

## LA CLÁUSULA GENERAL DE REENVÍO CONTENIDA EN EL ART. 3, APARTADO 2, DEL MODELO DE CONVENIO TRIBUTARIO SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO DE LA OCDE



NELLY SARE

*Egresada de la Facultad de Derecho de la Universidad  
Nacional Mayor de San Marcos*

**SUMARIO.-** 1. MARCO TEÓRICO. 2. LA CLÁUSULA GENERAL DE REENVÍO EN EL MODELO DE CONVENIO. 2.1. SENTIDO DEL TÉRMINO "CONTEXTO". 2.2. LA LEGISLACIÓN INTERNA APLICABLE. 2.3. INTERPRETACIÓN DINÁMICA. 3. OTRA VÍA DE SOLUCIÓN: EL PROCEDIMIENTO AMISTOSO Y EL ARBITRAJE INTERNACIONAL. 4. LA CLÁUSULA DE REENVÍO EN LA LEGISLACIÓN DE LA CAN. 5. CONCLUSIÓN

### RESUMEN

El art. 3, apartado 2, del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE establece la "cláusula general de reenvío", la cual establece la remisión a la legislación interna de los Estados contratantes, para determinar el significado de términos y expresiones que no se encuentren definidas en el texto del Convenio. Esta remisión es de carácter subsidiario, ya que sólo puede darse cuando dicho significado no pueda ser extraído del texto del propio Convenio y siempre que su contexto no establezca una interpretación diferente. La legislación interna a ser utilizada es aquella del Estado contratante que aplique el Convenio y que se encuentre vigente al momento de aplicar éste. En caso de no lograr resolver el problema de la falta de significado de los términos o expresiones del Convenio aplicando la cláusula de reenvío, se puede hacer uso de los medios pacíficos de solución de controversias internacionales, como son el procedimiento amistoso y el arbitraje internacional. La legislación vigente de la CAN ha optado por dejar de lado el uso de la cláusula general de reenvío, de tal forma que los

problemas de falta de significado deben ser entendidos en el contexto y a la luz de los objetivos e intenciones del Convenio, teniendo en cuenta que su principal objetivo es evitar la doble imposición.

### ABSTRACT

The art. 3, paragraph 2, of The OECD Model Tax Convention on Income and on Capital provides the general renvoi clause, which establishes the reference to the internal legislation of Contracting States, to determinate the meaning of any term not defined in the text of the Convention; this reference is of subsidiary nature, because it just can be applied when it is not possible to derive the meaning from the text of the Convention itself, and unless the context does not require an alternative interpretation. The internal legislation to be used is the one of the Contracting State which applies the Convention and which is in force when it is being applied. In case the general renvoi clause does not solve the lack of meaning of any terms of the Convention, it can used pacific means for solution of international conflicts as the Mutual

Agreement Procedure and the international arbitration. The legislation in force of the CAN, does not anymore considerate the general renvoi clause, and problems of meanings should be understood in the context and in light of the object and purposes of the Convention, regarding that the principal object is avoiding double taxation.

**KEY WORDS:** general renvoi clause, interpretation, double tax agreements

**PALABRAS CLAVES:** cláusula general de reenvío, interpretación, convenios de doble imposición

### 1. Marco teórico

Los convenios para evitar la doble imposición, en adelante CDIs,<sup>1</sup> son tratados internacionales suscritos por dos Estados contratantes que tienen por objetivo principal evitar que un contribuyente se vea afectado por una doble imposición sobre la renta o sobre el patrimonio, de tal forma que dichos Convenios buscan «restringir el ejercicio efectivo del poder tributario por parte de los estados contratantes, estableciéndose específicamente respecto de cada renta o patrimonio, cuál de los Estados tiene la facultad, bien de forma exclusiva o compartida, de ejercer el derecho previsto en la legislación interna de gravar una determinada renta o patrimonio, pudiendo el Convenio contemplar exenciones tributarias o estableciendo limitaciones a los tipos de gravamen o tasas»<sup>2</sup>.

