha suscrito un convenio bilateral, pues sobre dichos convenios tendrá incidencia el Convenio Multilateral al que Perú se ha adherido.

2.2.5.1. Caso México

En la medida que el Perú tiene suscrito con México un Convenio para Evitar la Doble Imposición, resulta importante saber cómo es que los tratados son aprobados en México, más aún si el Convenio Multilateral al que se adhirió el Perú tendrá eventualmente cierta incidencia sobre el mencionado convenio bilateral.

Así, el artículo 76 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, dispone que son facultades exclusivas del Senado, aprobar los tratados internacionales y convenciones diplomáticas que el Ejecutivo Federal suscriba, así como su decisión de, entre otros, terminar, suspender, modificar, enmendar y formular declaraciones interpretativas sobre los mismos.

Asimismo, se aprecia que en la Guía de tratados promulgados y otros instrumentos vigentes suscritos por México (2003) se indica que efectivamente los tratados son aprobados por el Senado, cuestión que no aplicaría a otros instrumentos internacionales por no tener estas la misma jerarquía que los tratados (p. 45).

En relación al Convenio Multilateral al que también se adhirió México, se tiene que en efecto México tendría que realizar todo el trámite interno en el Senado para que dicho Convenio sea parte de su derecho nacional, pues Becerra (2017) indica que en el Caso de México, el instrumento multilateral tendrá que ser firmado por el Presidente, para luego ser ratificado por el Senado de la República y eventualmente publicado en el Diario Oficial de la Federación para su debida observancia (pp. 1-10).

De lo expuesto, se aprecia que México ya se adhirió al Convenio Multilateral y que para que dicho convenio pase a formar parte del ordenamiento jurídico mexicano es necesaria la aprobación del Senado.

2.2.5.2. Caso España

Si bien el Perú no tiene suscrito con España un Convenio para Evitar la Doble Imposición, resulta importante saber cómo es que los tratados son aprobados en dicho país a fin de tener conocimiento de la forma en que los otros países integrantes de la OCDE vienen introduciendo en sus legislaciones internas el Convenio Multilateral.

En el numeral 2 del artículo 74 de la Constitución Política Española, se dispone que las decisiones de las Cortes Generales se adoptarán por mayoría de cada una de las Cámaras. El procedimiento se iniciará por el Congreso o el Senado, según corresponda. Si no hubiera acuerdo entre Senado y Congreso, se intentará obtener por una Comisión Mixta compuesta de igual número de Diputados y Senadores. La comisión presentará un texto que será votado por ambas Cámaras. Si no se aprueba en la forma establecida, decidirá el Parlamento por mayoría absoluta.

Por su parte, el numeral 1 del artículo 94 de la referida Constitución indica que la prestación del consentimiento de Estado para obligarse por medio de tratados o convenios requerirá la previa autorización de las Cortes Generales; mientras que en su numeral 2 se indica que el Congreso y el Senado serán inmediatamente informados de la conclusión de los restantes tratados o convenios.

Al respecto, Núñez (2014) hace un recuento de cómo es que los tratados son aprobados en España, por lo que indica que en España corresponde al Gobierno la iniciativa para la negociación, la adopción, autenticación y firma de un tratado puesto que es el Gobierno quien dirige la política exterior, no obstante, además se requiere la intervención de las Cortes Generales para autorizar al Gobierno la celebración del Tratado internacional. Esta intervención de las Cortes dependerá del tipo de Tratado ante el que nos encontremos, es decir, si se trata de un tratado de cesión de competencias, las Cortes Generales deben autorizarlo mediante una Ley Orgánica; mientras que si se trata de Tratados ordinarios las Cortes Generales

o bien lo autorizan mediante un simple Acuerdo de ambas Cámaras o bien únicamente son informadas por el Gobierno de la conclusión del Tratado (p. 177).

Continúa señalando que, en la siguiente fase, el Estado debe manifestar su consentimiento para obligarse por el Tratado. Pues bien, en el caso de España, corresponde al Rey prestar dicho consentimiento, aunque se trata de un acto puramente formal ya que es una función debida a la que el monarca ni puede oponerse (p. 177).

Finalmente, Núñez (2014) indica que para que el tratado pase a formar parte del Ordenamiento jurídico español es necesaria su publicación en el Boletín Oficial de Estado (p. 177).

De otro lado, es preciso indicar que existen noticias que reafirman que en España los tratados (como es el caso de los convenios para evitar la doble imposición) deben pasar por un trámite interno para ser parte de su derecho nacional, ya que en la noticia de fecha de 24 de noviembre de 2014 emitida por la Embajada de España en Ottawa⁷ se indica que el ministro de Hacienda y Administraciones Públicas y el embajador de Canadá en España, han firmado el protocolo que modifica el convenio entre España y Canadá para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal, por lo que según ha indicado Hacienda en un comunicado, el texto, que ahora deberá ser ratificado por los Parlamentos de ambos países, sustituye al firmado en Ottawa en 1976 y vigente desde diciembre de 1980.

En relación al Convenio Multilateral al que también se adhirió España, se tiene que en efecto España tendría que realizar todo el trámite interno en el Parlamento para que dicho Convenio sea parte de su derecho nacional, pues Sánchez (2014) indica que:

“Respecto de la fecha de efectos, el Instrumento Multilateral incluye la tradicional diferenciación entre impuestos retenidos en la fuente (efectos en el periodo impositivo siguiente a la entrada en vigor para ambos Estados) y

⁷ España y Canadá firman el convenio para evitar la doble imposición y la evasión fiscal. Embajada de España en Ottawa. Recuperado de http://www.exteriores.gob.es/Embajadas/OTTAWA/es/Noticias/Paginas/Articulos/20141124_NOT1.aspx

el resto de impuestos (efectos en el periodo impositivo que comience pasados 6 meses desde la entrada en vigor para ambos Estados), si bien también se otorga a los Estados diferentes posibilidades de modificación y normas especiales para algunos casos (arbitraje, por ejemplo).

La posición española se considera provisional en la actualidad, pues aún no se han completado los trámites internos (de acuerdo con nuestra información, a día de hoy todavía no se ha enviado la solicitud de autorización a las Cortes que establece el artículo 155 del Reglamento del Congreso) ni se ha depositado el instrumento de ratificación en la OCDE.”

De lo expuesto, se aprecia que España ya se adhirió al Convenio Multilateral y que para que un tratado pase a formar parte del ordenamiento jurídico español es necesaria la aprobación del Parlamento.

De todos modos, sigue la misma línea que México respecto de los procedimientos internos a considerar.

2.2.5.3. Caso Colombia

Si bien el Perú no tiene suscrito con Colombia un Convenio para Evitar la Doble Imposición, resulta importante saber cómo es que los tratados son aprobados en Colombia a fin de tener conocimiento de la forma en que los otros países integrantes de la OCDE vienen introduciendo en sus legislaciones internas el Convenio Multilateral.

El artículo 189 de la Constitución Política de Colombia se indica que el Presidente de la República, entre otras atribuciones, dirige las relaciones internacionales, nombra a los agentes diplomáticos y consulares y celebrar con otros Estados y entidades de derecho internacional tratados que se someterán a la aprobación del Parlamento.

Por su parte, el artículo 150 de la Constitución Política de Colombia se indica que corresponde al Parlamento hacer las leyes y que por medio de ellas ejerce la función de aprobar o no los tratados que dicho Estado celebre con otros Estados o con entidades de derecho internacional.

De lo expuesto, se aprecia que para que un tratado pase a formar parte del ordenamiento jurídico colombiano es necesaria la aprobación del Congreso

Es de notar que sigue la misma línea que México y España respecto de los procedimientos internos a considerar.

Asimismo, es preciso indicar que existe doctrina que reafirman que en Colombia los tratados (como es el caso de los convenios para evitar la doble imposición) deben pasar por un trámite interno para ser parte de su derecho nacional, pues por ejemplo, Silva (1980) señala que Colombia ha celebrado Convenios para evitar la doble tributación en el transporte aéreo y marítimo con los Estados Unidos de América, la República Federal de Alemania, República Argentina, Republica de Chile, Republica de Venezuela, los cuales fueron ratificados y/o aprobados por el Congreso de Colombia (p. 58).

2.2.5.4. Caso Uruguay

Si bien el Perú no tiene suscrito con Uruguay un Convenio para Evitar la Doble Imposición, resulta importante saber cómo es que los tratados son aprobados en España a fin de tener conocimiento de la forma en que los otros países vienen introduciendo en sus legislaciones internas el Convenio Multilateral.

En el artículo 168 de la Constitución Política de Uruguay se indica que al Presidente del Estado Uruguayo, actuando con el Ministro o Ministros respectivos, o con el Consejo de Ministros, le corresponde concluir y suscribir tratados, necesitando la aprobación del Parlamento para ratificarlos.

En relación al Convenio Multilateral al que también se adhirió Uruguay, se tiene que en efecto Uruguay tendría que realizar todo el trámite interno en el Parlamento para que dicho Convenio sea parte de su derecho nacional, pues en el Diario El País de Montevideo (2018) indica que:

"El Poder Ejecutivo envió un proyecto de ley al Parlamento para dar aprobación legal a la "Convención multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios". Se trata de un instrumento que forma parte del proyecto BEPS —sigla en inglés utilizada para definir las prácticas

contra la evasión y erosión fiscal empresarial— al que Uruguay adhirió en 2016 y que impulsa la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).”

De lo expuesto, se aprecia que Uruguay ya se adhirió al Convenio Multilateral y que para que un tratado pase a formar parte del ordenamiento jurídico uruguayo es necesaria la aprobación del Parlamento.

Sigue la misma línea que México, España y Colombia respecto de los procedimientos internos a considerar.

2.2.5.5. Caso Chile

En la medida que el Perú tiene suscrito con Chile un Convenio para Evitar la Doble Imposición, resulta importante saber cómo es que los tratados son aprobados en Chile, más aún si el Convenio Multilateral al que se adhirió el Perú tendrá eventualmente cierta incidencia sobre el mencionado convenio bilateral.

Así, el artículo 50 de la Constitución Política de Chile dispone que son atribuciones exclusivas del Parlamento la de aprobar o no los tratados internacionales que le presente el Presidente del Estado antes de su ratificación. Agrega que, la aprobación de un tratado se someterá a los trámites de una ley.

Asimismo, dispone que las medidas que el Presidente del Estado adopte o los acuerdos que celebre para el cumplimiento de un tratado en vigor no requerirán, salvo excepciones, nueva aprobación del Parlamento.

De lo expuesto, para que un tratado pase a formar parte del ordenamiento jurídico chileno es necesaria la aprobación del Congreso.

Sigue la misma línea que México, España, Colombia y Uruguay respecto de los procedimientos internos a considerar.

2.2.5.6. Caso Argentina

Si bien el Perú no tiene suscrito con Argentina un Convenio para Evitar la Doble Imposición, resulta importante saber cómo es que los tratados son aprobados en

Argentina a fin de tener conocimiento de la forma en que los otros países vienen introduciendo en sus legislaciones internas el Convenio Multilateral.

El artículo 85 de la Constitución Política de Argentina dispone que corresponde al Congreso aprobar o no los tratados concluidos con los demás Estados y con las organizaciones internacionales, por lo que además indica que los tratados tienen jerarquía superior a las leyes.

