

SEXTO CONGRESO TRIBUTARIO

1998

TOMO I

Consejo Profesional de Ciencias Económicas
de la Capital Federal

LUÍS EDUARDO SCHOUERI

Tema 2: ADONNINO, Prof. Aw. PIETRO, “La planificación fiscal internacional y los paraísos fiscales. (Países con regímenes fiscales privilegiados)”	.219
BURGIO, Prof. MARIO B., “Esquemas de planificación fiscal en el ámbito de la Unión Europea”	.240
GARCIA COZZI, Dr. JOSE M., “Precios de transferencia. Un desafío para el sistema tributario argentino”	.262
LAMAGRANDE, Dr. ALFREDO J., “Los desafíos de la administración tributaria frente a la globalización”	.326
MALVESTITI, Dr. DANIEL, “Algunas consideraciones acerca del concepto de establecimiento permanente en los principales modelos de convenio”	.390
PARRONDO, Dr. ALFREDO J., “La utilización de los paraísos fiscales en el marco de la planificación fiscal internacional”	.416
RIVEIRO, Dr. RICARDO E., “La planificación impositiva internacional. Paraísos fiscales”	.445
SCHOUERI, Dr. LUIS E., “Reflexiones sobre la práctica de Treaty Sgoppong”	.468
TOFFOLI TAVOLARO, Prof. AGOSTINHO, “Los precios de transferencia en Brasil”	.486
REGLAMENTO GENERAL	.540

Reflexiones sobre la práctica de "Treaty Shopping"*

Dr. Luis Eduardo Schoueri **

Concepto de Treaty Shopping

Cuando dos Estados celebran un acuerdo de doble tributación, hacen concesiones de carácter personal, i.e que se destinan a beneficiar a los residentes de otro Estado contratante, en base a una reciprocidad (Kraft, 1991/3), no previendo en consecuencia, su extensión a residentes de terceros Estados.

Limitaciones impuestas por los derechos internos de los Estados contratantes, o inclusive, por el Derecho Internacional, así como fallas en la redacción de acuerdos permiten que contribuyentes que, en principio, no estaban incluidos en la lista de destinatarios de esas normas, se beneficien con ellas (Kraft, 1991/2-3). La doctrina internacional está llamando a esta planificación fiscal, Treaty Shopping.

El Treaty Shopping existe cuando el contribuyente, no incluido entre los beneficiarios de un acuerdo de doble tributación, estructura sus negocios, interponiendo entre sí y la fuente de ganancias, a una persona o establecimiento permanente, con el objetivo de obtener los beneficios del acuerdo de doble tributación.

Quedan excluidas del concepto de Treaty Shopping las situaciones en las que el beneficio fiscal no deriva del acuerdo de doble tributación sino de otro artificio, que daría la ventaja buscada por el contribuyente, independientemente de ese acuerdo.

El origen de la expresión Treaty Shopping se encuentra probablemente en el término *forum shopping* (Becker y Wurn / 1988,2) usada en EE.UU., donde una parte trata de "comprar" (shop) una jurisdicción, en ese caso. Del mismo modo, se dice que en el Treaty Shopping, el contribuyente "compra" los beneficios del acuerdo de doble tributación.

* Texto elaborado para el VI Congreso Tributario, en San Miguel de Tucumán. Si se desea profundizar en el tema, cf. Luis Eduardo Schoueri, *Planejamento Fiscal através de Acordos de Bitributação : "Treaty Shopping"*, S.Paulo : De. Ver. Dos Tribunais, 1995.

** Doctor y Libre-Docente de la cátedra de Derecho Tributario en la Facultad de Derecho de la Universidad de San Pablo ; Magister en Derecho Tributa-

rio, Universidad de Munich ; Profesor en la Escuela de Administración de Empresas de San Pablo de la Fundación Getulio Vargas.

Ejemplos de Treaty Shopping

Las “empresas canales” (conduit companies) y las “empresas trampolines” (stepping stone-companies) son las estructuras más habituales de las que se valen los contribuyentes en el Treaty Shopping.

La estructura de canalización de recursos (conduit companies) queda ejemplificada en el Informe del Grupo de Expertos en Cooperación Internacional en Materia Fiscal, del Departamento de Economía Internacional y Asuntos Sociales de la ONU, de la siguiente manera :

“El acuerdo de doble tributación firmado entre el país A y el país B prevé la obligación del país A de exceptuar del impuesto los dividendos pagados por empresas domiciliadas en él y a accionistas residentes en el País B. El País C no tiene un acuerdo de doble tributación vigente ni con el País A ni con el País B. Sin embargo, una empresa con sede en el País C detenta la totalidad de las acciones de una empresa ubicada en el País A. Para gozar de los beneficios derivados del acuerdo firmado entre A y B, la empresa ubicada en el País C transfiere la totalidad de las acciones que posee de la empresa ubicada en el País A a otra subsidiaria íntegra, constituida en el País B, donde pueden ser acumulados por la controlante (o reinvertidos en otros países, o “prestados” a la propia controlante)”.

