

# Los Alcances de la Cláusula de Excepción Tributaria de los Tratados de Libre Comercio

## Una Referencia al TLC Perú - USA

Isabel Chiri Gutiérrez\*

*“A propósito del Tratado de Libre Comercio con Estados Unidos el autor estudia el ámbito de los compromisos asumidos en relación con los tributos y la potestad tributaria. Asimismo, desarrolla la importancia de la Cláusula de Excepción Tributaria y el enfoque positivo que ha asumido el Estado Peruano en los Tratados de Libre Comercio que ha suscrito.”*

### 1. Presentación

La década del noventa se caracterizó por el inicio de una apertura a la suscripción de tratados comerciales para promover y proteger la inversión a través de los Acuerdos Bilaterales sobre Promoción y Protección de Inversiones (BIT por sus siglas en inglés). Como parte de la entrada del Perú a una economía cada vez más globalizada, en la década actual se empezó a dar inicio a una política más agresiva en la suscripción de tratados comerciales, a través de la suscripción de los Tratados de Libre Comercio (TLC), que además de contener compromisos bilaterales en materia de inversiones, similares a los contenidos en los BIT, incorporan acuerdos en un ámbito mayor de temas.

El inicio de la negociación del Tratado de Libre Comercio con los Estados Unidos y su posterior suscripción (abril del 2006) dio inicio a una cadena de negociaciones, que a la fecha reportan tratados vigentes con Estados Unidos, Chile, Canadá y Singapur; uno suscrito con China y negociaciones en proceso con Tailandia, EFTA, Corea, Japón, México y la Unión Europea.

Aunque los TLC no son acuerdos en materia tributaria, pueden tener impacto en la potestad tributaria, en las facultades de la Administración Tributaria o los procedimientos tributarios en general. La incidencia de este impacto va a depender del enfoque y

contenido de la cláusula de excepción tributaria (CET) que se incluye en los TLC.

En este contexto, el presente artículo tiene por finalidad explicar la finalidad de la CET, sus principales características, y los dos enfoques que puede seguir. A partir, de este marco general, en una segunda parte del artículo se procederá a explicar de una manera más detallada y comprensiva las características más relevantes de la CET que el Estado Peruano ha incluido en el TLC con los Estados Unidos, por ser punto de referencia, con algunas variables, de la CET incluida en los posteriores TLC suscritos por el Perú. De esta manera, el presente trabajo intenta ser una herramienta para la comprensión de la CET.

El artículo ha sido escrito en conmemoración del aniversario N° 20 de la Asociación Derecho & Sociedad. Hace dos décadas, un grupo de alumnos de la Facultad de Derecho de la PUCP inició la aventura de un proyecto académico con un enfoque público del derecho. Desde entonces, el esfuerzo de los alumnos ha mantenido a la Asociación como una de las más representativas de la visión plural que caracteriza a nuestra Universidad. Las líneas escritas a continuación son un pequeño aporte al invaluable esfuerzo de los alumnos y colaboradores de la Asociación, verdaderos artífices de que quienes vemos lo tributario desde distintas perspectivas, podamos contribuir de manera

\* Profesora de Derecho Tributario de la Pontificia Universidad Católica del Perú - PUCP.

Las opiniones que contiene el presente artículo corresponden exclusivamente a la autora y no deben vincularse a la institución en la que ha prestado o presta servicios.

conjunta en la Edición de Aniversario de esta Revista, y colaborar en el debate académico de un tema público por esencia, como es el tributario, no sólo porque se desarrolla en el marco de la relación del Estado con los ciudadanos, sino, especialmente, porque tiene una incidencia en la redistribución de la riqueza y en la posibilidad de consolidar una mayor justicia social.

## 2. El TLC, la Potestad Tributaria y el Objetivo de la CET

Los Tratados de Libre Comercio son acuerdos en materia comercial que contienen compromisos asumidos por los Estados con el fin de eliminar las barreras al comercio internacional en materia de bienes y servicios, pero también incluyen compromisos en materia inversiones, expropiación, mecanismos de solución de controversias, entre otros. El TLC constituye una de las modalidades de integración más simple, pues las partes pueden conservar su política comercial hacia terceros países, ya que mantienen su propio régimen arancelario<sup>1</sup>.

Los TLC que el Perú tiene en vigencia<sup>2</sup> cuentan con un primer capítulo sobre asuntos institucionales que contiene los temas que de manera transversal se aplican a todo el TLC (por ejemplo, definiciones, transparencia); los demás capítulos se dividen en función de la especificidad de la materia tratada.

Entre los compromisos asumidos en un TLC adquieren especial relevancia para la potestad tributaria, el principio del trato nacional y de la nación más favorecida, principalmente en los términos en que han sido recogidos en materia de comercio de bienes, comercio transfronterizo de servicios, servicios financieros e inversiones.

Ambas obligaciones son recogidas en los TLC en referencia a las reglas sustantivas en el marco de la Organización Mundial del Comercio - OMC, en especial el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio -GATT<sup>3</sup> y el Acuerdo General sobre el comercio de servicios - GATS<sup>4</sup>, con algunas excepciones en sus alcances que varían en función de cada TLC pactado.

En términos generales el principio de trato nacional en el sistema de la OMC asegura la igualdad competitiva

externa (frontera) e interna (territorio de un Estado) de los productos, servicios o personas, evitando la discriminación por origen o nacionalidad. La esencia del principio del Tratamiento Nacional es la exigencia al Estado de no situar los productos, servicios o personas de otros Estados en desventaja competitiva, de cara a sus propios productos, servicios o nacionales<sup>5</sup>.

El principio de trato nacional elimina la posible introducción de distorsiones en el libre flujo de bienes y servicios entre los países que han suscrito el TLC, al asegurar que las decisiones de consumo entre productos nacionales o importados dependan de sus precios relativos antes de impuestos<sup>6</sup>.

De otro lado, el principio de la nación más favorecida es consustancial al sistema OMC, en el cual constituye una prohibición a la discriminación mediante la aplicación de regulaciones, impuestos o aranceles aduaneros sobre productos, servicios o personas en situación o posición similar, que provienen o están destinados a algunos de los Estados miembros de la OMC. Las ventajas, privilegios o inmunidades, incluidas las fiscales, a favor de un producto, servicio o persona cuyo país de origen es OMC debe extenderse inmediata e incondicionalmente a todos sus semejantes originarios de los otros Estados<sup>7</sup>.

Los capítulos pueden seguir un enfoque negativo siguiendo el modelo NAFTA<sup>8</sup>, o un enfoque positivo siguiendo el modelo del GATS. Un enfoque de lista negativa significa la aplicación de los compromisos asumidos a todos los supuestos de la materia, con excepción de aquellos que sean listados expresamente. Por el contrario, un enfoque positivo significa que los compromisos solo se aplicarán a los supuestos recogidos taxativamente, no siendo de aplicación para los demás.

Es importante comprender estos distintos enfoques porque de ellos depende el mayor o menor alcance de las obligaciones asumidas en el TLC en los distintos sectores, y por lo tanto la mayor o menor incidencia que el sistema tributario del país puede tener sobre dichos compromisos.

1 Según señala Alfredo Ferrero, entre los factores que incentivarón el uso de los TLC se encuentran los procesos de integración en Europa a través de la formación de la Unión Europea y el dinamismo registrado en Norteamérica a través de los acuerdos de Canadá y Estados Unidos que derivó en el Tratado de Libre Comercio Norteamericano (NAFTA sus siglas en inglés). A su vez, la desaceleración del ritmo de las negociaciones multilaterales en el marco de la OMC, estimuló los procesos de liberalización mediante negociaciones comerciales a menor escala.

FERRERO DIEZ CANSECO, Alfredo. "Tratado de Libre Comercio entre Perú y Estados Unidos. En: Revista de Economía y Derecho. 2004. P. 8

2 A la fecha Perú tiene vigentes cuatro TLC. El TLC con Estados Unidos fue suscrito el 12 de abril de 2006, y entró en vigencia el 1 de febrero del 2009, según el Decreto Supremo N° 009-2009-MINCETUR; el TLC con Chile fue suscrito el 22 de agosto de 2006 y entró en vigencia el 1 de marzo de 2009, según el Decreto Supremo N° 010-2009-MINCETUR; el TLC con Canadá fue suscrito el 29 de mayo de 2008 y entró en vigencia el 1 de agosto de 2009, según Decreto Supremo N° 013-2009-MINCETUR; y el TLC con Singapur fue suscrito el 29 de mayo de 2008 y entró en vigencia el 1 de agosto de 2009, según Decreto Supremo N° 014-2009-MINCETUR.

3 Siglas en inglés del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio.

4 Siglas en inglés del Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios.

5 ROSEMBUJ, Tulio. Los Impuestos y la Organización Mundial de Comercio. Barcelona: El Fisco, 2007. P. 105.

6 BARREIX, Red de Comercio e Integración. Tributación para la Integración del MERCOSUR, junio 2005. Ps. 21-22.

7 ROSEMBUJ, Tulio. P. 23.

8 Son las siglas en inglés del Modelo del Tratado de Libre Comercio entre Estados Unidos, Canadá y México.

El capítulo de comercio de bienes<sup>9</sup>, ha sido pactado en los cuatro TLC vigentes con un enfoque de lista negativa, siendo que las excepciones para la aplicación de los compromisos asumidos se encuentran listadas en los anexos al Tratado. Ahora bien, entre los compromisos asumidos en este capítulo se incluye el trato nacional.