Cabe señalar que los CDIs poseen una naturaleza particular respecto de otros convenios internacionales, debido a la relación de interacción que se crea entre el sistema convencional establecido en el CDI respectivo y las legislaciones internas de los Estados

contratantes. En ese sentido, los CDIs poseen «una innegable proyección interna, mucho mayor que la de cualquier otro tipo de convención internacional. Su función de colaboración directamente relacionada con su contenido, que es el reparto de competencias fiscales, determina que los CDIs tengan una imbricación con sus ordenamientos internos mucho mayor que cualquier otro tipo de tratados internacionales de cariz político o económico, aunque sólo sea porque en tales ordenamientos internos se definen las competencias que son objeto de armonización»<sup>3</sup>.

Dicha interacción queda evidenciada debido a que los CDIs no otorgan el derecho a gravar, pues este nace de la soberanía fiscal de los Estados firmantes; pero sí modulan y limitan ese derecho a tributar. Es decir, «la tributación de determinada renta tiene su previsión en la legislación interna, mientras que el Convenio tiene por finalidad solamente limitar tal tributación. De tal forma, que el elemento central de ésta cuestión, no es si un Convenio contiene alguna norma que permita la tributación; sino, si hay en este alguna disposición que prohíba la aplicación irrestricta de la legislación tributaria interna»<sup>4</sup>.

Como consecuencia de las características especiales mencionadas de los CDIs, la interpretación de estos convenios también implica una particular técnica de interpretación para solucionar las diversas interrogantes e incertidumbres respecto al contenido del texto del Convenio, como paso previo para proceder a su aplicación.

Así, la “interpretación de los Convenios para evitar la doble imposición”, resulta ser un tema trascendental a fin de cumplir el objetivo

<sup>1</sup> En el presente trabajo toda referencia a los convenios para evitar la doble imposición, ya sea como CDIs o Convenios, se refiere a aquellos elaborados en base al Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE.

<sup>2</sup> ZUZUNAGA DEL PINO, Fernando, Ponencia General, en CDIs - convenios para evitar doble imposición tributaria, IFA-Grupo Peruano, 2008, p. 304.

<sup>3</sup> GARCÍA NOVOA, César, citado por Fernando ZUZUNAGA DEL PINO, Op. Cit., p. 306.

<sup>4</sup> VAN RAAD, Kees, Cinco regras fundamentais para a aplicação de tratados para evitar a dupla-tributação. São Paulo: Revista de Direito Tributário Internacional - RDTI n° 1, p. 197.



principal de estos instrumentos legales, que es evitar la doble imposición.

En el presente trabajo, se desarrolla uno de los elementos de interpretación de estos convenios: la cláusula general de reenvío –general renvoi clause-, contenida en el art. 3, apartado 2, del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE, en adelante el Modelo de Convenio<sup>5</sup>. Y, además, se mencionan los mecanismos alternativos a esta cláusula y su tratamiento actual en la Comunidad Andina, CAN.

## 2. La cláusula general de reenvío en el Modelo de Convenio

Los CDIs firmados por los países contratantes que siguen el Modelo de Convenio, contienen definiciones de los términos utilizados en dichos Convenios, tales como “residente de un Estado contratante”, “establecimiento permanente”, “dividendos”, “intereses”, “regalías”, etc. Sin embargo, existen algunos términos contenidos en dichos CDIs que no están definidos en los mismos. Ante esta situación art. 3 (2) del Modelo de Convenio, establece lo siguiente:

*Para la aplicación del Convenio por un Estado contratante en un momento determinado, cualquier término o expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que en ese momento le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, prevaleciendo el significado atribuido por esa legislación fiscal sobre el que resultaría de otras leyes de ese Estado.*

El dispositivo anterior es conocido como la cláusula general de reenvío, la cual es un criterio general de interpretación, que establece

la remisión a la legislación interna de los Estados contratantes, a fin de determinar el significado de algún término o expresión cuya definición no se encuentra en el texto del Convenio o no puede ser extraído del contexto del mismo. Es importante indicar que esta remisión se caracteriza por ser «de alcance restrictivo, siendo aplicable solamente cuando, por el texto del Convenio, no fuera posible verificar el significado de una expresión contenida en su texto, y siempre que el contexto no imponga interpretación distinta»<sup>6</sup>.