En el caso de la estructura “trampolín”, tenemos el siguiente ejemplo ofrecido por el mismo Grupo (ONU) :

“Según los términos del acuerdo de doble tributación firmado entre el País A y el País B, los intereses originarios del primero y pagados a residentes del País B, están exentos. El País C no tiene un acuerdo vigente ni con A ni con B. Para gozar de los beneficios del acuerdo, una empresa con sede en el País C transfiere a su subsidiaria, en el País B, el crédito derivado del préstamo efectuado a una empresa domiciliada en el País A. Por la transferencia del crédito, la subsidiaria con sede en el País B se torna acreedora de la empresa con sede en A, y, al mismo tiempo, deudora de la domiciliada en el País C. En principio la empresa con sede en el País B estaría sujeta a imposición, en su sede, sobre las ganancias de intereses cobrados del exterior. Sin embargo, esa imposición no se aplica, ya que su ganancia se anula por los intereses pagados a la empresa con sede en el País C, que le transferirá los créditos. El País B no paga en la fuente impuestos sobre los intereses pagados en el exterior, y el País C no paga impuestos sobre los intereses cobrados del exterior. Por lo tanto, la empresa con sede en el País C usa el acuerdo celebrado entre A y B como un “trampolín” para cobrar los intereses adeudados por la empresa con sede en el País B, sin imposición”.

Las estructuras antes descritas son diferentes, en la “canalización”, la empresa interpuesta no está sujeta a imposición en su sede, mientras que en la estructura “trampolín” se prevé que la empresa interpuesta esté sujeta a tributa-

ción y, por eso, los recursos obtenidos con los beneficios del acuerdo de doble tributación son transferidos, a título de gastos, reduciendo la ganancia imponible.

En el análisis de cualquier estructura de Treaty Shopping aparecen tres figuras :

I - Inversor - Es el residente de un Estado que no posea acuerdo de doble tributación con el país donde esté ubicada la fuente pagadora de las ganancias, o existiendo acuerdo, que éste no sea tan ventajoso como aquél que el mismo país firmó con el otro Estado, o por algún motivo, el Inversor no merece los beneficios del acuerdo de doble tributación.

II - Tercero Interpuesto - Se trata de la persona (o inclusive, del establecimiento permanente) ubicada entre el Inversor y la fuente pagadora de las ganancias. Es el Tercero Interpuesto quien recibe las ganancias pagadas por la última y las transfiere al Inversor. El Tercero Interpuesto es, en los términos de un acuerdo de doble tributación, beneficiario de ventajas tributarias cuando la fuente pagadora hace la remesa de recursos.

III - Fuente - Es la persona, residente en un Estado que mantenga con el Estado del Tercero Interpuesto, un acuerdo de doble tributación, cuyos beneficios convengan al Inversor. La Fuente paga al Tercero Interpuesto ganancias cubiertas por el acuerdo de doble tributación.

Medidas del Derecho Interno, contra el Abuso de Derecho

Cuando se piensa en combatir el Treaty Shopping, la primera idea que aparece es recurrir a las normas que prohíben el abuso de formas o el abuso del derecho. Se busca, a través de recursos de interpretación y aplicación del derecho, limitar el alcance de los acuerdos internacionales, de manera que los beneficios proporcionados por éstos no puedan ser utilizados por personas que, básicamente, no serían favorecidas por el acuerdo de doble tributación pero pretenden sacar provecho, a través de terceros.

Contra tal solución, sin embargo, encontramos la oposición - correcta, en nuestra opinión - en el sentido de que si bien los acuerdos de doble tributación fueron adoptados por el derecho interno, no se confunden con él. En consecuencia, las normas referidas al abuso de formas o al abuso del derecho, frecuentes en las diferentes reglamentaciones nacionales, se extienden exclusivamente a las leyes tributarias internas. Para la interpretación de los acuerdos de doble tributación, se impone el uso de herramientas del derecho internacional.