El capítulo de comercio transfronterizo de servicios ha sido pactado en los cuatro TLC vigente con un enfoque de lista negativa, por lo que los compromisos asumidos alcanzan al comercio transfronterizo de servicios suministrados por proveedores de servicios de otra Parte. Según la definición que se ha incluido, con pequeñas variables en los TLC vigentes, este concepto significa el suministro de un servicio: (a) del territorio de una Parte al territorio de otra Parte; (b) en el territorio de una Parte, por una persona de esa Parte, a una persona de otra Parte; o (c) por un nacional de una Parte en el territorio de otra Parte<sup>10</sup>. Las excepciones de esta definición son señaladas en el mismo capítulo y en el caso de los TLC con Estados Unidos y Canadá se exceptúa de su ámbito, entre otros, al comercio transfronterizo de servicios financieros, los cuales son tratados en un capítulo aparte. En los TLC con Chile y Singapur, los servicios financieros también son excluidos del capítulo de comercio transfronterizo de servicios. En el TLC con Chile no han sido tratados en algún otro capítulo, lo que significa que no hay compromisos asumidos sobre esta materia; y en el TLC con Singapur se ha incorporado al TLC, vía remisión, las obligaciones recogidas sobre esta materia en el GATS.

El artículo señala las distintas formas en que las medidas de los Estados pueden afectar dicho servicio<sup>11</sup>. Entre los compromisos asumidos se incluye la obligación de trato nacional y de la nación más favorecida a favor de los proveedores de los citados servicios.

En el TLC con USA y con Canadá el capítulo de servicios financieros se aplica a las medidas adoptadas por los Estados relacionadas con: (a) instituciones financieras de otra Parte; (b) inversionistas de otra Parte, y las

inversiones de estos inversionistas, en las instituciones financieras en el territorio de la Parte; y (c) el comercio transfronterizo de servicios financieros. Los compromisos asumidos en los capítulos de inversiones y de comercio transfronterizo de servicios no son aplicables, salvo que exista una remisión expresa. La premisa es que los compromisos que se asuman a favor de los inversionistas, inversiones o proveedores de estos servicios, estén incluidos únicamente en el capítulo respectivo.

Entre los compromisos asumidos se incluye la obligación de trato nacional y nación más favorecida a favor de los inversionistas en instituciones financieras, a sus inversiones, a las instituciones financieras y a los proveedores transfronterizos de servicios financieros. Se debe tener en cuenta que este capítulo sigue un enfoque de lista negativa, con la excepción de la obligación de trato nacional para el comercio transfronterizo de servicios financieros, en donde se ha seguido un enfoque positivo<sup>12</sup>.

El capítulo de inversiones tiene en los cuatro TLC vigentes un enfoque negativo y se aplican, en términos generales, a favor de los inversionistas e inversiones de las Partes Contratantes. Se incluyen compromisos de trato nacional y nación más favorecida en favor de los inversionistas y las inversiones; así como la obligación de no expropiación, según la cual, los Estados se comprometen a no expropiar, directa o indirectamente, una inversión. En anexos de este capítulo se incluye algunos alcances del concepto de expropiación a efectos de establecer, entre otros, que la expropiación directa implica una transferencia formal del título de propiedad y la indirecta carece de dicha transferencia pero tiene un efecto equivalente, por ejemplo por el impacto económico, o el impacto sobre las expectativas razonables de la inversión. Es este último tipo de expropiación, el que tendría una relación con la aplicación de los tributos en los casos concretos. Una síntesis de lo comentado sobre la estructura y alcance de los capítulos de los TLC vigentes que son relevantes para comprender la CET, se observa en el siguiente cuadro:

9 En el TLC suscrito con Chile y Singapur tiene el nombre de "Comercio de bienes", mientras que en el TLC suscrito con Estados Unidos este capítulo se denomina "Trato Nacional y Acceso de Mercancías al Mercado"; y en el TLC con Canadá se denomina. "Trato Nacional y Acceso al Mercado".

10 No incluye el suministro de un servicio en el territorio de una Parte por una inversión cubierta.

11 Por ejemplo, el TLC con los Estados Unidos se incluye a: (a) la producción, distribución, comercialización, venta y suministro de un servicio; (b) la compra o uso de, o el pago por, un servicio; (c) el acceso a y uso de sistemas de distribución, transporte o redes de telecomunicaciones y los servicios relacionados con el suministro de un servicio; (d) la presencia en su territorio de un proveedor de servicios de otra Parte; y (e) el otorgamiento de una fianza u otra forma de garantía financiera como condición para la prestación de un servicio.

12 A modo de ejemplo, en el TLC con Canadá y en el TLC con Estados Unidos, en materia del comercio transfronterizo de servicios bancarios sólo se ha reconocido el servicio de suministro y transferencia de información financiera y procesamiento de datos financieros. En cambio para las demás obligaciones se sigue un enfoque negativo.

TLC		Comercio de Bienes	Comercio transfronterizo de servicios	Servicios Financieros	Inversiones
Perú – USA	Enfoque	Negativo	Negativo	Positiva : solo para TN en comercio transfronterizo de servicios financieros Negativa : Para los demás supuestos	Negativo
	Compromisos	Trato nacional	Trato Nacional Nación más favorecida	Trato Nacional Nación más favorecida	Trato Nacional Nación más favorecida No expropiación
Perú- Chile	Enfoque	Negativo	Negativo	No hay capítulo	Negativo
	Compromisos	Trato Nacional	Trato Nacional Nación más favorecida		Trato Nacional Nación más favorecida No expropiación
Perú- Canadá	Enfoque	Negativo	Negativo	Positiva : solo para TN en comercio transfronterizo de servicios financieros Negativa : Para los demás supuestos	Negativo
	Compromisos	Trato Nacional	Trato Nacional Nación más favorecida	Trato Nacional Nación más favorecida	Trato Nacional Nación más favorecida No expropiación
Perú- Singapur	Enfoque	Negativo	Negativo	No hay capítulo, sólo se incorpora, vía remisión, compromisos del AGCS	Negativo
	Compromisos	Trato nacional	Trato Nacional Nación más favorecida		Trato Nacional Nación más favorecida No expropiación

Los compromisos asumidos en los capítulos del TLC que se han comentado brevemente, están relacionados con los tributos, ya que el trato nacional, la nación más favorecida, o la expropiación, entre otros, pueden terminar siendo vulnerados a través de la aplicación de los tributos o en general de disposición tributarias. Por ello, la exclusión de la materia tributaria debe ser expresa en el TLC.

Además, los compromisos asumidos pueden entrar en conflicto con otras obligaciones previstas en un convenio de doble imposición (CDI); por ejemplo, cuando en virtud del CDI se trata al inversionista del país con el que se ha suscrito el TLC, de una manera

que vulnera el principio al trato nacional asumido en el TLC; o si en virtud del CDI se otorga a un Estado un trato más favorable, el trato de la nación más favorecida pactada en el TLC podría ser invocada para obtener un trato similar.

De otro lado, en la actualidad, existe una tendencia a reconocer que las fronteras entre los sistemas impositivos y el comercio, son cada vez más angostas, en la medida que los sistemas impositivos pueden contener subsidios ocultos y barreras al comercio internacional de mercancías, servicios y capital, tal como fue reconocido por la OMC<sup>13</sup>.

13 BARREIX, Red de Comercio e Integración. Tributación para la Integración del MERCOSUR, junio 2005. P. 11.

En materia de la tributación directa, la tendencia mayoritaria en la política fiscal internacional niega la posibilidad de que los tratados comerciales incluyan compromisos en materia de tributación, toda vez que se comparte la idea de que las necesidades económicas de los Estados son diferentes, y por lo tanto, no deben tener limitaciones en el ejercicio de su potestad tributaria, para desarrollar los mecanismos de satisfacción económica que requieran<sup>14</sup>.

En este escenario, resulta relevante que en los TLC se establezca los alcances de la relación entre los compromisos asumidos y los tributos. Si el TLC no incluyera una cláusula de manera expresa regule esta materia, se entendería que los compromisos asumidos alcanzan, en todo lo que sea aplicable, a los tributos. Por ello, la cláusula de excepción tributaria es parte del capítulo de excepciones del TLC, en el que se recoge las materias o sectores que por ser muy sensibles para los Estados no están alcanzados por los compromisos adquiridos o tienen una limitación menor.

**“(...) la tendencia mayoritaria en la política fiscal internacional niega la posibilidad de que los tratados comerciales incluyan compromisos en materia de tributación, toda vez que (...) no deben tener limitaciones en el ejercicio de su potestad tributaria (...)”**

En ese sentido, el esquema en que se plantee la CET y su contenido, tienen una incidencia determinante en la potestad tributaria de los Estados. Un análisis de los TLC que los países de la región tienen suscritos, permite identificar dos esquemas opuestos de la CET incorporada en dichos tratados, que a su vez, caracterizan de un lado, el modelo seguido por los Estados Unidos y del otro, el modelo seguido por la Unión Europea. Cada esquema tiene incidencias diferentes sobre la potestad tributaria de los Estados, y en general sobre los tributos.