Queda establecido, entonces, el carácter “subsidiario” de la remisión a la legislación interna de los Estados contratantes. De tal forma que frente a un término dado por el CDI el intérprete debe: i) buscar su definición en el texto del CDI; ii) de no ser posible encontrarlo en el texto, analizar el “contexto” para determinar la definición; y iii) sólo cuando del contexto del CDI no sea posible establecer una definición, se debe recurrir a la legislación interna –cláusula general de reenvío–.

A continuación, se desarrollan los principales elementos que caracterizan a la cláusula materia de estudio.

### 2.1. Sentido del término “contexto”

Conforme a los Comentarios al art. 3 (2) del Modelo de Convenio el término contexto señalado en este dispositivo está constituido por: i) la intención de los Estados contratantes en el momento de la firma del Convenio, y ii) el significado que la legislación del otro Estado contratante atribuye al término de que se trate (esto último en aplicación del principio de reciprocidad en el cual están basados los convenios tributarios). Es decir, a través del sentido del término “contexto” conferido en los Comentarios, se busca conservar el espíritu del Convenio para que no sea desnaturalizado en su esencia debido a posteriores modificaciones en

<sup>5</sup> Los CDIs firmados por el Perú con Canadá, Chile, Brasil y España, han sido elaborados siguiendo el Modelo de Convenio, por lo que contienen la mencionada cláusula general de reenvío, también en el artículo 3 apartado 2 de cada uno de estos CDIs.

<sup>6</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo, citado por Rodrigo MAITTO DA SILVEIRA. Aplicação de tratados internacionais contra a bitributação – qualificação de partnership joint ventures. Série doutrinária tributária v. I. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 123

las legislaciones internas de los Estados contratantes, respecto de aquellos términos que no estén definidos en el Convenio.

Cabe señalar que el término "contexto" en el Modelo de Convenio no debe ser confundido con el sentido que este mismo término tiene en la regla de interpretación general de los tratados contenida en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados<sup>7</sup>, en adelante la Convención de Viena, ya que el término "contexto" materia de estudio de esta sección, posee un ámbito de aplicación más amplio, toda vez que contiene el elemento subjetivo de la "intención de las partes", conforme a lo mencionado en el párrafo anterior; es decir, además de incluir el "contexto en sentido estricto" establecido en el inciso 2 del art. 31 de la Convención de Viena, también comprende el "contexto en sentido amplio" señalado en los incisos 3 y 4 del mencionado artículo<sup>8</sup>. Asimismo, abarca a los trabajos preparatorios contenidos en el art. 32<sup>9</sup> y las versiones distintas de un tratado autenticado en dos o más idiomas,

contenidas en el art. 33<sup>10</sup> de la Convención de Viena.

Es importante mencionar que si bien las disposiciones de la Convención de Viena sobre la interpretación de los tratados resultan aplicables a los CDIs, se debe tener en cuenta que lo establecido en el art. 3 (2) del Modelo de Convenio resulta ser norma de carácter especial de interpretación para el caso de los CDIs, frente a las reglas generales del Derecho Internacional Público de la Convención de Viena.

## 2.2. La Legislación interna aplicable

No resulta claro del texto del art. 3 (2) del Modelo de Convenio qué legislación es aplicable ante un vacío en la definición de un término contenido en el CDI respectivo, si aquella del Estado de la fuente productora de la renta gravable, o la del Estado de residencia del beneficiario. Es decir, puede suceder que

<sup>7</sup> Norma de Derecho Internacional Público, cuyas disposiciones generales de interpretación, conforme entendimiento general de la doctrina pueden ser aplicables a los CDIs.

<sup>8</sup> Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.

«Art. 31 Regla general de interpretación

1. Un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de éstos y teniendo en cuenta su objeto y fin.

2. Para los efectos de la interpretación de un tratado, el contexto comprenderá, además del texto, incluidos su preámbulo y anexos:

a) todo acuerdo que se refiere al tratado y haya sido concentrado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado;

b) todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por los demás como instrumento referente al tratado.

3. Juntamente con el contexto habrá de tenerse en cuenta:

a) todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones;

b) toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado;

c) toda norma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes.

4. Se dará a un término un sentido especial si consta que tal fue la intención de las partes».

«Art. 32. Medios de interpretación complementarios

Se podrá acudir a medios de interpretación complementarios, en particular a los trabajos preparatorios del tratado y a las circunstancias de su celebración para confirmar el sentido resultante de la aplicación del artículo 31:

a) deja ambiguo u oscuro el sentido; o

b) conduzca a un resultado manifiestamente absurdo o irrazonable».