Asimismo, en relación al Convenio Multilateral al que también se adhirió Argentina, se tiene que en efecto Argentina tendría que realizar todo el trámite interno en el Congreso para que dicho Convenio sea parte de su derecho nacional, pues así se aprecia en la noticia emitida por KPMG (2017), el cual indica que:

“8 de junio de 2017 / KPMG. Ayer miércoles 7 de junio la Argentina firmó junto a 67 países el acuerdo multilateral Convenio Multilateral BEPS para optimizar el esquema tributario internacional en el marco de la Reunión Ministerial de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) que se está celebrando en París, Francia. “El objetivo clave del Acuerdo es precisamente solventar una carga masiva de renegociaciones bilaterales de los Convenios Fiscales. Así, una vez que Argentina ratifica el Acuerdo y el otro Socio de Tratado firmante también lo hace, en todos aquellos aspectos en donde coincidan, y que obviamente no haya observaciones o reservas que impidan dicha coincidencia, se entenderían automáticamente incorporadas dichas normas coincidentes en el Convenio Fiscal respectivo. Cualquier otra interpretación dificultaría el objetivo del Acuerdo, pero naturalmente depende en último término del marco jurídico de incorporación de Tratados al derecho interno de cada país y de cualquier reserva o restricción explícita que haya hecho el país al firmar el Acuerdo”, aseguró Violeta Lagos...”

Sigue la misma línea que México, España, Colombia, Uruguay y Chile respecto de los procedimientos internos a considerar.

De lo expuesto, se aprecia que, para incorporar los tratados (entre los cuales está el Convenio Multilateral) a su derecho nacional, los países sudamericanos y los países con lo que el Perú un acuerdo bilateral para evitar la doble tributación, que

escogimos de muestra, necesitan necesariamente la aprobación previa del congreso o parlamento.

En ese sentido, dada tal situación, dicho análisis también se efectuará en el caso peruano, más aún si el Perú -por el momento- ya suscribió el Convenio Multilateral y envió sus reservas y notificaciones respectivas.



CAPITULO III

PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

Como se indicó anteriormente, la OCDE elaboró un el Plan de Acción BEPS que está conformado por 15 medidas o acciones claramente delimitadas.

En tanto que la mayoría de países mantenían suscritos una gran cantidad de convenios bilaterales para evitar la doble imposición (más de 3,000), la OCDE planteó desarrollar y explorar la viabilidad de un instrumento multilateral que modifique todos los convenios bilaterales para evitar la doble imposición existentes a fin de asegurar la implementación rápida, coordinada y coherente del Plan de Acción BEPS, dado que renegociar individualmente cada uno de ellos involucraría una gran pérdida de tiempo, esfuerzo y costos administrativos.

De este modo, se elaboró el documento denominado "*Multilateral Convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting*" (Convención multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios), el cual afectaría a todos los Estados que lo suscriban y tendrá incidencia únicamente sobre los convenios bilaterales para evitar la doble imposición que fueran firmados por dichos Estados.

Nótese que el mencionado Convenio multilateral recoge en sustancia lo regulado en las acciones 2, 6, 7 y 14.

Ahora bien, a pesar de que el Convenio Multilateral ha sido publicado por la OCDE, la adhesión final a dicho convenio por parte de los Estados es voluntaria, por lo que cada Estado deberá decidir finalmente su posición de adherirse o no al mismo.

En ese contexto, en junio de 2018, el Ministerio de Economía y Finanzas, autorizado por la Resolución Suprema No. 119-2018-RE y en representación del Estado peruano, se adhirió el Convenio Multilateral con determinadas reservas, el cual permitiría al país combatir la elusión tributaria internacional y hacer más efectivos los convenios bilaterales para evitar la doble imposición firmados por el Perú, dado que la convención multilateral, entre otros aspectos, regula lo relativo a la delimitación del concepto de establecimiento permanente, la introducción de reglas y normas que regulen los instrumentos híbridos y la inclusión de cláusulas antiabuso.

De este modo, si bien el Convenio Multilateral tiene como finalidad implementar de forma rápida, coordinada y coherente el Plan de BEPS, el problema de investigación se encuentra vinculado con abordar y determinar cómo es que la referida convención debería incorporarse al derecho nacional.

Para tal efecto, las principales preguntas que se plantean y que se deben responder son las siguientes:

- ¿El Convenio Multilateral es un tratado?
- ¿Qué se debe realizar en el Perú para que el Convenio Multilateral forme parte del derecho nacional?
- Teniendo en cuenta los convenios bilaterales que serán cubiertos por el Convenio Multilateral al que el Perú se adhirió y las reservas manifestadas por el Perú ¿Cuáles son las consecuencias en el Perú de tales manifestaciones?

3.1. ¿El Convenio Multilateral es un tratado?

En el presente trabajo, lo primero que se debe determinar es si el referido Convenio Multilateral califica como un “tratado” para propósitos del derecho internacional y nacional, pues de esta manera podremos saber posteriormente si dicho instrumento podrá ser parte o no del derecho nacional.

Para tales fines, y sin perjuicio de la doctrina nacional e internacional que desarrolla el tema de los tratados, en primer lugar se deberá tener en cuenta lo establecido en la Convención de Viena sobre el derecho de los Tratados de 1969, pues el mismo indica que se entiende por tratado a un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular.”

Asimismo, desde la perspectiva local, en el Expediente No. 047-2004-AI/TC, el Tribunal Constitucional ha definido a los “tratados” como aquellas expresiones de voluntad que adopta el Estado con sus homólogos o con organismos extranacionales, y que se rigen por las normas, costumbres y fundamentos doctrinarios del derecho internacional, por lo que expresan un acuerdo de

voluntades entre sujetos de derecho internacional, es decir, entre Estados, organizaciones internacionales, o entre estos y aquellos.

Agrega dicho tribunal que, los tratados reciben diversas denominaciones, establecidas en función de sus diferencias formales, tales como convenios o acuerdos, protocolos, modus vivendi, actas, concordatos, compromisos, arreglos, cartas constitutivas, declaraciones, pactos, canje de notas, etc.

Teniendo en cuenta ello, resulta vital analizar si el Convenio Multilateral al que se adhirió el Perú contiene las características de un tratado, esto es, si expresa un acuerdo o expresión de voluntad, si se rige por las normas del derecho internacional y si se celebró entre sujetos de derecho internacional, cuestión que desarrollaremos más adelante.

3.2. Los tratados y el derecho nacional peruano

De concluirse que el Convenio Multilateral es un tratado, el siguiente paso es determinar cómo se debería incorporar en el derecho nacional. De la misma manera, de concluirse que el Convenio Multilateral no es un tratado, el siguiente paso es determinar su naturaleza legal y cómo se debería incorporar en el derecho nacional.

En ese sentido, en este primer caso nos debemos preguntar si los alcances del referido Convenio Multilateral deben incorporarse de manera inmediata al derecho nacional con la sola adhesión del Estado peruano o si, por el contrario, dicho Convenio debe pasar por un procedimiento interno previo y sujeto a aprobación por parte del Poder Legislativo y/o Poder Ejecutivo.

Debe tenerse en cuenta que en el Capítulo II del Título II de la Constitución Política del Perú vigente se regula lo relativo a la aprobación de tratados en el Perú.

Así, en su artículo 55, dispone que los tratados celebrados por el Estado y en vigor forman parte del derecho nacional. Asimismo, en su artículo 56, dispone que los tratados deben ser aprobados por el Congreso antes de su ratificación por el Presidente de la República siempre que versen sobre las siguientes materias: (i) Derechos Humanos, (ii) Soberanía, dominio o integridad del Estado, (iii) Defensa Nacional y (iv) Obligaciones financieras del Estado.

Agrega que también deben ser aprobados por el Congreso los tratados que crean, modifican o suprimen tributos; los que exigen modificación o derogación de alguna ley; y los que requieren medidas legislativas para su ejecución.

Del mismo modo, el artículo 57 de la citada norma indica que el Presidente de la República puede celebrar o ratificar tratados o adherir a estos sin el requisito de la aprobación previa del Congreso en materias no contempladas en el artículo precedente. En todos esos casos, debe dar cuenta al Congreso.

Como es evidente, en este punto resulta vital considerar que el Congreso, al momento de ratificar el Convenio Multilateral, debería encontrarse informado sobre el mismo, toda vez que una ratificación no informada supondría un desequilibrio del convenio bilateral originalmente negociado y ratificado.

En efecto, ello lo evidencia Hattingh (2017), pues indica que, debido a la naturaleza única del Convenio Multilateral, el proceso de domesticar o hacerlo legalmente vinculante según la legislación nacional al Convenio Multilateral puede requerir procedimientos⁸ sin precedentes para los parlamentos, toda vez que no se dispone de información de las fuentes oficiales de la OCDE sobre si los Estados miembros del grupo ad hoc consultaron o informaron a los asesores jurídicos de los estados, los órganos parlamentarios, etc. (p. 8-9).

En ese sentido, Hattingh (2017) indica la siguiente pregunta ¿Debería la ratificación del Convenio Multilateral por parte de los parlamentos estar basada en la información más completa? Así, indica que la ratificación del Convenio Multilateral por parte de los parlamentos debería idealmente basarse en la información más completa (p. 8-9).

⁸ Hattingh (2017) también indica que un aspecto que puede complicar aún más el proceso de domesticación surge cuando el idioma oficial de una legislatura no es el inglés o el francés, por lo que se pregunta ¿Qué texto ratificará tal parlamento? Asimismo, se sigue interrogando ¿Qué información pueden requerir los parlamentos para ratificar el Convenio Multilateral? y responde indicando que la pregunta es si el mismo nivel de información debería proporcionarse a los órganos parlamentarios como se requeriría para la renegociación de un tratado tributario bilateral bajo los procedimientos de ratificación existentes en un país. Indica además que ese sería el nivel mínimo de información necesaria; de lo contrario, una ratificación no informada del Convenio Multilateral supondría un desequilibrio unilateral del equilibrio originalmente negociado (y ratificado) de un tratado tributario bilateral (p. 8-9).

Conforme a ello, consideramos que, en el caso concreto del Perú, resultará importante determinar cómo se debería incorporar el instrumento multilateral en el derecho nacional peruano y además se deberá tener en cuenta lo manifestado por Hattingh, pues el parlamento peruano no podría aprobar un tema de suma importancia sin haberse informado debidamente, más aún si se aprobará un convenio multilateral sin precedentes en el país.

3.3. La flexibilidad del Convenio Multilateral

En primer lugar, es preciso señalar que, para evitar la doble tributación, los países usualmente recurren o utilizan a los convenios bilaterales, sin embargo, dependiendo de las circunstancias, algunos países suelen utilizar convenios multilaterales, no obstante, no existen precedentes que tengan gran similitud con las características propias del Convenio Multilateral.

En efecto, así lo ha manifestado Bosman (2017), pues señala que históricamente, los países han preferido tratados bilaterales para prevenir la doble tributación, no obstante, el avance hacia un tratado multilateral es un desarrollo altamente innovador en el derecho tributario internacional, sin embargo, para poner esto en perspectiva, indica que el concepto de un tratado fiscal multilateral no es completamente desconocido ni incluso completamente nuevo, pues, por ejemplo, se tiene al Tratado modelo multilateral bajo los auspicios de la Liga de las Naciones, Tratado CARICOM, tratado Andino (Decisión 578), entre otros⁹ (pp. 643-644).

⁹ A mayor detalle, Bosman (2017) pone como ejemplo los siguientes casos:

- En la década de 1920, varias naciones europeas concluyeron un régimen fiscal multilateral. Se trata de la convención de 1921 entre Austria, Hungría, Italia, Polonia, el Reino de los Serbios, Croatas y Eslovenos y Rumania. Aunque este tratado fue potencialmente el primer tratado fiscal multilateral, solo entró en vigor entre Austria e Italia.
- Además, en la década de 1930 ya se desarrolló un tratado modelo multilateral bajo los auspicios de la Liga de las Naciones.
- Los ejemplos más recientes de tratados multilaterales incluyen:
 - El tratado CARICOM (1994): “Acuerdo entre los gobiernos de los Estados miembros de la Comunidad del Caribe para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal con respecto a los impuestos sobre las rentas, ingresos y ganancias y ganancias de capital y para el fomento del comercio e inversión regional” entre Antigua y Barbuda, Jamaica, las Bahamas, Montserrat, Barbados, St. Kitts and Nevis, Belice, Santa Lucía, Dominica, San Vicente y las Granadinas, Granada, Suriname, Guyana y Trinidad y Tobago.
 - El tratado andino (2004): Decisión 578 de la Comisión de la Comunidad Andina, “Régimen para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal” entre Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú.
 - La convención nórdica (1996): “Convenio entre los países nórdicos para evitar la doble imposición con respecto a los impuestos sobre la renta y el capital” entre Dinamarca, las Islas Feroe, Finlandia, Islandia, Noruega y Suecia.
 - El Tratado de asistencia mutua (1988, modificado por el protocolo de 2010): “Convenio entre los Estados miembros del Consejo de Europa y los países miembros de la OCDE sobre Asistencia Administrativa Mutua en Asuntos Tributarios”.