#### **El Enfoque Negativo: Enfoque Seguido por la Unión Europea**

Algunos países siguen un enfoque negativo para la redacción de la CET. Se trata de un esquema que permite la aplicación del TLC a todas las medidas tributarias, con excepción de los supuestos señalados expresamente en la propia CET. En su mayoría, las excepciones se vinculan al tratamiento tributario entre residentes y no residentes, las normas para luchar contra la evasión o elusión, y la primacía de los

convenios de doble imposición sobre las obligaciones asumidas en el TLC.

Este enfoque es el seguido por la Unión Europea en sus negociaciones, y lo tienen incluido por ejemplo, en los TLC que ha suscrito con México y Chile. En el TLC Chile - Unión Europea (2003) las excepciones previstas son: i) la posibilidad de distinguir entre contribuyentes que no están en una misma situación, en particular por la residencia o inversión; ii) la posibilidad de adoptar medidas contra la evasión o elusión; y iii) la supremacía de los CDI sobre las obligaciones asumidas en el TLC. No se ha recogido ninguna disposición que impida la aplicación del principio de la nación más favorecida del TLC cuando en virtud del CDI el Estado contratante otorgue a un tercer Estado un trato más favorable.

Un esquema de este tipo tiene una incidencia mayor en la potestad tributaria de los países, en el ejercicio de las facultades de la Administración Tributaria y, en general, en cualquier requisito, acto o práctica tributaria, porque estarán limitados por todas las obligaciones pactadas en el TLC.

#### **El Enfoque Positivo: Modelo Seguido por los Estados Unidos**

Un esquema positivo de la CET se caracteriza por aplicar al ámbito tributario únicamente las obligaciones del TLC que se recojan expresamente en la citada cláusula. En ese sentido, la regla es la negación de la aplicación de las obligaciones del TLC al ámbito de los tributos. Bajo este esquema, la CET contiene un primer párrafo que señala que “Salvo lo dispuesto en este artículo, ninguna disposición del presente Acuerdo se aplicará a medidas tributarias”.

Además, en la CET se reconoce la supremacía de los convenios tributarios sobre el TLC. Las excepciones se refieren, en su mayoría, a la aplicación de la cláusula de expropiación, solución de controversias y obligaciones que ya forman parte de acuerdos suscritos en el marco de la OMC (GATT, GATS) respecto al principio de nación más favorecida y de trato nacional en materia de exportaciones, inversiones, servicios en general y servicios financieros.

Un esquema de este tipo tiene una menor incidencia en la potestad tributaria de los países, ya que todos los compromisos asumidos en el Tratado no constituirán un límite para la creación de los tributos o el establecimiento de beneficios tributarios. Así mismo, dada la amplitud del concepto de medidas tributarias, tampoco estarán limitadas las facultades de la Administración Tributaria o los procedimientos tributarios en general. De otro lado, los inversionistas no tendrán certeza sobre las limitaciones que desde lo tributario pudieran ejercerse contra sus derechos reconocidos en el TLC, por el posible uso de los

14 KAYE, Dionisio. “Aspectos Fiscales en el Tratado de Libre Comercio de América del Norte”. En: El Tratado de Libre Comercio de América del Norte. Análisis, Diagnóstico y Propuestas Jurídicas. Tomo II. Coordinador: Jorge Witker México: Instituto de Investigaciones Jurídicas. P. 422.

impuestos para generar subsidios ocultos y barreras al comercio internacional de mercancías, servicios y capital. De ahí la importancia de las excepciones recogidas expresamente.

### 3. La Cláusula de Excepción Tributaria en el TLC entre Perú y los Estados Unidos

El primer TLC negociado y concluido por el Perú es el suscrito con los Estados Unidos, el cual en lo que a la CET se refiere, ha servido de pauta y modelo para los posteriores TLC suscritos por el Perú.

La cláusula de tributación incluida en el TLC entre Perú y los Estados Unidos (TLC Perú – USA) se encuentra desarrollada en el artículo 22.3 del capítulo 22 - Excepciones. El antecedente de esta cláusula se halla en el Tratado de Libre Comercio entre Centroamérica, República Dominicana y los Estados Unidos (2004) - CAFTA<sup>15</sup> - el cual a su vez tiene como antecedente el NAFTA, cuyo contenido se basa en disposiciones del GATT y GATS. Estos últimos no tienen una cláusula similar a la CET, pero sí contienen algunas regulaciones específicas en materia tributaria. Además, en el caso del GATS existen principios fiscales explícitos respecto a los impuestos directos y convenios de doble imposición.

Además, es importante tener en cuenta que la CET fue negociada inicialmente entre Ecuador Colombia y Perú con Estados Unidos y que ha sido pactada en inglés; estos antecedentes deben ser tenidos en cuenta al momento de interpretar sus alcances. Además, la metodología que es idéntica a la del CAFTA puede resultar algo confusa sino se lee la cláusula de manera sistemática.

Teniendo en cuenta que el TLC Perú – USA es reciente, y que su CET es muy similar a la del NAFTA, los casos que se han dado a partir de este último acuerdo comercial, y cuentan con fallos internacionales, resultan ilustrativos para comprender los alcances de la CET.

#### a) Enfoque de Lista Positiva y Medidas Tributarias

La cláusula sigue un enfoque positivo, por lo que un primer párrafo se encarga de exceptuar la temática tributaria de los compromisos asumidos en el TLC. En los párrafos 3 a 6 de la CET se recogen, a través de una remisión del artículo correspondiente, los compromisos del TLC que sí se aplicarán a las medidas tributarias.

El párrafo 1 señala lo siguiente:

“1. Salvo lo dispuesto en este Artículo, ninguna disposición de este Acuerdo se aplicará a medidas tributarias”.

Como se observa, el primer párrafo de la CET utiliza el término medidas tributarias en lugar de tributos o impuestos; el uso de este término se repite a lo largo de los demás párrafos.

Al respecto, el artículo 22.5 del TLC establece las definiciones de algunos términos utilizados en el capítulo 22, y en el caso de las medidas tributarias se las diferencia de los impuestos como si fueran dos conceptos diferentes, al señalarse que los impuestos y las medidas tributarias no incluyen los aranceles aduaneros. Esta exclusión es más que obvia pues los compromisos del TLC recaen sobre los aranceles aduaneros que los países aplican; sin embargo resultaba necesario hacer la precisión toda vez que los aranceles califican como tributos y por lo tanto, estarían incluidos por definición, en el concepto de medida tributaria. En resumen, el contenido de la CET no se aplica a temas vinculados con los aranceles.

En los demás artículos del TLC Perú - USA no existe una definición de medida tributaria, pero en el Capítulo Uno sobre definiciones generales, sí existe una definición de medida en donde se señala que para efectos de todo el Tratado, a menos que se especifique algo diferente, “medida” incluye cualquier ley, reglamento, procedimiento, requisito o práctica. Si bien, el párrafo primero de la CET excluye la aplicación del TLC a las medidas tributarias, se debe comprender que lo que se excluye son los compromisos que el Estado asume, pero no así la aplicación, en lo que resulte relevante, de los artículos que de manera transversal se aplican en el TLC, como son los de definiciones generales o el ámbito de aplicación del TLC. Por ello, para la interpretación del concepto de medida tributaria sí resulta aplicable la definición de medida prevista en el capítulo uno del TLC.

En ese sentido, medida tributaria incluiría de manera general cualquier norma, reglamento, procedimiento, requisito o práctica tributaria de una entidad o autoridad del Estado<sup>16</sup>. Es decir, el concepto de medida tributaria es más amplio que los tributos y los incorpora.

El Modelo de Convenio para evitar la doble imposición de los Estados Unidos del 2006 tiene una definición

15 Según lo señalado por el ex Ministro de Comercio Exterior, Alfredo Ferrero, Estados Unidos y Perú consideraron que el texto del TLC tendría como referencia los acuerdos suscritos con Chile y el CAFTA, los cuales son sustancialmente similares. FERRERO DIEZ CANSECO, Alfredo. Op. Cit. P.14

16 En el mismo sentido, Adrian Rodríguez considera que “medida tributaria” incluye a las leyes, regulaciones, procedimientos, requisitos o prácticas de cualquier organismo a autoridad de un Estado. En: International Arbitration Claims against domestic tax measures deemed expropriatory or unfair and the inequitable. RODRÍGUEZ, Adrian. Buenos Aires: Institute for the integration of Latin America and The Caribbean. 2006, p. 13. Igualmente, Dionisio Kaye en relación con la CET del NAFTA, cuyo primer párrafo es idéntico a la CET del TLC Perú- USA indica que “(...) en ninguna parte del TLCAN se define el concepto de medidas tributarias (...), entendemos que están excluidas del TLCAN, todos los actos legislativos, judiciales y los que realicen las administraciones tributarias en materia de regulación, fiscalización, determinación y cobro de contribuciones, así como las medidas referentes a procedimientos económico coactivos de ejecución, imposición de multas y persecución de delitos fiscales.”

de medida que se aplica para la comprensión del término "medida tributaria". Para tal efecto, el Modelo señala que medida es una ley, reglamento, norma, procedimiento, decisión, acto administrativo o cualquier otra disposición o acto análogo. Es relevante tener en cuenta esta definición, toda vez que el antecedente de la inclusión de este término al TLC Perú - USA se halla en el NAFTA que es un acuerdo suscrito por los Estados Unidos.