<sup>10</sup> «Art. 33. Interpretación de tratados autenticados en dos o más idiomas

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

2. Una versión de tratado en idioma distinto de aquel en que haya sido autenticado el texto será considerada como texto auténtico únicamente si el tratado así lo dispone o las partes así lo convienen.

3. Se presumirá que los términos del tratado tienen en cada texto auténtico igual sentido.

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



ambos Estados contratantes consideren aplicables sus respectivas legislaciones, lo cual, en principio, se podría traducir en una doble imposición como resultado de las diferencias en el significado de un término contenido en el Convenio, lo que resulta ser absolutamente contrario al fin perseguido por las partes al momento de celebrar el CDI. Sin embargo, no en todos los casos una remisión a ambas legislaciones importa necesariamente una doble imposición, por ejemplo cuando el significado que otorguen a un término o expresión sea el mismo o similar.

En ese sentido, del articulado se desprenden las siguientes conclusiones (que deben ser tomadas en cuenta para una toma de posición sobre la legislación aplicable): i) no se establece la prevalencia de alguna de las legislaciones internas, ya sea la de la fuente o la de la residencia; ii) si la cláusula de reenvío es entendida en el sentido que faculta a la legislación del Estado de la fuente a remitirse a su legislación interna para establecer la definición de algún término del CDI, el Estado de residencia una vez que reconozca como válida la interpretación realizada por el otro Estado debe cumplir con otorgar la exención o crédito respectivo al contribuyente, conforme a los métodos para eliminar la doble imposición establecidos en los artículos 23 A y 23 B del Modelo de Convenio; iii) no existe prohibición expresa de realizar una interpretación conforme a ambas legislaciones internas, toda vez que las dos son partes interesadas en el Convenio suscrito.

Por otro lado, una vez que se establezca la legislación interna a aplicar, se debe determinar específicamente qué norma de dicha legislación interna del Estado contratante debe ser utilizada para efectos de establecer el significado de los términos y expresiones no definidas en el CDI.

Al respecto, los Comentarios del Modelo de Convenio disponen la utilización de cualquier norma del ordenamiento jurídico sea que se trate de una norma tributaria o no; con excepción del caso en el cual las diversas ramas

del orden jurídico establezcan significados diferentes para un mismo término o expresión, situación en la cual debe prevalecer la legislación relativa a los impuestos comprendidos en el ámbito del Convenio.

### 2.3 Interpretación dinámica

Con respecto a la cláusula general de reenvío estipulada en el art. 3 (2) del Modelo de Convenio, resta mencionar lo relacionado a cuál es la ley interna que debe ser utilizada para efectos de la interpretación de los términos cuya definición no se encuentra en el texto del CDI, es decir, si aquella que estuvo vigente en el momento de la celebración del Convenio o aquella que esté vigente en el momento de la aplicación del mencionado CDI.

De la lectura de los Comentarios del Modelo de Convenio, se puede observar que dicho tema ha sido resuelto de forma clara al señalar que debe prevalecer la que se encuentra vigente en el momento de la aplicación del Convenio.

A primera vista, dicha conclusión resulta lógica y razonable, y ha sido adoptada por la mayoría de los países en el entendido que lo acordado al momento de suscribir el CDI, conforme a la legislación que estuvo vigente en ambos Estados, puede verse modificado sustancialmente de forma unilateral por cualquier cambio posterior que se produzca en las respectivas legislaciones. Además, en muchos casos resulta complicado realizar una interpretación conforme a normas y conceptos que han dejado de ser utilizados por el Derecho interno.

Sin embargo, aun cuando por los motivos mencionados en el párrafo anterior se señala como prevalente a la interpretación dinámica, se han manifestado diversas opiniones en el sentido de que dicha interpretación en determinadas circunstancias puede derivar en el surgimiento del «fenómeno conocido como "treaty override", el cual consiste en la elusión de las normas de los CDIs, lo cual se produce cuando se crea una norma en el ámbito del derecho interno de un país, en conflicto con lo

dispuesto en un CDI válido, produciéndose la limitación del Convenio»<sup>11</sup>.