Agrega Bosman (2017) que, en otros campos del derecho internacional, los estados y las organizaciones internacionales ya han adquirido una amplia experiencia con las convenciones multilaterales, algunas de las cuales han servido de inspiración para el Convenio Multilateral. Esto incluye los tratados multilaterales en las áreas de libre comercio, extradición, prevención del terrorismo, aviación civil internacional y el derecho del mar (pp. 643-644).

En esa misma línea, Bravo (2016) señala que a pesar que existe experiencia al suscribir convenios multilaterales, ninguno de ellos se compararía al Convenio Multilateral propuesto por la OCDE, pues indica que, hasta ahora, las experiencias multilaterales en derecho tributario internacional se han limitado a unos pocos casos, tales como (i) el Acuerdo para Evitar la Doble Tributación entre los Países Miembros de la Comunidad Andina de Naciones, (ii) el Convenio Multilateral Nórdico de Doble Tributación y (iii) el Acuerdo de Doble Tributación de la Comunidad del Caribe (CARICOM) (pp. 280-281).

Además, Bravo (2016) señala que se han desarrollado propuestas para adoptar tratados fiscales multilaterales entre un número más extendido de países en la Unión Europea y América Latina, sin embargo, ninguno de ellos puede compararse con la propuesta de la OCDE en el Informe Final de la Acción 15 de BEPS. Efectivamente, las convenciones multilaterales mencionadas anteriormente no pretendían modificar los tratados tributarios existentes. Una vez adoptados, reemplazaron por completo todos los tratados fiscales que existían entre los estados contratantes. A la inversa, con el instrumento multilateral, el objetivo de la OCDE es que los estados interesados modifiquen sus tratados fiscales sin reemplazarlos, lo que significa que el instrumento fiscal multilateral y los tratados fiscales modificados coexistirán. Aunque en otros campos los tratados multilaterales han sido utilizados antes para modificar los tratados bilaterales existentes, este no ha sido el caso en el derecho tributario internacional (pp. 280-281).

Siendo ello así, queda claro que un convenio multilateral no es completamente desconocido para los países ni mucho menos son nuevos. Sin embargo, no existen precedentes que tengan gran similitud con el Convenio Multilateral, ya que

a diferencia de los usuales convenios multilaterales tributarios que prácticamente reemplazan por completo a todos los tratados tributarios que existían entre los estados contratantes, con el Convenio Multilateral se modifican los tratados tributarios sin reemplazarlos, lo que significa que el Convenio Multilateral y los tratados bilaterales modificados coexistirán.

Ahora bien, también resulta vital indicar que el Convenio Multilateral tiene una característica distintiva, siendo la “flexibilidad”, pues permite que los países que pretenden adherirse al convenio tengan la opción de elegir qué convenios bilaterales estarán dentro de los alcances del Convenio Multilateral y además permiten que los países manifiesten las notificaciones de elección de algún punto específico y las respectivas reservas sobre dicho convenio, cuestión que podría traer algunos problemas en la aplicación de Convenio Multilateral.

Sobre el particular, nótese que Johann Hattingh desarrolla a mayor detalle sobre la flexibilidad del Convenio Multilateral y cómo es que finalmente esta característica resulta ser un gran desafío para los países.

Así, Hattingh (2017) manifiesta que, dada su complejidad, la característica más notable del Convenio Multilateral es su flexibilidad, por lo que el primer aspecto de esta flexibilidad incorporada es la opción para que los estados signatarios excluyan los tratados tributarios bilaterales específicos completamente del alcance del Convenio Multilateral. Como consecuencia, la firma del Convenio Multilateral no hace que todos los tratados fiscales bilaterales de un estado atraigan automáticamente el alcance del instrumento. El Convenio Multilateral no otorga sanciones a los estados firmantes que excluyen un tratado tributario bilateral. Sin embargo, se puede obtener una puntuación negativa si el tratado bilateral excluido del Convenio Multilateral no se modifica de otro modo para introducir disposiciones que cumplan con los estándares mínimos de BEPS. (p. 4).

Agrega Hattingh (2017) que el segundo aspecto de la flexibilidad en el Convenio Multilateral es una amplia gama de cláusulas de aceptación y exclusión voluntaria, formuladas como reservas, para cada cambio particular relacionado con el tratado fiscal BEPS. En general, el artículo 28 (3) del Convenio Multilateral excluye la aplicación asimétrica, a excepción de las desviaciones expresas permitidas, lo que significa que es necesario que se produzca alguna forma de “emparejamiento”, “paridad” o “match” entre la posición particular de inclusión o exclusión que tomará

un estado con la de cada uno de los demás socios del tratado que firmaron el Convenio Multilateral para resolver el cambio real a un tratado tributario (p. 4).

Siendo ello así, en el caso peruano se deberá analizar la incidencia de la incorporación del Convenio Multilateral en los convenios bilaterales para evitar la doble imposición suscritos por el Estado peruano con Brasil, México, Chile, Canadá, Suiza, Corea y Portugal, más aún si la adhesión final al convenio por parte de los distintos Estados es voluntaria, dada la característica de flexibilidad indicada, cuestión que desarrollaremos más adelante.

En efecto, si tales países no deciden adherirse al Convenio Multilateral o en caso se adhieran, pero no consideran a convenio bilateral suscrito con Perú o manifiestan notificaciones y reservas distintas a las notificaciones y reservas manifestado por el Perú, nos preguntamos si ¿por tales situaciones entonces el Perú podría exigir a tales Estados que se adhieran al convenio o que consideren al convenio bilateral suscrito por el Perú? o si ¿por la segunda situación el Perú estaría fácticamente imposibilitado de aplicar los alcances del convenio?.

Al respecto, sin perjuicio de que los países no se encuentran obligados a explicar por qué no consideran determinado convenio bilateral, Johann Hattingh detalla el contexto de tal situación y otorga ejemplos de las manifestaciones de algunos países.

Así, Hattingh (2018) indica que, entre el grupo de toma de decisiones, los Estados Unidos y Estonia (ambos miembros de la OCDE) y Brasil y Arabia Saudita (no miembros de la OCDE sino parte del G20) no han firmado el Convenio Multilateral. Las razones para que estos cuatro países no firmen el Convenio Multilateral son complejas y variadas. La posición oficial de los Estados Unidos es que su red de tratados fiscales ya cumple con los estándares mínimos de BEPS, y varias de las cláusulas opcionales en el Convenio Multilateral se derivaron de hecho de la práctica y política de los tratados fiscales de los Estados Unidos; además, se anticipó que no habría ganancia de eficiencia al firmar el Convenio Multilateral porque es muy probable que se requieran textos de tratados consolidados para domesticar el Convenio Multilateral en los Estados Unidos. No hay una posición oficial que explique por qué Brasil, Arabia Saudita y Estonia no firman el Convenio Multilateral (pp. 235-236).

Hattingh (2018) agrega que la firma del Convenio Multilateral no significa en sí misma que todos los tratados fiscales bilaterales de un país estén cubiertos por sus medidas, por lo que los tratados fiscales específicos deben ser designados individualmente¹⁰. Así, la selección por parte de los signatarios de los tratados tributarios a ser cubiertos por el Convenio Multilateral proporciona datos que pueden informar el impacto esperado y, lo que es más importante, están surgiendo patrones de comportamiento (pp. 235-236).

Asimismo, Hattingh (2018) indica que los signatarios del Convenio Multilateral no tienen la obligación de explicar los motivos por los que no seleccionaron un tratado tributario para ser cubiertos por el Convenio Multilateral, aunque algunos han publicado motivos¹¹ (pp. 235-236).

Ahora bien, de forma preliminar hay que señalar que si bien el Perú incluye a los convenios bilaterales suscritos con Canadá, Suiza, Corea, Chile, México, Portugal

¹⁰ Hattingh (2018) indica que, según los datos de la OCDE, un total de 1246 tratados fiscales bilaterales están potencialmente afectados por el Convenio Multilateral (al 26 de enero de 2018). Esta información se basa en un país con un tratado tributario bilateral que enumera ese tratado para cobertura por el Convenio Multilateral. Sin embargo, un tratado tributario bilateral solo estará sujeto al Convenio Multilateral si ambos socios del tratado lo enumeran para cobertura y siempre que sus posiciones respectivas en las cláusulas individuales del Convenio Multilateral "coincidan" es decir, que exista "paridad" (*match*), por lo que el número real de tratados fiscales bilaterales que cambiará el Convenio Multilateral podría ser mucho menor (pp. 235-236).

¹¹ En efecto, algunos países manifestaron sus motivos conforme a lo siguiente:

- Suiza, por ejemplo, luego de firmar el Convenio Multilateral ha anunciado en un comunicado de prensa el 7 de junio de 2017, que solo implementará medidas de tratados relacionadas con el BEPS si sus socios del tratado están dispuestos a celebrar "acuerdos sobre la implementación técnica del Convenio BEPS"; de lo contrario, "las normas mínimas de BEPS también pueden acordarse mediante una enmienda bilateral del DTA". Aparentemente, Suiza ya ha obtenido el acuerdo de Argentina, Chile, India, Islandia, Italia, Liechtenstein, Lituania, Luxemburgo, Austria, Polonia, Portugal, Sudáfrica, República Checa y Turquía para celebrar acuerdos de implementación técnica u otras medidas de enmienda bilaterales, por ejemplo, un protocolo. Esto también significa que la mayor parte de los más de cien tratados fiscales de Suiza no se verán afectados por el Convenio Multilateral por el momento.
- Mauricio se comprometerá de manera bilateral con los socios del tratado para acordar enmiendas a sus tratados tributarios para cumplir con los estándares mínimos de BEPS a más tardar en diciembre de 2018, según un comunicado de prensa del Ministerio de Finanzas y Desarrollo Económico. Entre los tratados fiscales no designados para cobertura por el Convenio Multilateral se encuentra el tratado con la India.

Asimismo, oficialmente, Suiza y Mauricio han expresado una preferencia por la renegociación bilateral para implementar los estándares mínimos de BEPS. Esto, por supuesto, tomará tiempo, y las posiciones de estos países no están alineadas con la motivación oficial para firmar el Convenio Multilateral, es decir, para ahorrar tiempo y recursos asociados con la renegociación bilateral. Otros países también parecen preferir la ruta bilateral, por ejemplo, Alemania.