En el plano internacional tanto en los tribunales arbitrales y los documentos internacionales, han seguido la misma línea argumentativa. A partir del análisis de los distintos casos presentados al amparo de las CET de algunos TLC, los fallos arbitrales se han encargado de dotar de contenido a este término. Así, en el caso Marvin Feldman contra México seguido en el marco del NAFTA (2002), del análisis de los argumentos planteados por el tribunal arbitral se puede concluir que considera la denegación de devolución de impuestos como una medida tributaria. El Tribunal analizó si la negativa a la indicada devolución vulneraba el compromiso de no expropiar en el NAFTA, incluyendo en su análisis la aplicación de la CET prevista en dicho Acuerdo, según la cual la obligación de no expropiar se aplica a las medidas tributarias<sup>17</sup>.

**"(...) a diferencia de los acuerdos comerciales, en los que la tendencia es la de ser multilaterales, en materia tributaria la tendencia es la de una negociación bilateral, especialmente en lo que a impuestos directos se refiere."**

Asimismo, como parte del trabajo realizado por el grupo de expertos en tributación de la OCDE en relación con las negociaciones sobre el Acuerdo Multilateral de Inversiones, se discutió los alcances del término "medidas tributarias", sugiriendo algunas delegaciones que la definición debía incluir las contribuciones a

la seguridad social, los procedimientos tributarios, cualquier práctica administrativa en relación con los tributos, incluso de los gobiernos subnacionales<sup>18</sup>.

En el mismo sentido, en la legislación de la Unión Europea, existe una definición de "tax measures"<sup>19</sup>. En efecto, en el Code of conduct for business taxation se establece que incluye las disposiciones legislativas o reglamentarias y prácticas administrativas<sup>20</sup>.

### **b) Convenios Tributarios y TLC**

Los convenios tributarios resultan complementarios a los convenios comerciales para facilitar el comercio y la inversión de los países. Se ha llegado a sostener, incluso, que en este contexto de globalización comercial, un sistema tributario ideal debe incluir junto con las tradicionales características, la capacidad de coordinación internacional, en especial con los principales socios comerciales<sup>21</sup>.

Los principales convenios tributarios son los CDI que tienen como objetivo principal evitar la doble imposición tributaria de una misma renta, a partir de la renuncia de los países contratantes de parte de su soberanía fiscal. En ese sentido, lo que se pacta incide sobre la potestad tributaria de los países, tema sensible por su vinculación con el gasto público, al constituir los tributos el medio que hace posible el cumplimiento de los fines del Estado. Por ello, a diferencia de los acuerdos comerciales, en los que la tendencia es la de ser multilaterales<sup>22</sup>, en materia tributaria la tendencia es la de una negociación bilateral, especialmente en lo que a impuestos directos se refiere.

Ahora bien, toda vez que la CET permite la aplicación de algunos compromisos asumidos en el TLC éstos podrían entrar en conflicto con lo pactado en un CDI, tal es el caso de los compromisos de trato nacional o de nación más favorecida que si son incorporados en la CET, podrían colisionar con las obligaciones de un CDI.

En la CET del TLC Perú - USA, el párrafo 2 garantiza la primacía de los Convenios Tributarios sobre los compromisos del TLC, incluso sobre aquellos que

KAYE, Dionisio. "Aspectos Fiscales del Tratado de Libre Comercio de América del Norte". En: El tratado de Libre Comercio de América del Norte. Análisis, Diagnóstico y Propuestas Jurídicas. T. II. Coordinador Witker, Jorge. México: Universidad Autónoma de México. Instituto de Investigaciones Jurídicas. 1993. P. 423.

17 Laudo Arbitral del Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones, remitido a las partes el 16 de diciembre del 2002. Caso N° ARB (AF)/99/1. En ese caso, el ciudadano de nacionalidad norteamericana Marvin Feldman era propietario de la empresa CEMSA. Marvin alegaba que la negativa de México a devolver a la empresa los impuestos internos que gravaban la exportación de los cigarrillos constituían una violación de las obligaciones de México en el NAFTA, en concreto la obligación de no expropiar que de acuerdo con la CET del NAFTA sí puede ser aplicable a las medidas tributarias.

18 OECD. Report to the Negotiating Group. DAF/MAI/EG2 (96)9 del 17 de diciembre de 1996. Este documento ha sido recuperado de la página web de OCDE: <http://www.oecd.org/da/mai/pdf/eg2/eg2969e.pdf>, el 15 de setiembre del 2009.

19 La versión en inglés de los TLC vigentes en el Perú utilizan el término "tax measures" en las CET, mientras que en su versión en español se utiliza el término "medida tributaria".

20 Literal A) del Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas. El Código no es un instrumento jurídicamente vinculante, pero sí tiene fuerza política. El Código se estableció en las conclusiones del Consejo de Ministros de Economía y Finanzas de 1 de diciembre de 1997.

21 Al respecto, BARREIX, Alberto y VILLELA, Luis señalan que "con el objetivo de favorecer no solo los procesos de integración sino también la inserción competitiva en la economía mundial, a las tradicionales características tradicionales que debe tener un sistema tributario - suficiencia, eficiencia, equidad y simplicidad - deberá agregarse la capacidad de coordinación internacional del mismo, en especial con los principales socios comerciales. "Tributación en el MERCOSUR y la necesidad de coordinación". En: Red de Comercio e Integración. Tributación para la integración del MERCOSUR. Editores: Vito Tanzi, Alberto Barreix y Luis Villela. Banco Interamericano de Desarrollo, junio 2005. P. 37.

22 Por ejemplo, el artículo 23.5 del TLC con USA prevé la posibilidad de la adhesión de cualquier país o grupo de países.

serán aplicables a las medidas tributarias en virtud de lo que la propia CET prevé (detallados en los párrafos 4, 5 y 6). La excepción a esta primacía es la obligación de trato nacional a que se refiere el artículo III del GATT y la prohibición de impuestos a la exportación, recogidas en el párrafo 3 de la CET<sup>23</sup>, obligación cuyos alcances serán analizados más adelante.

El párrafo 2 de la CET indica lo siguiente:

“2. Nada de lo dispuesto en el presente Acuerdo afectará los derechos y las obligaciones de cualquier Parte bajo cualquier convenio tributario. En caso de incompatibilidad entre este Acuerdo y cualquiera de estos convenios, prevalecerá el convenio en la medida de la incompatibilidad (...)”.

El antecedente de esta disposición se halla en el artículo XXII numeral 3 del GATS, el cual establece que ningún miembro podrá invocar el compromiso de trato nacional respecto de una medida de otro miembro que esté comprendida en el ámbito de un CDI entre ambos en relación con la doble imposición o alguna medida dirigida contra la evasión fiscal basada en el CDI.

La primacía de los convenios tributarios es independiente de que éste sea suscrito entre Perú y Estado Unidos, podría tratarse de un convenio tributario de cualquiera de ambos países con terceros. En cualquier supuesto, lo relevante es que los compromisos del TLC aplicables a las medidas tributarias se subordinan a lo pactado en dichos convenios tributarios. Además, según la definición recogida en el artículo 22.5, convenio tributario significa un convenio para evitar la doble tributación u otro convenio o arreglo internacional en materia tributaria.

De otro lado, el párrafo 2 de la CET señala que:

“2. (...) En el caso de un convenio tributario entre dos o más Partes, las autoridades competentes bajo ese convenio tendrán la responsabilidad exclusiva de determinar si existe alguna incompatibilidad entre este Acuerdo y ese convenio”.

En esta segunda parte del párrafo 2, ya no se hace referencia a cualquier convenio, sino a un convenio tributario entre dos o más partes. Esta redacción no debe llevar al error de considerar que podría tratarse de un convenio tributario suscrito entre alguno de los

dos Estados contratantes en el TLC y terceros países; se trata de convenios suscritos entre Perú y Estados Unidos, es decir, entre los países contratantes del TLC, de otro modo no se explicaría que se establezca que las autoridades competentes<sup>24</sup> deberán resolver si se está frente a un convenio tributario incompatible con algún compromiso del TLC. En efecto, los países que pactan el TLC no pueden obligar a la autoridad tributaria de un tercer país. En realidad, hay un error en la redacción originada en el hecho de que las negociaciones iniciales incluía a Ecuador, Colombia y Perú con Estados Unidos; de ahí la referencia a dos o más partes<sup>25</sup>. Por ejemplo, en la CET del TLC con Singapur la redacción del párrafo 2 y no tiene ese problema de redacción, refiriéndose únicamente al convenio entre las partes<sup>26</sup>.

### c) Aplicación del Artículo III del GAT

El literal a) del párrafo 3 de la CET establece la aplicación a las medidas tributarias del compromiso de trato nacional del capítulo de Acceso de Mercancías al Mercado (denominado en otros TLC como Comercio de Bienes), que está recogido en el artículo 2.2 del Capítulo 2 del TLC. El texto del párrafo 3 de la CET es el siguiente:

“3. No obstante el párrafo 2:

(a) el artículo 2.2 (Trato Nacional) y aquellas otras disposiciones en este Acuerdo necesarias para hacer efectivo dicho Artículo, se aplicarán a las medidas tributarias en el mismo grado que el Artículo III del GAT de 1994;”

El artículo 2.2 del TLC que se aplicará por referencia a las medidas tributarias establece lo siguiente:

“Artículo 2.2: Trato Nacional

1. Cada Parte otorgará trato nacional a las mercancías de otra Parte, de conformidad con el Artículo III del GATT de 1994, incluidas sus notas interpretativas, y para ese fin el Artículo III del GATT de 1994 y sus notas interpretativas se incorporan a este Acuerdo y son parte integrante del mismo, mutatis mutandis.