### 3. Otra vía de solución: El procedimiento amistoso y el arbitraje internacional

Si luego de aplicar la cláusula general de reenvío, no es posible solucionar el problema en la definición correcta de un término o expresión contenida en el CDI, se puede recurrir a la utilización de instrumentos pacíficos de solución de controversias internacionales, como son el Procedimiento Amistoso<sup>12</sup> previsto en el art. 25 del Modelo de Convenio, y el arbitraje internacional<sup>13</sup>, el cual debe estar previsto en el texto del Convenio.

Sin embargo, es del caso mencionar que existen diversos elementos propios de la naturaleza al procedimiento amistoso<sup>14</sup> que hacen que este mecanismo tenga algunas limitaciones para efectos de solucionar estos conflictos, como son: i) no garantiza que sea iniciado por las autoridades competentes ante el reclamo del contribuyente por ser una facultad discrecional de la dicha autoridad; ii) no hay un plazo dentro del cual las autoridades fiscales respectivas deben llegar a una solución o someterlo a arbitraje (en caso de estar prevista esta posibilidad en el texto del Convenio); iii) las autoridades no están obligadas a llegar a un acuerdo, sino tan sólo a negociar y hacer las gestiones del caso; iv) el contribuyente no es

<sup>11</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo, *Relação entre tratados internacionais e a lei tributária interna*, en *Direito Internacional, humanismo y globalidade*, São Paulo: Atlas, 2008, v. 1 p.563-587.

<sup>12</sup> En los CDIs firmados por el Perú, se hace referencia al Procedimiento Amistoso, con la denominación de "Procedimiento de Acuerdo Mutuo".

<sup>13</sup> Para el caso peruano, el procedimiento amistoso ha sido previsto en los CDIs con los otros Estados, y para del caso del arbitraje internacional dicha posibilidad sólo ha sido prevista en los CDIs suscritos con Canadá y Chile.

<sup>14</sup> «Artículo 25 Procedimiento Amistoso

1. Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio podrá, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de esos Estados, someter su caso a la autoridad competente del Estado contratante del que sea residente o, si fuera aplicable el apartado 1 del Artículo 24, a la del Estado contratante del que sea nacional. El caso deberá ser planteado dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme a las disposiciones del Convenio.

2. La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si no puede por sí misma encontrar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión por medio de un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este Convenio. El acuerdo será aplicable independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados contratantes.

3. Las autoridades competentes de los Estados contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio por medio de un acuerdo amistoso. También podrán ponerse de acuerdo para tratar de eliminar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio.

4. A fin de llegar a un acuerdo en el sentido de los apartados anteriores, las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán comunicarse directamente, incluso en el seno de una comisión mixta integrada por ellas mismas o sus representantes.

5. Cuando,

a) en virtud del apartado 1 una persona haya sometido su caso a la autoridad competente de un Estado contratante alegando que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes implican para ella una imposición no conforme con las disposiciones del presente Convenio, y

b) las autoridades competentes no puedan ponerse de acuerdo para resolver la cuestión conforme a lo dispuesto en el apartado 2, en el plazo de dos años desde la presentación del caso a la autoridad competente del otro Estado contratante, a instancia del contribuyente, se someterá a arbitraje toda cuestión irresoluta relacionada con ese caso. Sin embargo, este sometimiento no podrá realizarse cuando un tribunal u organismo administrativo de cualquiera de los Estados contratantes se haya pronunciado previamente sobre dichas cuestiones irresolutas. A menos que una persona a la que concierna directamente el caso rechace el acuerdo amistoso que dé vigencia al laudo arbitral, dicho laudo será vinculante para ambos Estados y aplicable independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados contratantes. Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán de mutuo acuerdo el modo de aplicación de este apartado<sup>15</sup>.



parte del procedimiento; y v) no resulta aplicable cuando un tercer país sea parte de la controversia.

Por los inconvenientes señalados anteriormente con respecto al procedimiento amistoso, resulta trascendental que el arbitraje internacional sea reconocido como un mecanismo efectivo para la solución de las controversias tributarias que se presenten.