Otra alternativa unilateral para combatir el Treaty Shopping son los intentos aislados de Suiza y Estados Unidos en el sentido de editar normas internas que explícitamente alejan la aplicación de los acuerdos de doble tributación, en casos de Treaty Shopping. Tal solución, aún contrariando el derecho internacional, se hace posible en esos sistemas en los cuales se permite al legislador nacional oponerse a un compromiso asumido en un acuerdo de doble tributación. En el caso brasileño, sea en virtud del 32º art. 5º de la Constitución Federal, sea por el artículo 98 del Código Tributario Nacional, el legislador nacional no puede li-

mitar la aplicación de un acuerdo de doble tributación. No obstante, nos parece oportuno conocer las soluciones adoptadas en aquellos dos países.

- Suiza

Suiza es la primera nación que adopta en su reglamentación interna las normas específicas para luchar contra el Treaty Shopping. Se adoptaron en un contexto en el cual aquel país se encontraba ante la inminencia de sufrir represalias de sus socios, en el orden internacional, por los abusos cometidos por terceros, para aprovechar la red de recursos de doble tributación firmado por Suiza.

En 1962 el Consejo Federal Suizo adoptó una Resolución (Bundesratbeschluss), que dispuso sobre la utilización injustificada de los acuerdos de doble tributación (Treaty Shopping). Su artículo 2º definía su utilización abusiva y detallaba los cuatro casos en los que se cometía el abuso.

El abuso de acuerdos se presentó, de manera genérica, como el caso en el que una persona residente o con sede en Suiza requiere el favor fiscal, que termina beneficiando a terceros, no sujetos al acuerdo. Como ejemplo, se citan los casos de : a) sociedades canalizadoras de recursos ; b) sociedades controladas por extranjeros, con gran distribución de ganancias ; c) relaciones fiduciarias ; y d) fundaciones de empresas familiares, administradoras de patrimonio propio.

Para sostener la legalidad de la norma, la Corte Suiza se manifestó en el sentido de que las partes de un acuerdo de doble tributación deben poder interpretarlo. Especialmente, el Consejo Federal podría asumir que el objetivo de los Estados contratantes, al celebrar el acuerdo, era alejar la doble tributación que incidiría sobre residentes de uno de los Estados contratantes. En caso que los beneficios fiscales alcanzaran a residentes de terceros Estados, habría abuso. Se concluyó que tenía razón el Consejo Federal, al tomar por abusiva la utilización de un favor fiscal, sin que haya doble tributación. Por esta razón se aplicó la Resolución, por casualidad, no siendo concedido el beneficio.

- Estados Unidos de América

El tema del Treaty Shopping en EE.UU., inicialmente fue tratado por la jurisprudencia, y después, de cláusula específica en el "modelo" de acuerdo de doble tributación, se tornó objeto de la legislación interna norteamericana a partir de la "Tax Reform Act", de 1986, que introdujo instrumentos específicos referidos a la limitación de beneficios derivados de acuerdos de doble tributación, enmendando la Section 884 del Internal Revenue Code de ese país.

Dicho instrumento, trata sobre la tributación de filiales de empresas extranjeras instaladas en EE.UU. Se intentó corregir una falla del sistema de imposición de ganancias en ese país, que daba ventajas a la instalación de meras filiales en el País, en relación a la creación de subsidiarias. Por lo tanto, el objetivo del acto era una equiparación, a efectos fiscales, de ambas situaciones. Para ello, se creaba un "impuesto cobrado a las filiales, sobre la ganancia de empresas extranjeras, que operen en EE.UU.". Sin embargo, se reconoció que tal modifica-

ción en la legislación interna norteamericana podría entrar en conflicto con algunos de los acuerdos de doble tributación en vigencia.

Si bien no se buscaba disminuir la aplicación de los acuerdos de tributación, se pensó en la posibilidad de que terceros, no residentes en los países con los cuales EE.UU. mantenía acuerdos de doble tributación, pretendieran valerse de los privilegios de éstos, que se mantenían en forma expresa (Treaty Shopping). Por lo tanto, para impedir el Treaty Shopping (Silverstein, 1986/878), se adoptaron normas específicas limitando el alcance de los acuerdos de doble tributación.

Según la redacción de la Section 884 (e), del Código de Finanzas de EE.UU., el branch profits tax sólo podría ser alejado, en virtud de acuerdos de doble tributación, si, entre otros casos, la empresa receptora de las ganancias fuera la qualified resident del Estado contratante del acuerdo de doble tributación. En la misma "Section" (884-e-4-A), se define el qualified resident como la empresa en la cual más del 50% de su capital no pertenece a personas físicas no residentes del Estado contratante, o de los EE.UU. Al mismo tiempo, en caso de que se compruebe, en virtud de otro instrumento legal, se efectuó la retención del impuesto en la fuente (que el acuerdo de doble tributación evitaría), o en el caso de tratarse de empresas de capital abierto, con títulos negociados en la bolsa de valores del Estado contratante (aún haciéndolo a través de su controlante), la ley presume que se trata de qualified resident.