2. El trato a ser otorgado por una Parte bajo el párrafo 1 significa, con respecto a un gobierno de nivel regional, un trato no menos favorable que el trato más favorable que ese gobierno de nivel regional conceda a cualquiera de las mercancías similares,

23 El tercer párrafo de la CET inicia con un encabezado que dice lo siguiente: “No obstante el párrafo 2: (...)”, lo que significa que la primacía de los convenios tributarios prevista en el párrafo 2 no es de aplicación para la obligación de trato nacional que se indica a continuación de dicho encabezado.

24 Según la definición prevista en el Anexo 22.3 del TLC será en el caso del Perú, el Ministerio de Economía y Finanzas; y en el caso de los Estados Unidos, el Assistant Secretary of the Treasury (Tax Policy), del Department of the Treasury.

25 En el mismo sentido GODOY FAJARDO, Juan Pablo y BARBOSA MARIÑO, Juan David. “La cláusula de excepción de tributación en los Tratados de Libre Comercio: el artículo 22.3 del TLC con EE.UU. Revista N° 57 del Instituto Colombiano de Derecho Tributario. P. 68.

26 El artículo 18.3 del TLC con Singapur señala que: “Nada en este Acuerdo afectará los derechos y obligaciones de cualquier Parte bajo cualquier convenio tributario. En el caso de cualquier incompatibilidad entre este Acuerdo y tal convenio, ese convenio prevalecerá en la medida de la incompatibilidad. En el caso de un convenio tributario entre las Partes, las autoridades competentes bajo tal convenio tendrán la responsabilidad exclusiva de determinar si existe alguna incompatibilidad entre este Acuerdo y tal convenio”.



directamente competidoras o sustituibles, según sea el caso, de la Parte de la cual forma parte.

3. Los párrafos 1 y 2 no se aplicarán a las medidas indicadas en el Anexo 2.2<sup>27</sup>.

De la lectura de ambas disposiciones se puede concluir que la obligación de Trato Nacional prevista en el artículo III del GATT de 1994 se aplica a las medidas tributarias con los mismos alcances y limitaciones que hayan sido establecidas en el GATT. Se trata de una obligación que el Perú ya ha sumido en el marco de la OMC; pero que se estaría incorporando a su vez, en el TLC Perú - USA.

En resumen, el Artículo III del GATT asegura la igualdad competitiva interna de los productos, evitando la discriminación por origen o nacionalidad. El artículo recoge la prohibición de las medidas fiscales y legales o los comportamientos prácticos que puedan generar discriminaciones proteccionistas, con el objetivo de asegurar la igualdad de las condiciones competitivas, la igualdad competitiva e impedir a los Estados la aplicación de los impuestos internos y las demás regulaciones que afecten la relación competitiva en el mercado, entre los productos domésticos e importados implicados, a fin de facilitar la protección de la producción local<sup>28</sup>. La finalidad es garantizar que los impuestos internos discriminatorios no sean utilizados como sustitutos de los aranceles<sup>29</sup>. Sus alcances se han vinculado tradicionalmente a los impuestos indirectos por ser los que se aplican sobre los productos. Sin embargo, en el plano teórico y jurisprudencial, se viene afirmando que el ámbito de este artículo también alcanza a los impuestos directos. Al respecto, Rosembuj plantea la tesis de que los impuestos directos pueden repercutirse, en determinadas situaciones de mercado, en el precio de los productos o servicios, desmintiendo la posición tradicional que reducía la traslación a la imposición sobre el consumo. En ese sentido, si bien el artículo III no está referido principalmente a los impuestos directos, en algunos casos, éstos podrían ser alcanzados, por ejemplo cuando el tratamiento fiscal de las personas dedicadas a la importación en comparación con los productores locales del mismo sector, revelen una diferencia de trato entre las mercancías importadas y las mercancías domésticas similares<sup>30</sup>.

La jurisprudencia de la OMC ha seguido esta línea de

argumentación. Se trata del caso Argentina-Bovine Hides, en el que Argentina argumentaba que un impuesto sobre la renta no es un impuesto sobre los productos, y por lo tanto no está sujeto a la disposición del Artículo III.2 del GATT. Sin embargo, el Grupo rechazó este argumento y señaló que si bien por lo general los impuestos a la renta no se consideran sujetos al artículo III.2 de GATT, ello no significa que este artículo excluya de su ámbito las medidas vinculadas a los impuestos directos<sup>31</sup>.

En este escenario de evolución en el análisis de los alcances del artículo III del GATT y por lo tanto del Artículo 2.2 aplicable a las medidas tributarias para efectos del TLC; resulta importante recordar que la CET señala que el citado artículo 2.2 se aplicará en el mismo grado que el Artículo III del GATT, y este último está exceptuado en las materias señaladas en el Artículo XX del GATT.

Al respecto, el artículo XX no contiene expresamente excepciones tributarias, pero la jurisprudencia se ha encargado de incorporarlas en el literal d del citado artículo XX, que se refiere al orden público. En ese sentido, están excluidas del ámbito de aplicación del artículo III del GATT, las medidas tributarias necesarias para que el Estado importador combata en su territorio la evasión fiscal<sup>32</sup>.

#### d) Impuestos a las Exportaciones

El literal b del párrafo 3 de la CET señala lo siguiente:

“3. No obstante el párrafo 2:

(b) el artículo 2.11 (Impuestos a la Exportación) se aplicará a las medidas tributarias”.

A su vez, el referido artículo 2.11 establece que:

“Artículo 2.11: Impuestos a la Exportación

Salvo que se disponga algo distinto en este Acuerdo, ninguna Parte podrá adoptar o mantener cualquier impuesto, gravamen o cargo alguno a la exportación de alguna mercancía a territorio de otra parte, a menos que tal impuesto, gravamen o cargo sea también adoptado o mantenido sobre la mercancía cuando esté destinada al consumo interno”.

27 En el Anexo 2.2 el Perú ha listado las medidas del Perú que rigen la importación de ropa y alzado usado; vehículos automotores usados, motores, partes y repuestos usados de uso automotor; bienes usados, maquinaria, y equipo usados que utilicen fuentes radioactivas; las medidas implementadas mediante la Ley Nº 28514, el Decreto Legislativo 843, el Decreto de Urgencia Nº 079-2000, el Decreto Supremo Nº 003-97-SA y la Ley Nº 27757 y cualquier reforma de estas leyes o decretos, en la medida en que la modificación no reduzca la conformidad de la disposición con el Acuerdo; así como las acciones autorizadas por el Órgano de Solución de Controversias de la OMC.

28 ROSEMBUJ, Tulio. Los Impuestos y la Organización Mundial de Comercio. Barcelona: El Fisco, 2007. P. 110.

29 DAILY, Michael. The WTO and Direct Taxation. Discussion Paper Nº 9. World Trade Organization, 2005. P. 4.

30 ROSEMBUJ, Tulio. Op Cit. P. 123-125.

31 El caso fue presentado por la Comunidad Europea contra Argentina. Se conformó un Grupo Especial que quedó constituido el 31 de enero de 2000. El Grupo Especial distribuyó su informe el 19 de diciembre de 2000. En reunión del 16 de febrero de 2001, el Organismo de solución de diferencias de la OMC adoptó el informe del Grupo Especial. Información obtenida de la Página Web de la OMC: [http://www.wto.org/spanish/tratop\\_s/dispu\\_s/cases\\_s/ds155\\_s.htm](http://www.wto.org/spanish/tratop_s/dispu_s/cases_s/ds155_s.htm). El Informe Final del Grupo Especial se encuentra en el documento de la OMC WT/DS155/R del 19 de diciembre del 2000.

32 Argentina-Measures affecting export of bovine hides and the import of finished Eláter WT/DS155/R, I6-2-2001, citado por ROSEMBUJ, Tulio. Op. Cit. P. 123.

33 LORRAINE, Eden. The emerging North American Investment Regime. En: Transnational Corporations. Vol. 5 Nº 3. Diciembre 1996. P. 86.

El principio del país de destino es el que se encuentra detrás de esta prohibición, en razón de que el país extranjero es el destino final de las exportaciones y se busca que los bienes lleguen sin la incorporación de impuestos que afecten finalmente a los consumidores<sup>33</sup>. El principio del país de destino atribuye el poder tributario al país en que el producto se consume; por ello, los ajustes fiscales en frontera son necesarios para evitar distorsiones entre el gravamen sobre los productos importados y los locales semejantes. En ese sentido, el principio del país de destino en el comercio de bienes se materializa en dos momentos complementarios entre sí. Por un lado, aplica la compensación de impuestos interiores exigiendo los mismos impuestos sobre las mercancías importadas que aquellos que gravan las mercancías locales similares. Por otro lado, se aplica la exención o devolución de los impuestos internos satisfechos a la exportación de los productos<sup>34</sup>.

Si no existiera esta prohibición los Estados podrían utilizar impuestos a las exportaciones para recuperar lo que están perdiendo en términos de recaudación al reducir o eliminar los derechos arancelarios, trasladándose el impuesto al precio de los productos para los consumidores del país al cual van a ingresar.