Del mismo modo, en contraste, algunas jurisdicciones intermedias que son signatarias de Convenio Multilateral, como Chipre, Hong Kong, Irlanda, Luxemburgo, Malta, los Países Bajos y Panamá, han designado todos o casi todos sus tratados fiscales para la cobertura por parte del Convenio Multilateral. Los Países Bajos han ido un paso más allá, ofreciendo renegociar bilateralmente los tratados fiscales con países de bajos ingresos que no son signatarios de Convenio Multilateral para incluir medidas BEPS en estos tratados.

y Brasil en su lista de convenios bilaterales comprendidos en la aplicación del Convenio Multilateral, de acuerdo a la información de la OCDE, se aprecia que Canadá¹², Suiza¹³ y Corea¹⁴ no incluyen al convenio bilateral suscrito con Perú en su lista de convenios bilaterales comprendidos en la aplicación del Convenio Multilateral, conforme a lo siguiente:

- *“Article 2 – Interpretation of Terms
Notification – Agreements Covered by the Convention
Pursuant to Article 2(1)(a)(ii) of the Convention, Canada wishes the following agreements to be covered by the Convention:
[NO ESTA PERÚ]” (Corchetes y comentarios agregados)*

- *“Article 2 – Interprétation des termes
Notifications - Conventions fiscales couvertes par cette Convention
En vertu de l'article 2(1)(a)(ii) de la Convention, la Confédération suisse souhaite que les conventions suivantes soient couvertes par la Convention:
[NO ESTA PERÚ]” (Corchetes y comentarios agregados)*

- *“Article 2 – Interpretation of Terms
Notification - Agreements Covered by the Convention
Pursuant to Article 2(1)(a)(ii) of the Convention, the Republic of Korea wishes the following agreements to be covered by the Convention:
[NO ESTA PERÚ]” (Corchetes y comentarios agregados)”*

Por el contrario, de acuerdo a la información de la OCDE, Chile¹⁵, México¹⁶ y Portugal¹⁷ si incluyen al convenio bilateral suscrito con Perú en su lista de convenios bilaterales comprendidos en la aplicación del Convenio Multilateral.

Más adelante veremos a detalle las consecuencias de estas posturas o decisiones.

¹² Recuperado de: <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-canada.pdf>

¹³ Recuperado de: <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-switzerland.pdf>

¹⁴ Recuperado de: <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-korea.pdf>

¹⁵ Recuperado de: <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-chile.pdf>

¹⁶ Recuperado de: <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-mexico.pdf>

¹⁷ Recuperado de: <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-portugal.pdf>

3.4. Las reservas y notificaciones efectuadas por el Perú respecto del Convenio Multilateral

Con relación al Convenio Multilateral suscrito por el Perú, es preciso señalar que el mismo ha depositado una lista de reservas y notificaciones,¹⁸ conforme a lo siguiente:

- En primer lugar, en la Tabla 3 se detalla la posición de Perú respecto de los convenios bilaterales que se encontrarán cubiertos con el Convenio Multilateral.

Tabla 3: Convenios Bilaterales Cubiertos

No.	Convenio	País contratante	Fecha de suscripción
1	Convenio suscrito Perú y Canadá para Evitar la Doble Tributación y para Prevenir la Evasión Fiscal en Relación con el Impuesto a la Renta y el patrimonio	Brasil	17-02-2006
2	Convenio suscrito Perú y Canadá para Evitar la Doble Tributación y para Prevenir la Evasión Fiscal en Relación con el Impuesto a la Renta y el patrimonio	Canadá	20-07-2001
3	suscrito Perú y Chile para Evitar la Doble Tributación y para Prevenir la Evasión Fiscal en Relación con el Impuesto a la Renta y el patrimonio	Chile	08-06-2001

¹⁸ Recuperado de: <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-peru.pdf>

4	Convenio entre Perú y Corea para Evitar la Doble Tributación y para Prevenir la Evasión Fiscal en Relación con el Impuesto a la Renta	Corea	10-05-2012
5	Convenio entre Perú y México para Evitar la Doble Tributación y para Prevenir la Evasión Fiscal en Relación con el Impuesto a la Renta	México	27-04-2011
6	Convenio entre Perú y Portugal para Evitar la Doble Tributación y para Prevenir la Evasión Fiscal en Relación con el Impuesto a la Renta	Portugal	19-11-2012
7	Convenio entre Perú y Suiza para Evitar la Doble Tributación y para Prevenir la Evasión Fiscal en Relación con el Impuesto a la Renta y el patrimonio	Suiza	21-09-2012

Elaboración propia a partir de la posición manifestada por el Perú

Como se puede apreciar, el Perú prácticamente ha cubierto todos los convenios bilaterales que tiene suscrito actualmente, lo cual no significa que dichos convenios ya se encuentran modificados, pues, como indicaremos más adelante, es necesario que el otro país contratante también cubriera al convenio suscrito con Perú y que además exista coincidencia en lo que han considerado aplicar.

Si bien el Perú incluye a los convenios bilaterales suscritos con Canadá, Suiza, Corea, Chile, México, Portugal y Brasil en su lista de convenios bilaterales comprendidos en la aplicación del Convenio Multilateral, de acuerdo a la información de la OCDE, se aprecia que por el otro lado no

sucede en todos los casos lo mismo, pues observamos la siguiente posición de los otros países:

- Canadá, Suiza y Corea no incluyen al convenio bilateral suscrito con Perú en su lista de convenios bilaterales comprendidos en la aplicación del Convenio Multilateral.
- Chile, México y Portugal si incluyen al convenio bilateral suscrito con Perú en su lista de convenios bilaterales comprendidos en la aplicación del Convenio Multilateral.
- Respecto de las entidades transparentes regulados en el artículo 3 – Entidades Transparentes – del Convenio Multilateral, el Perú se reserva el derecho de no aplicar nada de lo dispuesto en el citado artículo a sus convenios bilaterales cubiertos.
- Respecto de las entidades con doble residencia regulados en el artículo 4 – Entidades con doble residencia – del Convenio Multilateral, el Perú se reserva el derecho de no aplicar nada de lo dispuesto en el citado artículo a sus convenios bilaterales cubiertos, ya que deja expresa constancia que los convenios bilaterales suscritos, con excepción del suscrito con Corea, ya abordan los casos en los que una persona distinta de una persona física sea residente de más de una jurisdicción contratante. En la Tabla 4 se detalla los convenios bilaterales que contienen disposiciones que se encuentran dentro del alcance de esta reserva.

Tabla 4: Convenios bilaterales y las reservas sobre el artículo 3 del Convenio Multilateral

No. de convenio	País contratante	Disposición
1	Brasil	Artículo 4 (3)
2	Canadá	Artículo 4 (3) y Artículo 4 (4)
3	Chile	Artículo 4 (3)
5	México	Artículo 4 (3)
6	Portugal	Artículo 4 (3)
7	Suiza	Artículo 4 (3)

Elaboración propia a partir de la posición manifestada por el Perú

- Respecto del artículo 6 – Objeto de los Convenios fiscales comprendidos – del Convenio Multilateral, el Perú no ha formulado reserva alguna, por lo que únicamente ha manifestado aplicar el artículo 6 (3) del Convenio Multilateral, por lo que se incluirá en los convenios bilaterales suscritos el siguiente preámbulo:

“III PARTE.

UTILIZACIÓN ABUSIVA DE LOS TRATADOS

Artículo 6 – Objeto de los Convenios fiscales comprendidos

3. Toda Parte también podrá decidir si incluir el siguiente preámbulo en relación a sus Convenios fiscales comprendidos que no contengan un preámbulo en el que se haga referencia al deseo de establecer relaciones económicas o de mejorar la cooperación en materia fiscal:

“Con el deseo de seguir desarrollando sus relaciones económicas y de reforzar su cooperación en materia tributaria”.”

- Respecto del artículo 7 – Impedir la utilización abusiva de los Convenios – del Convenio Multilateral, el Perú no ha formulado reserva alguna, por lo que ha manifestado que acepta aplicar el artículo 7 (1) del Convenio Multilateral sólo como una medida provisional, pues tiene la intención de adoptar una cláusula de limitación de beneficios en reemplazo del mencionado artículo 7 (1), esto a través de la negociación bilateral.
- Respecto del artículo 8 – Operaciones con dividendos – del Convenio Multilateral, el Perú no ha formulado reserva alguna, por lo que únicamente ha manifestado que los convenios bilaterales indicado en la Tabla 5 contienen la disposición descrita en el artículo 8 (1), no sujeta a la reserva descrita en el subapartado b) del apartado 3.

Tabla 5: Convenios bilaterales y las reservas sobre el artículo 8 del Convenio Multilateral

No. de convenio	País contratante	Disposición
1	Brasil	Artículo 10 (2) (a)

2	Canadá	Artículo 10 (2) (a)
3	Chile	Artículo 10 (2) (a)
6	Portugal	Artículo 10 (2) (a)
7	Suiza	Artículo 10 (2) (a)

Elaboración propia a partir de la posición manifestada por el Perú

- Respecto del artículo 9 – Ganancias de capital procedentes de la enajenación de acciones o derechos asimilables en entidades cuyo valor proceda principalmente de bienes inmuebles – del Convenio Multilateral, el Perú no ha formulado reserva alguna, por lo que ha manifestado aplicar el artículo 9 (4) del Convenio Multilateral:

Artículo 9 –

(...)

4. A los efectos de un Convenio fiscal comprendido, las ganancias obtenidas por un residente de una Jurisdicción contratante de la enajenación de acciones o de derechos asimilables, por ejemplo, los derechos en una sociedad de personas –partnership- o un fideicomiso – trust-, pueden someterse a imposición en la otra Jurisdicción contratante si en cualquier momento durante el plazo de los 365 días previos a la enajenación, el valor de dichas acciones o derechos asimilables procede en más de un 50 por ciento directa o indirectamente de bienes inmuebles situados en esa otra Jurisdicción contratante.

Asimismo, el Perú ha notificado que los convenios bilaterales indicados en la Tabla 6 contienen la disposición descrita en el artículo 9 (1).

Tabla 6: Convenios bilaterales y las reservas sobre el artículo 9 del Convenio Multilateral

No. de convenio	País contratante	Disposición
2	Canadá	Artículo 13 (4)
4	Corea	Artículo 13 (4)
5	México	Artículo 13 (3)
6	Portugal	Artículo 13 (5)
7	Suiza	Artículo 13 (4)

Elaboración propia a partir de la posición manifestada por el Perú

- Respecto del artículo 11 – Aplicación de los Convenios fiscales para restringir el derecho de una Parte a someter a imposición a sus propios residentes – del Convenio Multilateral, el Perú se reserva el derecho de no aplicar nada de lo dispuesto en el citado artículo a sus convenios bilaterales cubiertos.
- Respecto del artículo 12 – Elusión artificiosa del estatus de establecimiento permanente a través de acuerdos de comisión y estrategias similares – del Convenio Multilateral, el Perú no ha formulado reserva alguna, por lo que ha manifestado que los convenios bilaterales indicados en la Tabla 7 contienen la disposición descrita en el artículo 12 (3) (a).

Tabla 7: Convenios bilaterales y las reservas sobre el artículo 12 del Convenio Multilateral

No. de convenio	País contratante	Disposición
1	Brasil	Artículo 5 (5)
2	Canadá	Artículo 5 (5)
3	Chile	Artículo 5 (5)
4	Corea	Artículo 5 (5)
5	México	Artículo 5 (5)
6	Portugal	Artículo 5 (5)
7	Suiza	Artículo 5 (5)

Elaboración propia a partir de la posición manifestada por el Perú

Asimismo, el Perú ha notificado que los convenios bilaterales indicados en la Tabla 8 contienen la disposición descrita en el artículo 12 (3) (b).

Tabla 8: Convenios bilaterales y las reservas sobre el artículo 12 del Convenio Multilateral

No. de convenio	País contratante	Disposición
1	Brasil	Artículo 5 (7)
2	Canadá	Artículo 5 (7)
3	Chile	Artículo 5 (7)
4	Corea	Artículo 5 (7)

5	México	Artículo 5 (7)
6	Portugal	Artículo 5 (7)
7	Suiza	Artículo 5 (6)

Elaboración propia a partir de la posición manifestada por el Perú

- Respecto del artículo 16 – Procedimiento amistoso – del Convenio Multilateral, el Perú se reserva el derecho de no aplicar la primera frase del apartado 1 del artículo 16 del Convenio Multilateral a sus convenios bilaterales cubiertos, pues alega que su intención es cumplir el estándar mínimo para la mejora de la resolución de controversias conforme al proyecto BEPS de la OCDE. Así, en la “Posición Perú BEPS MLI”, el Perú garantiza que cuando una persona considere que las acciones adoptadas por una o por ambos Estados contratantes implican para ella una imposición no conforme con las disposiciones del convenio bilateral cubierto, podrá, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno, someter su caso a la autoridad competente de la Jurisdicción contratante de la que sea residente (p. 14).