#### 4. La cláusula de reenvío en la legislación de la CAN

La Comunidad Andina<sup>15</sup> a través de la Decisión 40, suscrita en 1971, reguló el fenómeno de la doble imposición a través del “Convenio para evitar la doble tributación entre los países miembros de la Comunidad Andina”. Dicha Decisión establecía en el art. 3 lo siguiente: «Toda expresión que no esté definida en el presente convenio tendrá el sentido con que se usa en la legislación vigente de cada país miembro». Es decir, dicha Decisión contemplaba una cláusula de reenvío a la legislación interna de los países, tal y como lo establece el art. 3 (2) del Modelo de Convenio.

Sin embargo, dicha Decisión fue derogada por la Decisión 578<sup>16</sup>, suscrita en el año 2004, la misma que dispone en el art. 20, referido a la interpretación y aplicación de los CDIs, que «la interpretación y aplicación de lo dispuesto en esta Decisión se hará siempre de tal manera que se tenga en cuenta que su propósito fundamental es el de evitar la doble tributación de unas mismas rentas o patrimonios a nivel comunitario». Como se puede observar, a diferencia de lo establecido por la derogada Decisión 40, la Decisión vigente no ha considerado en su texto la posibilidad del reenvío a la legislación interna para resolver problemas de interpretación, por lo que se entiende que esta norma busca que dichos

conflictos hermenéuticos sean resueltos dentro del texto y “contexto” del propio CDI.

#### 5. CONCLUSIÓN

El art. 3 (2) del Modelo de Convenio ha establecido la cláusula general de reenvío a la legislación interna como mecanismo para solucionar la falta de definición de un término o expresión en el texto de un CDI. Dicha remisión es de carácter subsidiario, toda vez que sólo se puede realizar en caso de que el significado que se busca no pueda ser extraído del propio texto del Convenio y siempre que de su contexto no se establezca una interpretación distinta.

Debido a que no es claro a cuál de las legislaciones de los Estados contratantes se debe realizar la remisión, a la del Estado de la fuente o a la del de residencia, o si, de ser el caso, a ambas, algunos entienden que se refiere al Estado que aplique el Convenio; en todo caso, existen consecuencias distintas al optar por cualquiera de las alternativas señaladas, y cabe destacar que el art. 3 (2) del Modelo de Convenio no establece la prevalencia de alguna de éstas. Asimismo, con respecto a la ley interna a ser utilizada en el proceso de interpretación, se señala que está puede ser de cualquier rama del ordenamiento interno, sin preferencia de la legislación tributaria, siempre que no exista divergencia sobre el término a definir por las distintas ramas del orden jurídico interno, situación en la cual debe prevalecer la legislación relativa a los impuestos comprendidos en el ámbito del Convenio.

La mencionada remisión a la ley interna debe hacerse a la que se encuentra vigente en el momento de la interpretación del texto del CDI y no a la que estuvo vigente durante la firma del Convenio, pero sin perder de vista que las modificaciones realizadas por los Estados contratantes con posterioridad a la suscripción

<sup>15</sup> Integrada por los países de Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú.

<sup>16</sup> Cabe indicar que la incertidumbre respecto a la vigencia de esta norma en la legislación peruana ha sido resuelta recientemente por la SUNAT a través de la Carta N° 111-2010-SUNAT/200000 del 10 de septiembre de 2010, en la cual señala que dicha Decisión se encuentra actualmente vigente y forma parte, con todos sus atributos del derecho nacional.

del Convenio no deben haber desnaturalizado la voluntad consensuada, es decir, se busca salvaguardar el contenido del Convenio y, a la vez, evitar el abuso de estos instrumentos internacionales por parte de los Estados contratantes.

En el caso de que el reenvío a la legislación interna permita determinar el significado requerido, se puede hacer uso de los medios pacíficos de solución de controversias internacionales, como son el procedimiento amistoso y el arbitraje internacional.

Haciendo una revisión de la legislación internacional contenida en la Comunidad

Andina se puede verificar un cambio de posición, ya que en la normatividad vigente que regula los Convenios de doble tributación entre los países miembros de la CAN, no se ha considerado la cláusula de reenvío como sí se hacía antes.

Por lo señalado anteriormente, resulta ser una alternativa válida resolver cualquier problema de interpretación de los CDIs en base al propio texto o contexto de estos Convenios, de tal forma que se respete y conserve la voluntad consensuada, tomando en cuenta que el propósito principal de estos Convenios es evitar la doble imposición.