La forma impositiva más común sobre la exportación es la aplicación de un impuesto al valor agregado, siendo que la legislación peruana no contempla este supuesto dentro del ámbito de aplicación del Impuesto General a las Ventas<sup>35</sup>.

Asimismo, de acuerdo a la redacción del párrafo 2, las obligaciones - artículo III del GATT y prohibición de impuestos a las exportaciones - priman sobre lo pactado en un CDI. El antecedente de esta primacía se halla en el NAFTA. El Modelo de CDI de los Estados Unidos del 2006 en el artículo 2 b establece esta primacía<sup>36</sup>, sin embargo, el Modelo de CDI que el Perú ha venido usando en las negociaciones y que surgió como consecuencia de una consulta ciudadana realizada en el año 2001 no contiene una disposición similar.

#### e) Trato Nacional en Impuestos Directos

A partir del párrafo 4 de la CET se establecen las obligaciones del TLC que serán aplicables a las medidas tributarias, pero sin primar sobre los convenios tributarios.

El inciso a) del párrafo 4 reconoce la aplicación a las medidas tributarias sobre impuestos directos de

las obligaciones de trato nacional recogidas en los capítulos de comercio transfronterizo de servicios y servicios financieros, desarrolladas en los artículos 11.2, 12.2, respectivamente, en la medida que estén referidas a la adquisición o al consumo de servicios específicos. El reconocimiento de la obligación de trato nacional sobre todas las medidas tributarias que incidan sobre los impuestos directos se encuentra limitada por tener que estar referidas a la adquisición o al consumo de servicios.

La redacción del inciso a) del párrafo 4 es la siguiente:

“4. Sujeto al párrafo 2:

(a) el Artículo 11.2 (Trato Nacional) y el Artículo 12.2 (Trato Nacional), se aplicarán a las medidas tributarias sobre la renta, ganancias de capital, o sobre el capital gravable de las compañías referentes a la adquisición o al consumo de servicios específicos, salvo que nada de lo dispuesto en este sub -párrafo impedirá a una Parte a condicionar la recepción o continuación de la recepción de una ventaja relacionada con la adquisición o el consumo de servicios específicos, al requisito de suministrar el servicio en su territorio, y “ (subrayado nuestro).

Este artículo tiene su antecedente en la CET del NAFTA, en cuyo marco se ha establecido que esta redacción estaría limitando la aplicación de la obligación de trato nacional a las medidas tributarias que incidiendo sobre impuestos directos, incidan en la adquisición o el consumo de servicios específicos; en el entendido que se trataría de impuestos directos que en los hechos se convierten en indirectos porque inciden sobre el consumo<sup>37</sup>. Así, se pone como ejemplo el caso en que se permita deducir a un residente los gastos por consultoría prestada por los nacionales, pero no se permite la deducción si la consultoría es prestada por sujetos del otro país.

Esta línea de interpretación hallaría sustento además, a partir de lo previsto en los capítulos de comercio transfronterizo de servicios y de servicios financieros, en los que se diferencia entre las medidas que afectan el consumo de un servicio de aquellas más vinculada con las actividades de los proveedores. Al respecto, el capítulo Once (Comercio Transfronterizo de Servicios) en el artículo 11.1 desarrolla los distintos supuestos sobre los cuales podrían incidir las medidas adoptadas por un Estado que afecten el comercio transfronterizo de servicios. En la lista de supuestos a los que puede afectar las medidas, se incluye a “la compra o uso de, o el pago por, un servicio”; mientras que como

34 ROSEMBUJ, Tulio, Op. Cit. P. 237.

35 Según el artículo 33º de la Ley del Impuesto General a las Ventas, cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado por el Decreto Supremo N° 055-99-EF y normas modificatorias.

36 El citado artículo señala que el CDI no limitará de ninguna manera ningún beneficio concedido por cualquier otro acuerdo en que los Estados contratantes sean partes. Cabe señalar que el Modelo de CDI de los Estados Unidos de 1996 vigente cuando se firmó el NAFTA y el TLC Perú - USA, limitaba dicha primacía a los convenios entre las partes (diferente a los convenios multilaterales en los que ambos estados son partes), y la primacía de la obligación de trato nacional del GATT se incluía expresamente en el artículo 3 b. Sobre el Modelo de CDI USA de 1996 y el artículo 3 b, ver: ROSEMBUJ, Tulio, Op. Cit. Ps. 73-74.

37 LLORAINÉ, Eden, Op. Cit. P. 87

un supuesto distinto se incluye a la “producción, distribución, comercialización, venta y suministro de un servicio”, entre otros supuestos. De igual manera, el artículo 12.2 del Capítulo Doce (Servicios Financieros), establece que la obligación de trato nacional puede darse con respecto al “establecimiento, adquisición, expansión, administración, conducción, operación y venta u otra forma de disposición de instituciones financieras e inversiones en instituciones financieras en su territorio”.

Un ejemplo de una medida tributaria en impuestos directos sobre el consumo sería aquella que consiste en retener en cabeza del consumidor el impuesto a la renta del no domiciliado; sin embargo esa medida está exceptuada de la aplicación de la obligación de trato nacional, según lo previsto en el literal g) del párrafo 4, por tratarse de una medida del Estado que tiene la finalidad de asegurar la aplicación y recaudación de los impuestos de manera efectiva, como ocurre con las disposiciones que buscan asegurar la recaudación de los no domiciliados o evitar la elusión y evasión tributaria<sup>38</sup>.

En el mismo sentido se ubicaba el requisito que se exigía a los inversionistas en el sector agrario para gozar de la tasa preferencial del 15% en el Impuesto a la Renta, que consistía en la utilización principalmente de productos agropecuarios adquiridos de las personas naturales o jurídicas que desarrollaban cultivo y/o crianzas, en áreas donde se producen dichos productos, fuera de Lima y el Callao<sup>39</sup>. Este requisito que diferenciaba a favor del consumo de los productos nacionales, implicaba una medida tributaria en un impuesto directo sobre el consumidor. El requisito fue derogado por el Decreto Legislativo N° 1035<sup>40</sup> emitido con ocasión de la dación de facultades al Ejecutivo para la aplicación del TLC Perú - USA, otorgada por Ley N° 29157.

En la línea de interpretación expuesta, la exoneración prevista en la Ley del Impuesto a la Renta para los intereses obtenidos por los intereses con ocasión de un depósito en una entidad del Sistema Financiero Peruano<sup>41</sup>, también podría constituir una medida tributaria referida al consumo de un servicio financiero, pues hay un incentivo para consumir los servicios de

financieros de depósito prestados por proveedores nacionales en lugar de los prestados por los que provienen de otros países. Se trata de una medida en el impuesto a la renta que recae sobre el consumidor del servicio y no así sobre el proveedor.

Sin embargo, el ejemplo anterior no vulnera el TLC porque se debe recordar lo que se analizó al inicio de este artículo respecto al enfoque planteado en estos tratados en materia de servicios financieros. La obligación de trato nacional para el comercio transfronterizo de servicios financieros, tiene un enfoque de lista positiva que incluye únicamente los servicios de suministro y transferencia de información financiera; por lo que la obligación de trato nacional solo es exigible respecto de dichos servicios.

En una posición más amplia de la aplicación de este párrafo, se incluye a todas las medidas tributarias en impuestos directos, que vulneran la obligación de trato nacional incluso cuando la medida recae sobre el proveedor del servicio. En un Informe preparado por la CEPAL, el BID y la OEA, en el que se analiza el TLC Chile - USA, cuya CET tiene una redacción similar a la CET del TLC Perú - USA, se plantea como ejemplo del inciso a) del párrafo 4 bajo análisis, la prohibición de aplicar impuestos a las instituciones financieras sobre el capital, o un impuesto sobre el ingreso por concepto de primas a las empresas aseguradoras, porque se estaría vulnerando la obligación de trato nacional<sup>42</sup>.

#### f) Trato Nacional en Impuestos Indirectos

El inciso b) del párrafo 4 establece la aplicación de la obligación de trato nacional de los capítulos de inversiones, comercio transfronterizo de servicios y servicios financieros, prevista en los artículos 10.3, 11.2 y 12.2, respectivamente, a las medidas tributarias que recaen sobre impuestos indirectos.

La redacción del inciso b) del párrafo 4 es la siguiente:

“4. Sujeto al párrafo 2:

(b) los Artículos 10.3 (Trato Nacional) y 10.4 (Trato de Nación Más Favorecida), los Artículos 11.2 (Trato Nacional) y 11.3 (Trato de Nación Más Favorecida)

38 El inciso g) del párrafo 4 exceptúa de la obligación del trato nacional a todas las medidas encaminadas a asegurar la aplicación y recaudación de impuestos de manera equitativa o efectiva, según lo permitida por el artículo XIV (d) del GATS, en el cual señala a pie de página que, entre las medidas que tienen por objeto garantizar la imposición o recaudación equitativa o efectiva de impuestos directos están comprendidas, entre otras las medidas que “...iii) se aplican a los no residentes o a los residentes con el fin de prevenir la elusión o evasión de impuestos, con inclusión de medidas de cumplimiento; o iv) se aplican a los consumidores de servicios suministrados en o desde el territorio de otro Miembro con el fin de garantizar la imposición o recaudación con respecto a tales consumidores de impuestos derivados de fuentes que se hallan en el territorio del Miembro...”