Teniendo en cuentas las notificaciones y reservas que el Perú ha manifestado, en el siguiente apartado determinaremos si los demás países han cubierto al convenio bilateral suscrito con el Perú y si dichos países coinciden con el Perú respecto de las notificaciones y reservas.

CAPÍTULO IV

EL PERÚ Y EL CONVENIO MULTILATERAL

Al respecto, efectuaremos una reflexión y crítica sobre el problema de investigación detallado en el punto anterior.

Así, empezaremos con determinar si el Convenio Multilateral califica como un tratado, para luego desarrollar cómo se debería incorporar dicho Convenio en el derecho nacional y finalmente indicar cuáles serían las incidencias del convenio en los convenios bilaterales suscritos por el Perú.

4.1. El Convenio Multilateral y su calidad de tratado

Desde la perspectiva internacional, se aprecia que la Convención de Viena sobre el derecho de los Tratados de 1969, dispone que se entiende por tratado un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular.”

Con relación a lo desarrollado por la doctrina internacional, se tiene que Rohatgi (2008) señala que los tratados internacionales regulan las relaciones entre personas o Estados internacionales bajo el derecho internacional y que el término “tratado” es un término genérico utilizado para cubrir una convención, acuerdo, arreglo, protocolo o canje de notas y que se refiere a un acuerdo escrito concluido entre Estados soberanos (p. 152).

Del mismo modo, Brian (2015) indica que los tratados son vinculantes para los Estados contratantes y deben ser cumplidos por ellos de buena fe (principio *pacta sunt servanda*) y que la mayoría de los tratados tributarios son bilaterales y que hay muy pocos tratados multilaterales de impuestos sobre la renta (por ejemplo, el Convenio Multilateral de Asistencia Mutua), no obstante, la reciprocidad es un principio fundamental subyacente de los tratados tributarios, aunque su significado exacto no esté claro (p. 2).

De otro lado, desde la perspectiva local, se aprecia que en el Expediente No. 047-2004-AI/TC, el Tribunal Constitucional ha definido a los “tratados” como aquellas *“expresiones de voluntad que adopta el Estado con sus homólogos o con organismos extranacionales, y que se rigen por las normas, costumbres y fundamentos doctrinarios del derecho internacional, por lo que expresan un acuerdo de voluntades entre sujetos de derecho internacional, es decir, entre Estados, organizaciones internacionales, o entre estos y aquellos.”*

Asimismo, con relación a lo desarrollado por la doctrina local, según Novak (1998), existe consenso entre los publicistas en entender por tratado el acuerdo de voluntades realizado entre sujetos de derecho internacional dirigido a producir efectos jurídicos y regulado por dicho ordenamiento (p. 250).

De lo expuesto, ahora debemos determinar las características del Convenio Multilateral teniendo en cuenta sus propios artículos y disposiciones.

Así, respecto del ámbito del convenio, en su artículo 1 se dispone que dicho convenio modificará todos los convenios fiscales comprendidos. En su artículo 2 señala que el termino convenio fiscal comprendido significa un convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta en vigor entre dos o más partes o jurisdicciones o territorios que sean parte de uno de los convenios antes descritos y de cuyas relaciones internacionales sea responsable una parte.

Asimismo, en el referido artículo 2 se indica también que el convenio define el término “parte” como: (i) un Estado para el que el presente Convenio esté en vigor; o (ii) una jurisdicción que haya firmado este Convenio conforme a los subapartados b) o c) del apartado 1 del artículo 27 y para la que el presente Convenio esté en vigor.

Del mismo modo, en su artículo 34, se indica que el convenio entrará en vigor el primer día del mes siguiente a la conclusión de un plazo de tres meses contados a partir de la fecha de depósito del quinto instrumento de ratificación, aceptación o aprobación.

De otro lado, en la Acción 15 – Informe Final 2015 podemos observar que se explica o detalla cómo se debe regir el Convenio Multilateral en determinados casos, por lo que concretamente indica lo siguiente:

“A.1.3. Relación de las partes de un instrumento multilateral con terceros

30. Un corolario del principio de soberanía estatal es que los convenios solo vinculan a las partes.

«Un tratado no crea obligaciones ni derechos para un tercer Estado sin su consentimiento» y «[u]na disposición de un tratado dará origen a una obligación para un tercer Estado si las partes en el tratado tienen la intención de que tal disposición sea el medio de crear la obligación y si el tercer Estado acepta expresamente por escrito esa obligación» (sin cursiva en el original).

31. Por consiguiente, en este supuesto, el contenido del instrumento multilateral no sería vinculante para terceros (por ejemplo, Estados que no son partes del instrumento). La parte del instrumento multilateral y el tercero podrían seguir vinculados por las disposiciones de cualquier convenio fiscal bilateral celebrado entre ellas sin las modificaciones introducidas por el instrumento multilateral.”

De lo expuesto, se aprecia que la intención de la OCDE fue darle la calidad de tratado al Convenio Multilateral, dado que buscaban facilitar la modificación de más de 3000 tratados bilaterales, así que, para modificar dichos tratados, resultaba vital crear otro tratado que cumpla dicha finalidad.

Sin perjuicio de ello, claramente las partes del Convenio Multilateral son estados o jurisdicciones autónomas, quienes tienen la calidad de sujetos de derecho internacional.

Asimismo, se evidencia también que un tratado no crea obligaciones ni derechos para los Estados si es que estos no han dado su consentimiento, por lo que únicamente el convenio será exigible a los Estados o jurisdicciones si estos otorgan su consentimiento.

De este modo, en el caso del Convenio Multilateral dicha exigencia es inevitable, ya que tal convenio no tendrá efectos ni mucho menos vigor si es que los Estados no se adhieren o no firman tal convenio, además que el mismo adicionalmente debe ser ratificado, aceptado o aprobado.

Sin duda, luego de la firma, dicho convenio se registrará por el derecho internacional.

En ese sentido, podemos considerar que el Convenio Multilateral al cual se adhirió el Perú calificaría propiamente como un tratado, dado que es un acuerdo de voluntades internacional celebrado por escrito entre todos los Estados (sujetos de derecho internacional) que previamente tenían convenios bilaterales y que está dirigido a producir efectos jurídicos y son vinculantes para los Estados contratantes, toda vez que dicho Convenio Multilateral modificará la aplicación de los convenios bilaterales suscritos por los Estados.

4.2. Sobre los tratados celebrados por el Perú que forman parte del derecho nacional

Se debe tener en cuenta que el Capítulo II del Título II de la Constitución Política del Perú vigente regula lo relativo a la aprobación de tratados en el Perú.

Así, en su artículo 55, dispone que los tratados celebrados por el Estado y en vigor forman parte del derecho nacional. Asimismo, en su artículo 56, dispone que los tratados deben ser aprobados por el Congreso antes de su ratificación por el Presidente de la República siempre que versen sobre las siguientes materias: (i) Derechos Humanos, (ii) Soberanía, dominio o integridad del Estado, (iii) Defensa Nacional y (iv) Obligaciones financieras del Estado.

Agrega que también deben ser aprobados por el Congreso los tratados que crean, modifican o suprimen tributos; los que exigen modificación o derogación de alguna ley; y los que requieren medidas legislativas para su ejecución.

Del mismo modo, el artículo 57 de la citada norma indica que el Presidente de la República puede celebrar o ratificar tratados o adherir a estos sin el requisito de la aprobación previa del Congreso en materias no contempladas en el artículo precedente. En todos esos casos, debe dar cuenta al Congreso.

Conforme a las citadas disposiciones de la Constitución, resulta claro que un tratado celebrado por el Estado Peruano y en vigor únicamente formará parte del derecho nacional si es que los mismos son aprobados por el Poder Legislativo (Congreso) o en algunos casos por el Poder Ejecutivo.

Ahora bien, Novak (1998) señala que el artículo 56 de la vigente Constitución Política del Perú regula en gran parte el procedimiento interno de celebración de los tratados y que este artículo concordado con el primer párrafo del artículo 57 realiza una clara distinción entre los denominados acuerdos simplificados (o convenios ejecutivos) y los acuerdos complejos (o solemnes) (p. 258).

De este modo, Novak (1998) indica que los acuerdos simplificados serían potestativos del Presidente de la República, es decir, celebrados a sola firma; mientras que, los acuerdos complejos, por la importancia de las materias que regulan, requerirían de un control parlamentario previo (p. 258).

Esta diferencia es vital, pues permite saber qué órgano estatal será el encargado de realizar el procedimiento interno de celebración de los tratados según la importancia de la materia.

Siendo ello así, y si bien el Estado peruano ya se adhirió al Convenio Multilateral, el Convenio Multilateral todavía no tendría efectos en el Perú, dado que el mismo aún no es parte del derecho nacional, ya que su aplicación no es inmediata, sino que, por el contrario, su incorporación debería efectuarse por medio del procedimiento aplicable para incorporar los tratados al derecho nacional a que hace referencia el Capítulo II del Título II de la Constitución Política del Perú vigente, por lo que dada la importancia de la materia, el mismo debe ser aprobado por el Poder Legislativo (Congreso).

En consecuencia, los alcances del Convenio Multilateral aún no tendrían incidencia en los convenios para evitar la doble imposición suscritos por el Perú (en especial, a los suscritos con México, Chile y Portugal).

Del mismo modo, si bien el Poder Legislativo (Congreso) sería el encargado de aprobar el Convenio Multilateral, debe tenerse en cuenta que dicho órgano estatal aprobaría un acto sin precedentes, dado que el convenio no tendría las mismas características que los otros convenios multilaterales que el Perú ha firmado (tal como el convenio de la comunidad andina – Decisión 578).

En ese sentido, dada la complejidad del Convenio Multilateral, es vital que los parlamentarios peruanos se encuentren bien informados sobre las características

del mismo y sus efectos económicos que este podría generar, por lo que sería útil que gran parte de los parlamentarios puedan participar de reuniones informativas vinculadas con las características del Convenio Multilateral para que de esta manera se pueda tener en claro las consecuencias que podrían generar en el Perú la aprobación de tal convenio.

En efecto, si los parlamentarios no se informan de ello, podría generar un desequilibrio del convenio bilateral originalmente negociado y ratificado, toda vez que podría darse el caso de que el Convenio Multilateral genere un impacto económico perjudicial en el país a diferencia del convenio bilateral suscrito por el Perú.

4.3. Sobre la flexibilidad del Convenio Multilateral y su incidencia en los convenios bilaterales suscritos por el Perú

Como se indicó anteriormente, una característica distintiva del Convenio Multilateral es la “flexibilidad” del mismo, pues permite que los países que pretenden adherirse al convenio tengan la opción de elegir qué convenios bilaterales estarán dentro de los alcances del Convenio Multilateral y permiten a los países manifestar las reservas y notificaciones respectivas sobre dicho convenio, cuestión que en estricto podría traer algunos problemas prácticos para los países en la aplicación del Convenio Multilateral.

En efecto, dicha situación es así porque la adhesión final a dicho convenio por parte de los distintos Estados es voluntaria, por lo que cada Estado debe decidir su postura de adherirse o no al referido convenio y de decidir qué convenio bilateral estará cubierto con el Convenio Multilateral.

Los países no se encuentran obligados a explicar por qué no quieren adherirse ni por qué no quieren considerar a determinado convenio bilateral en su lista de convenios bilaterales comprendidos en la aplicación del Convenio Multilateral.