39 El artículo 2.2 de la Ley señalaba: “También se encuentran comprendidas en los alcances de la presente Ley las personas naturales o jurídicas que realicen actividad agroindustrial, siempre que utilicen principalmente productos agropecuarios, producidos directamente o adquiridos de las personas que desarrollen cultivo y/o crianzas a que se refiere el numeral 2.1 de este artículo, en áreas donde se producen dichos productos, fuera de la provincia de Lima y la Provincia Constitucional del Callao. No están incluidas en la presente Ley las actividades agroindustriales relacionadas con trigo, tabaco, semillas oleaginosas, aceites y cerveza”.

Se entiende que el requisito era la adquisición de los productos producidos por personas naturales y jurídicas domiciliadas en el Perú ellas son las comprendidas en el artículo 2.1 como beneficiarias de la Ley de Promoción del Sector Agrario.

40 Decreto Legislativo que aprueba la ley de adecuación al “Acuerdo sobre las medidas en materia de inversiones relacionadas con el comercio” de la OMC.

41 El inciso i) del artículo 19° de la Ley del Impuesto a la Renta señala que están exonerados del impuesto “i) cualquier tipo de interés de tasa fija o variable, en moneda nacional o extranjera, que se pague con ocasión de un depósito conforme a la Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros, Ley N° 26702...”

42 Guía Comparativa del Tratado de Libre Comercio Entre Chile y Estados Unidos y el Tratado de Libre Comercio Entre República Dominicana - Centroamérica y Estados Unidos. Estudio realizado por el comité tripartito conformado por la OEA; BID y CEPAL. Enero, 2005.P. 139.

y los Artículos 12.2 (Trato Nacional) y 12.3 (Trato de Nación Más Favorecida) se aplicarán a todas las medidas tributarias, salvo a aquellas sobre la renta, ganancias de capital, o sobre capital gravable de las compañías, impuestos sobre el patrimonio, sucesiones, donaciones y las transferencias con salto de generaciones (generation-skipping transfers),...”<sup>43</sup>

En el ámbito de los impuestos indirectos hay un reconocimiento de la obligación de no discriminar entre los bienes o servicios nacionales e importados, ya que cuando éstos reciben el mismo tratamiento tributario, las decisiones de consumo dependerán exclusivamente de sus precios relativos antes de impuestos. Esta es la tendencia internacional a efectos de no afectar el comercio internacional de bienes y servicios y garantizar que los impuestos internos discriminatorios no sean utilizados como sustitutos de los aranceles.

En una posición similar, la DIAN de Colombia se pronunció sobre el contenido de esta disposición, que tiene una redacción similar en el TLC Colombia – USA, y señaló que “esta norma indicaría que en cuanto a los impuestos no relacionados en la lista, es decir los que son llamados por la doctrina como impuestos indirectos, no se debe discriminar entre los contribuyentes en razón de su nacionalidad”<sup>43</sup>.

#### g) Nación más Favorecida e Impuestos Indirectos

El inciso b) del párrafo 4 establece la aplicación de la obligación de nación más favorecida establecida en los capítulos de inversiones, comercio transfronterizo de servicios y servicios financieros, prevista en los artículos 10.4, 11.3 y 12.3, respectivamente, a las medidas tributarias que recaen sobre los impuestos indirectos. No hay ningún reconocimiento de nación más favorecida en materia de impuestos directos.

En síntesis, la obligación de la nación más favorecida prevista en los artículos citados, establece que cada parte debe conceder a los bienes, servicios e inversionistas de la otra parte, un trato no menos favorable que el que concede en circunstancias similares a los inversionistas, bienes o servicios de otros países.

Esta obligación es un estándar de tratamiento que ha sido relacionado con el principio de la no discriminación entre los Estados. La opinión predominante es que la obligación de trato NMF sólo existe cuando una cláusula en un Tratado la crea, y en su ausencia, los

países conservan la posibilidad de discriminar entre las naciones extranjeras en sus asuntos económicos<sup>44</sup>.

Se trata de una obligación que es consustancial al sistema OMC, según se observa entre otros acuerdos, en el artículo 1 del GATT<sup>45</sup> y el artículo II del GATS.

**“(...) la obligación de trato NMF sólo existe cuando una cláusula en un Tratado la crea, y en su ausencia, los países conservan la posibilidad de discriminar entre las naciones extranjeras en sus asuntos económicos.”**

La CET prevé la posibilidad de que los Estados adopten medidas que sean incompatibles con la obligación de la NMF, siempre que el tratamiento diferenciado resulte de un convenio tributario.

Esta excepción al principio de la nación más favorecida tampoco es ajena al marco de la OMC; ya que el GATS si bien reconoce el principio de nación más favorecida, en el artículo XIV e) establece como excepción el tratamiento diferenciado que resulte de un acuerdo contra la doble imposición o de disposiciones contra la doble imposición, contenidas en otros acuerdos o tratados internacionales a los que está vinculado. El ámbito de aplicación del principio de nación más favorecida del GATS alcanza al comercio de servicios y a los proveedores de servicios, por lo que entre las medidas que podrían afectar esta obligación se encuentran los impuestos directos. Por ello, adquiere relevancia que el propio GATS establezca como excepción, la posibilidad de aplicar un tratamiento diferenciado a los servicios y proveedores de servicios de distintos orígenes, basado en un convenio para evitar la doble imposición.

Rosembuj critica esta excepción prevista en el GATS por considerar que puede crear un tratamiento diferenciado menos favorable respecto a terceros Estados y sus residentes, e incurrir en criterios de discriminación lesiva, por ejemplo con la aplicación de los beneficios fiscales que se desprenden de la fijación de tipos de gravamen reducidos o nulos sobre retenciones a dividendos, intereses, canones, o cualquier otra deducción, exención, minoración fiscal<sup>46</sup>.

43 Aranguren, Mario Alejandro. Excepción Tributaria, Comunicación dirigida a Hernando José Gómez del 10 de marzo del 2005. Citada por GODOY FAJARDO, Juan Pablo y BARBOSA MARIÑO, Juan David. En: La Cláusula de Excepción Tributaria en los Tratados de Libre Comercio: el artículo 22.3 del TLC con EE.UU. Revista Nº 57, Colombia: Instituto Colombiano de Derecho Tributario. P.77.

44 OCDE. Most-Favoured-Nation Treatment In International Investment Law. Working Papers On International Investment Number 2004/2. P. 2

45 El artículo I del GATT señala que: “Con respecto a los derechos de aduana y cargas de cualquier clase de impuestos a las importaciones o a las exportaciones, o en relación con ellas, o que graven las transferencias internacionales de fondos efectuadas en concepto de pago de importaciones o exportaciones, con respecto a los métodos de exacción de tales derechos y cargas, con respecto a todos los reglamentos y formalidades relativos a las importaciones y exportaciones, y con respecto a todas las cuestiones a que se refieren los párrafos 2 y 4 del artículo III”, cualquier ventaja, favor, privilegio o inmunidad concedido por una parte contratante a un producto originario de otro país o destinado a él, será concedido inmediata e incondicionalmente a todo producto similar originario de los territorios de todas las demás partes contratantes o a ellos destinado”.

**h) Expropiación**

La obligación de no expropiar se encuentra recogida en el artículo 10.7 del capítulo de inversiones y por ella los Estados se comprometen a no expropiar, directa o indirectamente, una inversión. Las medidas tributarias pueden ser un instrumento de expropiación indirecta. A través de los tributos se puede ejercer sobre la inversión un efecto equivalente a la expropiación, ya sea por el impacto económico o el impacto sobre las expectativas razonables de la inversión. Por ello, el párrafo 6 de la CET recoge la aplicación del artículo 10.7 para las medidas tributarias.

En el caso *Marvin Feldman contra México* seguido en el marco del NAFTA (2002), el Tribunal ha señalado que "por su propia naturaleza, las medidas impositivas, incluso si están concebidas como una expropiación y tienen tal efecto, serán indirectas y tendrán un efecto que puede ser equivalente al de la expropiación. Este caso plantea también el supuesto de expropiación progresiva a través de las medidas tributarias. Marvin Feldman argumentó este tipo expropiación de parte del Estado Mexicano debido a que por un periodo de tiempo no le habían entregado la devolución de impuestos que le correspondía. No obstante el Tribunal no reconoció que en el caso planteado se había presentado un supuesto de expropiación, si señaló que "Si las medidas se instrumentan a lo largo de un periodo de tiempo, también podrían ser tipificadas como "progresivas", cuya naturaleza, en opinión también del Tribunal, no es distinta de aquellas designadas como expropiación "indirecta" o "equivalente a la expropiación" según los términos del Artículo 1110 (1); y, se encuentra subsumida en dichos términos".

En el TLC hay una definición amplia de enajenación indirecta, la cual establece que el análisis debe efectuarse caso por caso, en donde se considere entre otros factores, el impacto económico sobre la inversión o su incidencia sobre las expectativas inequívocas y

razonables de la inversión<sup>47</sup>.

La doctrina internacional ha desarrollado algunos parámetros del concepto de expropiación, sobre todo respecto de aquellos supuestos que en principio - salvo prueba en contrario - no deben calificar como una medida expropiatoria, entre los cuales se encuentran<sup>48</sup>:

- El establecimiento de nuevos impuestos a un sector específico de inversión.
- Medidas tributarias generalizadas con la practica internacional para prevenir la evasión fiscal.
- Medidas tributarias vigentes y conocidas públicamente al momento de que se efectúa la inversión, toda vez que las expectativas razonables de la inversión estarían claras.

Los Tribunales Internacionales también han aportado con criterios para la delimitación del concepto de expropiación indirecta a través de medidas tributarias. Entre ellos se encuentran la vinculación del efecto económico a una parte significativa de la inversión; la no responsabilidad del Estado por desventajas económicas resultantes de la aplicación de un impuesto generales de buena fe y no discriminatorio; la aceptación de medidas estatales para garantizar el pago de tributos<sup>49</sup>; la necesidad de analizar si una medida tributaria que discrimina lo hace de manera arbitraria o injustificable<sup>50</sup>.

Estos criterios no han sido incluidos en el TLC Perú - USA pero si en el TLC suscrito con Singapur en una nota a pie de página de la CET<sup>51</sup>.

Algunos de los criterios señalados se asemejan a los utilizados por el Tribunal Constitucional Peruano para analizar si frente a un caso concreto la aplicación de un tributo resulta confiscatoria y por lo tanto inconstitucional<sup>52</sup>. Sin embargo, no necesariamente la calificación de confiscatoriedad de un tributo por los tribunales nacionales, implicará la atribución de expropiación en el marco del TLC. Si un impuesto

46 ROSEMBUJ, Tulio. Op. Cit. P. 69

47 En el Anexo 10-B del Capítulo de Inversiones, el cual recoge algunos conceptos que son usados para la interpretación del Artículo 10.7, establece que:

" (...) 2. El Artículo 10.7.1 aborda dos situaciones. La primera es la expropiación directa (...)

3. La segunda situación abordada por el Artículo 10.7.1 es la expropiación indirecta, en donde un acto o una serie de actos de una Parte tienen un efecto equivalente al de una expropiación directa sin la transferencia formal del título o del derecho de dominio.

(a) La determinación de si un acto o una serie de actos de una Parte, en una situación de hecho específica, constituye una expropiación indirecta, requiere de una investigación factual, caso por caso, que considere entre otros factores:

(i) el impacto económico del acto gubernamental, aunque el hecho de que un acto o una serie de actos de una Parte tenga un efecto adverso sobre el valor económico de una inversión, por sí solo, no establece que una expropiación indirecta haya ocurrido;

(ii) la medida en la cual la acción del gobierno interfiere con expectativas inequívocas y razonables de la inversión; y

(iii) el carácter de la acción gubernamental.

(b) Salvo en circunstancias excepcionales, no constituyen expropiaciones indirectas los actos regulatorios no discriminatorios de una Parte que son diseñados y aplicados para proteger objetivos legítimos de bienestar público, tales como la salud pública, la seguridad y el medioambiente".

48 GODOY FAJARDO, Juan Pablo y BARBOSA MARIÑO, Juan David. Op. Cit. Ps. 91-92.

49 Estos criterios han sido establecidos por los Tribunales Internacionales en los casos *Occidental Exploration and Production Company v. the Republic of Ecuador*; y *Lauder v. The Czech Republic*.

Para una referencia a los casos citados y en general, a la jurisprudencia en materia de expropiación indirecta, ver: *Indirect Expropriation and the right to regulate in international investment law*. En: *International Investment Law: A Changing Landscape A Companion Volume to International Investment Perspectives*. OECD 2005.

50 BARBOSA MARIÑO, Juan y GALARZA ANDRADE, Wendy. Arbitraje Internacional en materia de impuestos: la cláusula de excepción tributaria. *International Law: Revista Colombiana de Derecho Internacional*. Mayo, N° 009, 2007. P. 503.

51 La Nota 18.2 de la CET señala:

"Con referencia al Artículo 10.10 (Expropiación y Nacionalización) al evaluar si una medida tributaria constituye expropiación, las siguientes consideraciones son relevantes:

que existía y era conocido por el inversionista cuando efectuó la inversión, es declarado posteriormente como confiscatorio por tener una tasa efectiva excesiva e irrazonable, o por no recaer sobre ninguna capacidad contributiva, ¿podrá ser alegado como una medida expropiatoria en el marco del TLC, a pesar de que las expectativas razonables de la inversión eran claras para el inversionista?; para ello ¿será necesario que se recoja esa excepción expresamente como se ha hecho en el TLC con Singapur? Estas son algunas de las interrogantes que serán resueltas en un futuro por la jurisprudencia internacional en los casos vinculados con los TLC que el Perú viene suscribiendo.

La CET prevé un procedimiento especial que los inversionistas deben seguir antes de invocar que se ha producido una expropiación en su contra a través de una medida tributaria. Antes de acudir a los mecanismos de solución de controversias previstos en el capítulo de inversiones del TLC, las autoridades competentes deben examinar el asunto y decidir si la medida constituye un supuesto de expropiación. Para ello, las autoridades tienen un plazo de seis meses; en el supuesto de que no lleguen a un acuerdo el inversionista podrá someter su reclamación a arbitraje.

#### 4. Reflexión Final

Los Tratados de Libre Comercio vigentes en el Perú, así como los suscritos con Singapur, Canadá y China<sup>53</sup>, incluyen en su mayoría un texto de CET similar a la del TLC suscrito con los Estados Unidos. En todos los casos citados, con excepción de China<sup>54</sup>, la cláusula sobre tributación forma parte del capítulo de excepciones. En todos se sigue un enfoque negativo que parte por excluir del TLC la materia tributaria y por incluir expresamente los compromisos que sí serán de aplicación a las medidas tributarias.

La integración comercial entre los países no se agota en el nivel de los acuerdos comerciales, requieren un correlato en el ámbito tributario, porque los impuestos y el problema de la doble imposición tributaria pueden

tener efectos económicos sobre el comercio, constituir restricciones o barreras al comercio internacional de las mercancías, los servicios y el capital. La tendencia internacional es la de resolver los problemas en materia de la tributación directa, a través de convenios especiales y diferentes a los comerciales, toda vez que se comparte la idea de que las necesidades económicas de los Estados son diferentes y que además se debe asegurar mecanismos que permitan combatir los problemas de la elusión y evasión fiscal internacional.

Sin embargo, los avances en las negociaciones de los acuerdos comerciales no han ido acompañados de un impulso a los convenios para evitar la doble imposición. A la fecha el Perú solo cuenta con tres de estos convenios vigentes (Chile, Canadá y Brasil); mientras que hay cuatro TLC vigentes (Estados Unidos, Chile, Canadá y Singapur); uno suscrito con China y negociaciones en proceso con Tailandia, EFTA, Corea, Japón, México y la Unión Europea. El enfoque positivo que caracteriza la CET que el Perú viene siguiendo en sus negociaciones, tiene la finalidad de proteger la potestad tributaria, en especial en lo que a la tributación directa se refiere. La negociación con la Unión Europea, si se tiene en cuenta el antecedente del TLC que ha suscrito con Chile, presenta un escenario en el cual la CET podría ser un tema difícil en la negociación. Un argumento a favor del cambio del enfoque positivo a uno negativo, como el que la Unión Europea ha seguido en sus negociaciones, podría encontrarse en el antecedente de los compromisos asumidos por el Perú en el marco de la OMC, que se aplican de manera general a las medidas de los Estados, incluyendo las tributarias en materia de tributos directos, salvo las excepciones previstas expresamente. Sin embargo, el ámbito de aplicación del GATS, que es donde hay una incidencia mayor en la tributación directa, no es comparable con lo que el Perú otorga a nivel de un TLC, no sólo porque el GATS sigue un enfoque de listas positivas sino porque el Perú no ha comprometido en este Acuerdo a la mayoría de sus sectores ■

(a) la imposición de tributos no constituyen generalmente expropiación. La mera introducción de nuevas medidas tributarias o la imposición de tributos en más de una jurisdicción con respecto a una inversión, no se constituye en, ni es en sí misma, expropiación.

(b) medidas tributarias consistentes con políticas, principios y prácticas tributarias internacionalmente reconocidas no constituyen expropiación y en particular, medidas tributarias dirigidas a prevenir el evitamiento o evasión de impuestos no deberían, generalmente, ser consideradas como expropiatorias; y

(c) medidas tributarias aplicadas sobre una base no discriminatoria, como opuestas a ser dirigidas a inversores de una nacionalidad particular o a contribuyentes individuales específicos, son menos probable de constituir expropiación. Una medida tributaria no debería constituir expropiación si, cuando la inversión es realizada, ya se encontraba en vigor, y la información sobre la medida fue hecha pública o de otra manera se hizo públicamente disponible.

52 El Tribunal Constitucional señala que el principio de no confiscatoriedad se vulnera cuando un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como posible de un régimen democrático, en el que se organiza la propiedad como un derecho fundamental y la considera como uno de los componentes básicos y esenciales del modelo de constitución económica (Exp. N° 0029-2004-AI/TC). Asimismo, introduce en el análisis del principio de no confiscatoriedad, el elemento de las tasas desproporcionadas (Exp. 2727-2002-AA/TC, 004-2003-AI/TC).

53 En: <http://www.mincetur.gob.pe/newweb/Default.aspx?tabid=130>.

54 En el TLC suscrito con China la excepción tributaria no forma parte del capítulo de excepciones, sino que se encuentra recogida en el capítulo de inversiones, en el artículo 142.