En efecto, en la Acción 15 – Informe Final 2015, se señala lo siguiente:

“(…) El Grupo comenzó su labor en mayo de 2015 con el objetivo de concluir sus trabajos y someter el instrumento multilateral a la firma no más tarde del 31 de diciembre de 2016. La participación en la elaboración de dicho

instrumento tiene carácter voluntario y no entraña ningún compromiso de firmarlo una vez concluido. (...)

Asimismo, el Artículo 2 (1) (a) (ii) del Convenio Multilateral, señala lo siguiente:

“Artículo 2 – Interpretación de términos

(...)

ii) respecto del que cada una de dichas Partes haya notificado al Depositario su inclusión, así como la de los instrumentos que lo modifiquen o complementen (identificados por título, nombre de las partes y fecha de firma y, cuando corresponda en el momento de la notificación, la fecha de entrada en vigor), como convenio que desea quede comprendido en este Convenio.”

En ese sentido, si el Estado peruano cumple con el procedimiento interno para aprobar tratados y, no obstante, uno o varios de los países con los que el Estado peruano firmó convenios bilaterales no firma el Convenio Multilateral o no incluye al Estado peruano en su lista de convenios bilaterales comprendidos en la aplicación del Convenio Multilateral, considero que, sin perjuicio de que el Perú se haya adherido, el referido Convenio Multilateral no podría aplicarse sobre los convenios bilaterales suscritos con tales estados, dado que no se evidenciaría la aceptación del otro Estado.

Asimismo, dado que la adhesión es voluntaria, no se le podría exigir al otro Estado adherirse al Convenio Multilateral y tampoco se le podría exigir al otro Estado que incluya al Perú en su lista de convenios bilaterales comprendidos, ni mucho menos se le puede pedir explicaciones que sus decisiones, dada la autonomía de los Estados.

En efecto, de acuerdo a la información de la OCDE¹⁹, Brasil aún no se adhirió ni firma el Convenio Multilateral. De este modo, sin perjuicio de que el Perú se haya adherido al convenio y haya al convenio bilateral con Brasil dentro de sus convenios cubiertos, debe tenerse en cuenta que el referido Convenio Multilateral no podría aplicarse al convenio bilateral suscrito con Brasil, por lo que tal convenio bilateral se seguirá aplicando como inicialmente fue suscrito.

¹⁹ OECD - Noticias. Recuperado de: <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>

Del mismo modo, de acuerdo a la información de la OCDE²⁰, Suiza, Canadá y Corea no incluyeron al convenio bilateral suscrito con Perú en su lista de convenios bilaterales comprendidos en la aplicación del Convenio Multilateral, cuestión que, si sucede al revés, pues el Perú si incluye a los convenios bilaterales suscritos con Suiza, Canadá y Corea en su lista de convenios bilaterales comprendidos en la aplicación del Convenio Multilateral.

Igualmente, sin perjuicio de que el Perú se haya adherido al convenio y además haya consignado al convenio bilateral con Suiza, Canadá y Corea dentro de sus convenios cubiertos, en este caso el referido Convenio Multilateral no podría aplicarse sobre el convenio bilateral suscrito con Suiza, Canadá y Corea, por lo que tales convenios bilaterales se seguirán aplicando como inicialmente fueron suscritos.

No obstante, cabe notar que ello no implica que en un futuro el Perú, Brasil, Suiza, Canadá y Corea puedan negociar bilateralmente sus convenios bilaterales y consecuentemente puedan incluir determinados conceptos o regulaciones del Convenio Multilateral en tales convenios bilaterales.

Ahora bien, a diferencia de tales países, de acuerdo a la información de la OCDE²¹, se observa que, al contrario, Chile, México y Portugal si incluyeron al convenio bilateral suscrito con Perú en su lista de convenios bilaterales comprendidos en la aplicación del Convenio Multilateral, por lo que tales convenios bilaterales será modificados por el Convenio Multilateral sin reemplazarlos, lo cual significa que dicho Convenio Multilateral y dichos convenios bilaterales modificados coexistirán.

Sin embargo, debe tenerse en cuenta que un convenio bilateral únicamente estará sujeto al Convenio Multilateral si ambos países del tratado lo enumeran para cobertura y siempre que sus manifestaciones o posiciones respecto de las cláusulas individuales del Convenio Multilateral coincidan, es decir, que exista paridad (*match*).

²⁰ OECD - Noticias. Recuperado de: <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>

²¹ OECD - Noticias. Recuperado de: <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>

4.4. Sobre las reservas y notificaciones efectuadas por Chile, México y Portugal en comparación con las reservas y notificaciones efectuadas por el Perú respecto del Convenio Multilateral

Siendo que Perú incluyó al convenio bilateral suscrito con Chile, México y Portugal en su lista de convenios bilaterales comprendidos en la aplicación del Convenio Multilateral y, a la vez, Chile, México y Portugal incluyeron al convenio bilateral suscrito con Perú en su lista de convenios bilaterales comprendidos, a continuación detallaremos las reservas y notificaciones relevantes que tales países han manifestado:

4.4.1. Posición Chile

Con relación a la posición de Chile²² sobre el Convenio Multilateral, dicho país ha manifestado determinadas reservas y notificaciones relevantes sobre las disposiciones del referido convenio, tal como se aprecia en la Tabla 9.

Tabla 9: Reservas y Notificaciones: Chile

Chile	
Respecto de las entidades transparentes reguladas en el artículo 3 – Entidades Transparentes – del Convenio Multilateral	Chile se reserva el derecho de no aplicar el artículo 3 (1) a sus Convenios fiscales comprendidos que contengan una de las disposiciones descritas en el apartado 4 (entre los cuales no está el suscrito con Perú).
Respecto de las entidades con doble residencia regulados en el artículo 4 – <i>Entidades con doble residencia</i> – del Convenio Multilateral	Chile se reserva el derecho de no aplicar nada de lo dispuesto en el citado artículo a sus convenios bilaterales cubiertos
Respecto del artículo 5 – <i>Aplicación de los</i>	Chile no ha formulado reserva ni notificación alguna.

²² Recuperado de: <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-chile.pdf>

<p><i>métodos para eliminar la doble imposición – del Convenio Multilateral</i></p>	
<p>Respecto del artículo 6 – <i>Objeto de los Convenios fiscales comprendidos</i> – del Convenio Multilateral</p>	<p>Chile se reserva el derecho de no aplicar el artículo 6 (1) a aquellos de sus Convenios fiscales comprendidos que ya recojan en el preámbulo la intención de los Estados contratantes de eliminar la doble imposición sin generar oportunidades para la no imposición o para una imposición reducida, tanto si dicha formulación se limita a casos de evasión o elusión fiscales o tiene una aplicación más amplia (entre los cuales no está el suscrito con Perú).</p>
<p>Respecto del artículo 7 – <i>Impedir la utilización abusiva de los Convenios</i> – del Convenio Multilateral</p>	<p>Chile se reserva el derecho de no aplicar el artículo 7 (1) a sus Convenios fiscales comprendidos que ya contengan disposiciones que impidan la obtención de los beneficios que se desprenderían del Convenio fiscal comprendido cuando el propósito principal fuera el de obtener tales beneficios (entre los cuales no está el suscrito con Perú).</p> <p>Asimismo, ha manifestado aplicar el artículo 7 (1) del Convenio Multilateral, sólo como una medida provisional, pues tiene la intención de adoptar una cláusula de limitación de beneficios, además del mencionado artículo 7 (1), esto es, a través de la negociación bilateral</p>
<p>Respecto del artículo 8 – <i>Operaciones con dividendos</i> – del Convenio Multilateral</p>	<p>Chile se reserva el derecho de no aplicar nada de lo dispuesto en el citado artículo a sus convenios bilaterales cubiertos.</p>
<p>Respecto del artículo 9 – <i>Ganancias de capital procedentes de la enajenación de acciones o derechos</i></p>	<p>Chile se reserva el derecho de no aplicar el artículo 9 (1) (a) a sus Convenios fiscales comprendidos que ya contengan una disposición similar a la descrita en el apartado 1 que prevea un plazo para determinar si se ha alcanzado el umbral de valor pertinente (entre los cuales</p>

<p><i>asimilables en entidades cuyo valor proceda principalmente de bienes inmuebles – del Convenio Multilateral</i></p>	<p>no está el suscrito con Perú)</p>
<p>Respecto del artículo 11 – <i>Aplicación de los Convenios fiscales para restringir el derecho de una Parte a someter a imposición a sus propios residentes – del Convenio Multilateral</i></p>	<p>Chile se reserva el derecho de no aplicar nada de lo dispuesto en este artículo a sus Convenios fiscales comprendidos que ya contengan las disposiciones descritas en el apartado 2 (entre los cuales no está el suscrito con Perú).</p>
<p>Respecto del artículo 12 – <i>Elusión artificiosa del estatus de establecimiento permanente a través de acuerdos de comisión y estrategias similares – del Convenio Multilateral</i></p>	<p>Chile no ha formulado reserva alguna, por lo que ha manifestado que los convenios bilaterales suscritos con Australia, Austria, Bélgica, Brasil, Canadá, Perú, entre otros, contienen las disposiciones descritas en el artículo 12 (3) (a) y artículo 12 (3) (b).</p>
<p>Respecto del artículo 16 – <i>Procedimiento amistoso – del Convenio Multilateral</i></p>	<p>Chile se reserva el derecho de no aplicar la primera frase del artículo 16 (1) del Convenio Multilateral a sus convenios bilaterales cubiertos, pues alega que su intención es cumplir el estándar mínimo para la mejora de la resolución de controversias conforme al proyecto BEPS de la OCDE.</p>

Elaboración propia a partir de la posición manifestada por Chile

4.4.2. Posición México

Con relación a la posición de México²³ sobre el Convenio Multilateral, dicho país ha manifestado determinadas reservas y notificaciones relevantes sobre las disposiciones del referido convenio, tal como se aprecia en la Tabla 10.

Tabla 10: Reservas y Notificaciones: México

México	
Respecto de las entidades transparentes reguladas en el artículo 3 – Entidades Transparentes – del Convenio Multilateral	México no ha formulado reserva alguna, por lo que únicamente ha manifestado que los convenios bilaterales suscritos con Australia, Austria Barbados, Brasil, entre otros (entre los cuales no está el suscrito con Perú) contienen la disposición descrita en el artículo 3 (4)
Respecto de las entidades con doble residencia regulados en el artículo 4 – <i>Entidades con doble residencia</i> – del Convenio Multilateral	México se reserva el derecho de no aplicar nada de lo dispuesto en este artículo a aquellos de sus Convenios fiscales comprendidos que ya aborden los casos en los que una persona distinta de una persona física sea residente de más de un Estado contratante instando a las autoridades competentes de los Estados contratantes a que intenten llegar a un acuerdo mutuo sobre una única Jurisdicción contratante de residencia, y en los que se determine el tratamiento de esa persona en virtud del Convenio fiscal comprendido en caso de no poder alcanzar dicho acuerdo (entre los cuales está el suscrito con Perú).
Respecto del artículo 5 – <i>Aplicación de los métodos para eliminar la doble imposición</i> – del Convenio Multilateral	México no ha formulado reserva ni notificación alguna.
Respecto del artículo 6 – <i>Objeto de los Convenios fiscales comprendidos</i> – del	México ha manifestado que los convenios bilaterales suscritos con Australia, Austria, Barbados, Brasil, Perú, entre otros, distintos de los comprendidos en el ámbito de una reserva formulada al amparo del artículo 6 (4),

²³ Recuperado de: <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-mexico.pdf>

Convenio Multilateral	contiene en el preámbulo la redacción mencionada en el artículo 6 (2).
Respecto del artículo 7 – <i>Impedir la utilización abusiva de los Convenios</i> – del Convenio Multilateral	<p>México se reserva el derecho de no aplicar el artículo 7 (1) a sus Convenios fiscales comprendidos que ya contengan disposiciones que impidan la obtención de los beneficios que se desprenderían del Convenio fiscal comprendido cuando el propósito principal fuera el de obtener tales beneficios (entre los cuales no está el suscrito con Perú).</p> <p>Asimismo, ha manifestado aplicar la disposición simplificada sobre limitación de beneficios conforme al artículo 7 (6)</p>
Respecto del artículo 8 – <i>Operaciones con dividendos</i> – del Convenio Multilateral	México no ha formulado reserva alguna, por lo que únicamente ha manifestado que los convenios bilaterales suscritos con Argentina, Austria, Barbados, Perú, entre otros, contienen la disposición descrita en el artículo 8 (1), no sujeta a la reserva descrita en el artículo 8 (3) (b).
Respecto del artículo 9 – <i>Ganancias de capital procedentes de la enajenación de acciones o derechos asimilables en entidades cuyo valor proceda principalmente de bienes inmuebles</i> – del Convenio Multilateral	México no ha formulado reserva alguna, por lo que ha manifestado que los convenios bilaterales suscritos con Argentina, Australia, Austria, Perú, entre otros contienen la disposición descrita en el apartado 1 del artículo 9
Respecto del artículo 11 – <i>Aplicación de los Convenios fiscales para restringir el derecho de una Parte a someter a imposición a sus</i>	México se reserva el derecho de no aplicar nada de lo dispuesto en este artículo a sus Convenios fiscales comprendidos que ya contengan las disposiciones descritas en el apartado 2 (entre los cuales no está el suscrito con Perú)

<i>proprios residentes</i> – del Convenio Multilateral	
Respecto del artículo 12 – <i>Elusión artificiosa del estatus de establecimiento permanente a través de acuerdos de comisión y estrategias similares</i> – del Convenio Multilateral	México no ha formulado reserva alguna, por lo que ha manifestado que los convenios bilaterales suscritos con Australia, Austria, Bélgica, Brasil, Canadá, Perú, entre otros, contienen las disposiciones descritas en el artículo 12 (3) (a) y artículo 12 (3) (b).
Respecto del artículo 16 – <i>Procedimiento amistoso</i> – del Convenio Multilateral	México se reserva el derecho de no aplicar el artículo 16 (2) a sus Convenios fiscales comprendidos, ya que, por lo que respecta a todos sus Convenios fiscales comprendidos, su intención es la de satisfacer el estándar mínimo para la mejora de los procesos de resolución de controversias conforme al proyecto BEPS de la OCDE.

Elaboración propia a partir de la posición manifestada por México

4.4.3. Posición Portugal

Con relación a la posición de Portugal²⁴ sobre el Convenio Multilateral, dicho país ha manifestado determinadas reservas y notificaciones relevantes sobre las disposiciones del referido convenio, tal como se aprecia en la Tabla 11.

Tabla 11: Reservas y Notificaciones: Portugal

Portugal	
Respecto de las entidades transparentes reguladas en el artículo 3 – Entidades Transparentes – del Convenio Multilateral	Portugal se reserva el derecho de no aplicar nada de lo dispuesto en el citado artículo a sus convenios bilaterales cubiertos.

²⁴ Recuperado de: <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-portugal.pdf>

<p>Respecto de las entidades con doble residencia regulados en el artículo 4 – <i>Entidades con doble residencia</i> – del Convenio Multilateral</p>	<p>Portugal se reserva el derecho de no aplicar nada de lo dispuesto en el citado artículo a sus convenios bilaterales cubiertos.</p>
<p>Respecto del artículo 5 – <i>Aplicación de los métodos para eliminar la doble imposición</i> – del Convenio Multilateral</p>	<p>Portugal no ha formulado reserva alguna, por lo que únicamente ha manifestado aplicar los apartados 6 y 7 (Opción C)</p>
<p>Respecto del artículo 6 – <i>Objeto de los Convenios fiscales comprendidos</i> – del Convenio Multilateral</p>	<p>Portugal no ha formulado reserva alguna, por lo que únicamente ha manifestado que los convenios bilaterales suscritos con Argelia, Andorra, Austria, Perú, entre otros, distintos de los comprendidos en el ámbito de una reserva formulada al amparo del artículo 6 (4), contiene en el preámbulo la redacción mencionada en el artículo 6 (2).</p>
<p>Respecto del artículo 7 – <i>Impedir la utilización abusiva de los Convenios</i> – del Convenio Multilateral</p>	<p>Portugal no ha formulado reserva alguna, por lo que únicamente ha manifestado que los convenios bilaterales suscritos con Argelia, Andorra, Barbados, Chile, Perú, entre otros, no sujetos a la reserva descrita en el artículo 7 (15) (b), contienen la disposición descrita en el artículo 7 (2).</p>
<p>Respecto del artículo 8 – <i>Operaciones con dividendos</i> – del Convenio Multilateral</p>	<p>Portugal se reserva el derecho de no aplicar nada de lo dispuesto en este artículo a sus Convenios fiscales comprendidos en la medida en que las disposiciones descritas artículo 8 (1) ya incluyan un período mínimo de posesión (entre los cuales no está el suscrito con Perú).</p>
<p>Respecto del artículo 9 – <i>Ganancias de capital procedentes de la enajenación de acciones o derechos</i></p>	<p>Portugal no ha formulado reserva alguna, por lo que ha manifestado aplicar el artículo 9 (4) del Convenio Multilateral.</p> <p>Asimismo, Portugal ha notificado que los convenios</p>

<p><i>asimilables en entidades cuyo valor proceda principalmente de bienes inmuebles – del Convenio Multilateral</i></p>	<p>bilaterales suscritos con Andorra, Barbados, Canadá, Chile, Perú, entre otros, contienen la disposición descrita en el artículo 9 (1).</p>
<p>Respecto del artículo 11 – <i>Aplicación de los Convenios fiscales para restringir el derecho de una Parte a someter a imposición a sus propios residentes – del Convenio Multilateral</i></p>	<p>Portugal se reserva el derecho de no aplicar nada de lo dispuesto en este artículo a sus Convenios fiscales comprendidos que ya contengan las disposiciones descritas en el apartado 2 (entre los cuales no está el suscrito con Perú)</p>
<p>Respecto del artículo 12 – <i>Elusión artificiosa del estatus de establecimiento permanente a través de acuerdos de comisión y estrategias similares – del Convenio Multilateral</i></p>	<p>Portugal se reserva el derecho de no aplicar nada de lo dispuesto en el citado artículo a sus convenios bilaterales cubiertos.</p>
<p>Respecto del artículo 16 – <i>Procedimiento amistoso – del Convenio Multilateral</i></p>	<p>Portugal se reserva el derecho de no aplicar la primera frase del artículo 16 (1) del Convenio Multilateral a sus convenios bilaterales cubiertos, pues alega que su intención es cumplir el estándar mínimo para la mejora de la resolución de controversias conforme al proyecto BEPS de la OCDE.</p>

Elaboración propia a partir de la posición manifestada por Portugal

4.4.4. Posición Perú Vs Posición Chile, México Y Portugal

Con relación a la posición de Perú²⁵ sobre el Convenio Multilateral, dicho país ha manifestado determinadas reservas y notificaciones relevantes sobre las disposiciones del referido convenio, tal como se aprecia en la Tabla 12.

Tabla 12: Reservas y Notificaciones: Perú

Perú	
Respecto de las entidades transparentes reguladas en el artículo 3 – Entidades Transparentes – del Convenio Multilateral	Perú se reserva el derecho de no aplicar nada de lo dispuesto en el citado artículo a sus convenios bilaterales cubiertos
Respecto de las entidades con doble residencia regulados en el artículo 4 – <i>Entidades con doble residencia</i> – del Convenio Multilateral	Perú se reserva el derecho de no aplicar nada de lo dispuesto en el citado artículo a sus convenios bilaterales cubiertos, ya que deja expresa constancia que los convenios bilaterales suscritos, con excepción del suscrito con Corea, ya abordan los casos en los que una persona distinta de una persona física sea residente de más de una jurisdicción contratante
Respecto del artículo 5 – <i>Aplicación de los métodos para eliminar la doble imposición</i> – del Convenio Multilateral	Perú no ha formulado reserva ni notificación alguna.
Respecto del artículo 6 – <i>Objeto de los Convenios fiscales comprendidos</i> – del Convenio Multilateral	Perú no ha formulado reserva alguna, por lo que únicamente ha manifestado aplicar el artículo 6 (3) del Convenio Multilateral, por lo que se incluirá en los convenios bilaterales suscritos el siguiente preámbulo: <i>“Con el deseo de seguir desarrollando sus relaciones económicas y de reforzar su cooperación en materia tributaria”</i>
Respecto del artículo 7 – <i>Impedir la utilización</i>	Perú no ha formulado reserva alguna, por lo que ha manifestado que acepta aplicar el artículo 7 (1) del

²⁵ Recuperado de: <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-peru.pdf>

<p><i>abusiva de los Convenios</i> – del Convenio Multilateral</p>	<p>Convenio Multilateral sólo como una medida provisional, pues tiene la intención de adoptar una cláusula de limitación de beneficios en reemplazo del mencionado artículo 7 (1), esto es, a través de la negociación bilateral.</p> <p>Asimismo, ha manifestado que los convenios bilaterales suscritos con Brasil, Canadá, Chile, Corea, México, Portugal y Suiza, no sujetos a la reserva descrita en el artículo 7 (15) (b), contienen la disposición descrita en el artículo 7 (2).</p>
<p>Respecto del artículo 8 – <i>Operaciones con dividendos</i> – del Convenio Multilateral</p>	<p>Perú no ha formulado reserva alguna, por lo que únicamente ha manifestado que los convenios bilaterales suscritos con Brasil, Canadá, Chile, Portugal y Suiza contienen la disposición descrita en el artículo 8 (1), no sujeta a la reserva descrita en el artículo 8 (3) (b).</p>
<p>Respecto del artículo 9 – <i>Ganancias de capital procedentes de la enajenación de acciones o derechos asimilables en entidades cuyo valor proceda principalmente de bienes inmuebles</i> – del Convenio Multilateral</p>	<p>Perú no ha formulado reserva alguna, por lo que ha manifestado aplicar el artículo 9 (4) del Convenio Multilateral.</p> <p>Asimismo, el Perú ha notificado que los convenios bilaterales suscritos con Canadá, Corea, México, Portugal y Suiza contienen la disposición descrita en el artículo 9 (1).</p>
<p>Respecto del artículo 11 – <i>Aplicación de los Convenios fiscales para restringir el derecho de una Parte a someter a imposición a sus propios residentes</i> – del Convenio Multilateral</p>	<p>Perú se reserva el derecho de no aplicar nada de lo dispuesto en el citado artículo a sus convenios bilaterales cubiertos</p>
<p>Respecto del artículo</p>	<p>Perú no ha formulado reserva alguna, por lo que ha</p>

<p>12 – <i>Elusión artificiosa del estatus de establecimiento permanente a través de acuerdos de comisión y estrategias similares</i> – del Convenio Multilateral</p>	<p>manifestado que los convenios bilaterales suscritos con Brasil, Canadá, Chile, Corea, México, Portugal y Suiza contienen las disposiciones descritas en el artículo 12 (3) (a) y artículo 12 (3) (b).</p>
<p>Respecto del artículo 16 – <i>Procedimiento amistoso</i> – del Convenio Multilateral</p>	<p>Perú se reserva el derecho de no aplicar la primera frase del artículo 16 (1) del Convenio Multilateral a sus convenios bilaterales cubiertos, pues alega que su intención es cumplir el estándar mínimo para la mejora de la resolución de controversias conforme al proyecto BEPS de la OCDE.</p>

Elaboración propia a partir de la posición manifestada por Perú

Siendo ello así, ahora cabe recordar que un convenio bilateral únicamente estará sujeto al Convenio Multilateral si ambos países del tratado lo enumeran para cobertura y siempre que sus manifestaciones o posiciones respecto de las cláusulas individuales del Convenio Multilateral “coincidan”, es decir, que exista “paridad” (match).

En ese sentido, teniendo en cuenta las manifestaciones o posiciones respecto de las reservas y notificaciones sobre las cláusulas individuales del Convenio indicadas en los cuadros anteriores, a continuación detallaremos algunos ejemplos con relación a si existe paridad (match) entre tales manifestaciones o posiciones declaradas por los Estados:

- Respecto de las entidades transparentes regulados en el artículo 3 – *Entidades Transparentes* – del Convenio Multilateral, observamos que no existe coincidencia o paridad respecto de la aplicación de tal artículo, por lo tanto, dicho artículo no resultaría aplicable en ninguno de los convenios bilaterales suscritos por el Perú con Chile, México y Portugal.
- Respecto de las entidades con doble residencia regulados en el artículo 4 – *Entidades con doble residencia* – del Convenio Multilateral, observamos que no existe coincidencia o paridad respecto de la aplicación de tal artículo, por

lo tanto, dicho artículo no resultaría aplicable en ninguno de los convenios bilaterales suscritos por el Perú con Chile, México y Portugal.

Si bien el Perú señala que se reserva el derecho de no aplicar nada de lo dispuesto en el citado artículo a sus convenios bilaterales cubiertos, ya que deja expresa constancia que los convenios bilaterales suscritos, con excepción del suscrito con Corea, ya abordan determinados casos, daría a entender que dicho artículo si aplicaría para el convenio bilateral suscrito entre Perú y Corea, no obstante, dado que Corea no incluyó al convenio bilateral suscrito con Perú dentro de sus convenios cubiertos, entonces dicho artículo tampoco sería aplicable para tales países.

- Respecto del artículo 5 – *Objeto de los Convenios fiscales comprendidos* – del Convenio Multilateral, el Perú, Chile y México ha manifestado ninguna reserva ni han elegido una opción concreta, por lo que entenderíamos que existe coincidencia o paridad respecto de la aplicación de tal artículo, por lo tanto, dicho artículo resultaría aplicable en su totalidad sobre los convenios bilaterales suscritos por el Perú con Chile y México.

De otro lado, siendo que Portugal habría elegido la opción C, entendemos que la opción elegida se aplicará en relación con sus propios residentes.

- Respecto del artículo 7 – *Impedir la utilización abusiva de los Convenios* – del Convenio Multilateral, observamos que no existe coincidencia o paridad respecto de la aplicación de tal artículo entre el Perú, Chile y México, por lo tanto, dicho artículo no resultaría aplicable en ninguno de los convenios bilaterales suscritos por el Perú con Chile y México.

De otro lado, si bien el Perú no formula reserva y señala que aplicará el artículo 7 (1) del Convenio Multilateral sólo como una medida provisional, ya que su intención a futuro es adoptar, en la medida de lo posible y mediante negociación bilateral, una cláusula de limitación de beneficios que complemente o sustituya al apartado 1; y en tanto que Portugal tampoco formula reserva, entenderíamos que dicho artículo resultaría aplicable en su totalidad sobre el convenio bilateral suscrito por Perú y Portugal.

- Respecto del artículo 8 – *Operaciones con dividendos* – del Convenio Multilateral, observamos que no existe coincidencia o paridad respecto de la aplicación de tal artículo entre el Perú y Chile, por lo tanto, dicho artículo no resultaría aplicable en el convenio bilateral suscrito entre Perú y Chile.

De otro lado, en la medida que el Perú y México no formulan reserva alguna y siendo que Perú no está dentro de los convenios bilaterales sujetos a reserva de Portugal, entenderíamos dicho artículo resultaría aplicable en su totalidad sobre los convenios bilaterales suscrito por Perú con México y Portugal.

De lo expuesto, se aprecia que respecto de las posiciones sobre determinados artículos del Convenio Multilateral suscrito por el Perú y el Convenio Multilateral suscrito por Chile, México y Portugal no existe coincidencia o paridad entre ellos, por lo que en la práctica algunos artículos del Convenio no resultarán aplicables.



CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Si bien el Estado Peruano ya se adhirió al Convenio Multilateral, dicho convenio –en su calidad de tratado- todavía no tendría efectos en el Perú, ya que el mismo aún no es parte del derecho nacional.

En efecto, la aplicación del Convenio Multilateral no es inmediata, sino que, al contrario, su incorporación debería efectuarse por medio del procedimiento aplicable para incorporar los tratados al derecho nacional a que hace referencia el Capítulo II del Título II de la Constitución Política del Perú vigente, por lo que -dada la importancia de la materia- el mismo debe ser aprobado por el Poder Legislativo (Congreso).

En ese sentido, recomendamos que el Perú realice todos los actos que fueran necesarios para que el Convenio Multilateral sea aprobado formalmente por el Poder Legislativo (Congreso) y, de esta manera, pueda entrar en vigor.

Asimismo, se recomienda que los parlamentarios peruanos se encuentren bien informados sobre las características del mismo y sus efectos económicos que este podría generar, por lo que sería útil que gran parte de los parlamentarios o determinadas comisiones puedan participar de reuniones informativas vinculadas con las características del Convenio Multilateral para que de esta manera se pueda tener en claro las consecuencias que podrían generar en el Perú la aprobación de tal convenio.

Ahora bien, debe tenerse en cuenta que un convenio bilateral únicamente estará sujeto al Convenio Multilateral si ambos países del tratado lo enumeran para cobertura y siempre que sus manifestaciones o posiciones respecto de las cláusulas individuales del Convenio Multilateral coincidan, es decir, que exista *paridad (match)*, y aquí es donde el Perú tiene ciertas limitaciones, pues, como hemos observado en la investigación, únicamente Chile, México y Portugal incluyeron al convenio bilateral suscrito con Perú en su lista de convenios bilaterales comprendidos en la aplicación del Convenio Multilateral.

De esta manera, respecto de las posiciones sobre determinados artículos –*Artículo 3 - Entidades Transparentes, Artículo 4 - Entidades con doble residencia, Artículo 7 - Impedir la utilización abusiva de los Convenios, etc*– del Convenio Multilateral suscrito por el Perú y el Convenio Multilateral suscrito por Chile, México y Portugal, se evidencia

que no existe coincidencia o paridad entre ellos, por lo que en la práctica algunos artículos del Convenio Multilateral no resultarán aplicables.

Por último, si bien Brasil aún no ha suscrito el Convenio Multilateral y en tanto que Suiza, Canadá y Corea no incluyeron al convenio bilateral suscrito con Perú en su lista de convenios bilaterales comprendidos en la aplicación del Convenio Multilateral, el referido Convenio Multilateral no podría aplicarse sobre el convenio bilateral suscrito con tales países, por lo que tales convenios bilaterales se seguirán aplicando como inicialmente fueron suscritos.

Sin embargo, recomendamos que, en un futuro, el Perú busque negociar bilateralmente sus convenios bilaterales con los países de Brasil, Suiza, Canadá y Corea a fin de poder incluir determinados conceptos o regulaciones del Convenio Multilateral en tales convenios bilaterales, más aún si no existe limitación o prohibición alguna para negociar posteriormente.



BIBLIOGRAFÍA

- Abugattas, G. (2008). *Los tratados internacionales en las constituciones del Perú*. En: Limitación del poder y estructura del Estado: estudios sobre la parte orgánica de la Constitución. Lima: Grijley.
- Barrios, F., Brey, L. y Riaño, A. (2017). *Acción 15: Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios bilaterales*. Plan de Acción BEPS: Una reflexión obligada. Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad.
- Becerra, J. (2017). *Convenio Multilateral de la OCDE*. Recuperado de <http://cgctax.com/art%C3%ADculos/listado-articulos/convenio-multilateral-de-la-ocde.-c.p.-juan-angel-becerra-cant%C3%BA.html>.
- Bosman, A. (2017). *General Aspects of the Multilateral Instrument*. Intertax, 45 (10).
- Brian, A. (2015). *Introducción a los Tratados Tributarios*. Recuperado de http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/10/TT_Introduction_Sp.pdf
- Bravo, N. (2016). *The Multilateral Tax Instrument and Its Relationship with Tax Treaties*. World Tax Journal, 8 (3).
- Diario El País de Montevideo (2018). *Ley para habilitar renegociación de los acuerdos tributarios (2018, 22 de junio)*. Recuperado de <https://negocios.elpais.com.uy/noticias/ley-habilitar-renegociacion-acuerdos-tributarios.html>.
- EY (2017). *Instrumento Multilateral BEPS (Primera parte): ¿Cómo funciona el Instrumento Multilateral BEPS en los Tratados de Doble Tributación?*. Recuperado de [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-tax-flash-instrumento-multilateral-beps-primera-parte/\\$FILE/ey-tax-flash-instrumento-multilateral-beps-primera-parte.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-tax-flash-instrumento-multilateral-beps-primera-parte/$FILE/ey-tax-flash-instrumento-multilateral-beps-primera-parte.pdf)
- Hakansson, C. (2012). *Curso de derecho constitucional*. Lima, Perú: Palestra.
- Hattingh, J. (2017). *The Multilateral Instrument from a Legal Perspective: What May Be the Challenges?*. Bulletin for International Taxation, 71 (3/4).

Hattingh, J. (2018). *The Impact of the BEPS Multilateral Instrument on International Tax Policies*. Bulletin for International Taxation, 72 (4/5).

Novak, F. (1998). "La regulación de los tratados en la Constitución peruana de 1993". IUS ET VERITAS. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú. 9 (17).

Núñez, C. (2014). *La Constitución Española y las fuentes del Derecho Constitucional coordinador*. Madrid: UNED Editorial: Universitas.

OCDE (2013). *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*. Editions OCDE, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264201224-es>.

OCDE (2013). *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*. Editions OCDE, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207813-es>.

OCDE (2016). *Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales, Acción 15 – Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, Editions OCDE, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264267435-es>.

OCDE (2017). *Posición Canadá BEPS MLI*. Recuperado de: <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-canada.pdf>.

OCDE (2017). *Posición Chile BEPS MLI*. Recuperado de: <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-chile.pdf>.

OCDE (2017). *Posición Corea BEPS MLI*. Recuperado de: <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-korea.pdf>.

OCDE (2017). *Posición México BEPS MLI*. Recuperado de: <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-mexico.pdf>.

OCDE (2018). *Posición Perú BEPS MLI*. Recuperado de: <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-peru.pdf>.

OCDE (2017). *Posición Portugal BEPS MLI*. Recuperado de:
<http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-portugal.pdf>.

OCDE (2017). *Posición Suiza BEPS MLI*. Recuperado de:
<http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-switzerland.pdf>.

Pareja, J. (1939). *Aprobación y ratificación de los tratados internacionales*. Revista de la Universidad Católica. No. 2-3 Tomo VII.

Rimoldi, E. (1999). *Política exterior y tratados: Argentina, Chile, Mercosur*. Buenos Aires: Ediciones Ciudad Argentina.

Rohatgi, R. (2008). *Principios básicos de tributación internacional*. Bogotá: Legis.

Sánchez, A. (2018). *Comentarios a la posición española en el Instrumento Multilateral, Introducción (I)*. Recuperado de http://www.legaltoday.com/practica-juridica/fiscal/fiscalidad_internacional/comentarios-a-la-posicion-espanola-en-el-instrumento-multilateral-introduccion-i

Silva, M. (1980). *Los tratados tributarios frente a la doble imposición internacional*. Bogotá: PUJ.

Zegarra, J. (2017). *Planificación transnacional agresiva y abuso de tratados: herramientas de Derecho interno y derecho internacional para contrarrestarlos en la era BEPS*. Recuperado de <http://www.zyaabogados.com/administrador/assets/uploads/files/0c774-ifa-2017-ponencia-ifa-2017-argentina-peru-juan-carlos-zegarra.pdf>.