El "Grupo de los Seis", de la Comunidad Europea condenó la introducción de instrumentos unilaterales por EE.UU.; considerando que la lucha contra el Treaty Shopping debe ser objeto de renegociación bilateral y no de medidas unilaterales.

También la OCDE adoptó una Recomendación, el 2.10.89 (in TNI, ene/1990, p.33), en el sentido de que los países miembros deben evitar la sanción de leyes cuyos efectos pretendidos se opongan a obligaciones asumidas en acuerdos de doble tributación. En la misma oportunidad, la OCDE decía que aunque una medida sea adoptada con la finalidad de impedir el uso inadecuado de acuerdos de doble tributación, estaría dañando el acuerdo, si limitara sus beneficios.

Posición crítica sobre la adopción de medidas unilaterales

En nuestra opinión, la adopción de medidas unilaterales no es el camino más adecuado para evitar el Treaty Shopping.

En principio, tal medida es evidentemente contraria al orden internacional, ya que iría en contra de lo que ya fue contratado con los socios internacionales, mediante la sanción de la ley limitando los beneficios previstos en un acuerdo internacional, lo que, inclusive, daña lo expuesto en el artículo 27 de la Convención de Viena.

La comunidad internacional también condena tal práctica, pues, de acuerdo al razonamiento de aquellos países (Grupo de los Seis), las medidas unilaterales no se adaptan a las especificidades de cada contratante, considerándose su carácter general.

La OCDE, en su Recomendación del 2.10.89 (in TNI, v.2/32, n.1), se manifiesta contra la adopción de medidas unilaterales, limitando la aplicación de tratados.

De igual manera, la doctrina critica la adopción de medidas unilaterales. Así, Víctor Uckmar (1983/48), en su calidad de redactor del Informe General de la reunión de la International Fiscal Association (IFA), se manifiesta por la no adopción de medidas unilaterales, contra la elisión internacional.

Horak (1987/131) dice que si un Estado pretende combatir el Treaty Shopping a través de medidas del derecho interno que considera eficaces, debe incluirlas en sus acuerdos de doble tributación. Sin embargo, el mismo autor señala que, aún así, esa no será la solución ideal, ya que podrán surgir conflictos de interpretación. En ese sentido, se recomienda que se adopten medidas específicas en el acuerdo, a partir de la realidad de ambos Estados contratantes.

Contención del Treaty Shopping como Medida de Derecho Internacional (Tratamiento Global)

Pretendemos analizar si las normas generales del derecho tributario internacional ofrecen al intérprete y al aplicador de la ley, alguna herramienta para el análisis del Treaty Shopping, y para su combate. Denominamos "global" a este tratamiento ya que la existencia de tal recurso haría innecesaria la adopción de normas de derecho interno ("tratamiento unilateral") o la previsión del tema en los acuerdos de doble tributación ("tratamiento bilateral"), por ser válido para todos los acuerdos celebrados a la luz del orden internacional.

La tesis del "Principio Anti-Abuso"

El primer autor que buscó en el derecho internacional la norma suficiente para concluir en la prohibición del Treaty Shopping, fue Klaus Vogel.

En su trabajo, Vogel (1983/20) deja claro que la teoría de la "transformación" ya está superada en Alemania. Por esta premisa, el autor renuncia a los criterios de interpretación de acuerdos de doble tributación, basados en la legislación interna alemana. Además de este argumento, el autor menciona (1985/378) que, de cualquier modo, la calidad de *lex specialis* conferida al acuerdo de doble tributación le permite prevalecer, inclusive, sobre las normas generales del Código alemán. Se concluye así, que "sólo a través del derecho internacional público se puede justificar la no aplicación de disposiciones de un tratado".

Vogel (1985/375) refuta la necesidad de una cláusula expresa en los acuerdos de doble tributación, autorizando la consideración de la "substancia" de las operaciones, para que se pueda dejar de respetar la "forma" adoptada por el contribuyente. Este autor entiende que el razonamiento debe ser el opuesto: sólo en el caso en el que un acuerdo de doble tributación posea una cláusula sobre el tema es que la consideración de la "substancia" se limitará a los parámetros de dicha cláusula. De lo contrario, la libertad para considerar la "substancia" y no la "forma" de las operaciones, será amplia.

Vogel (1985/260) invoca los denominados "Principios de Derecho Generalmente Reconocidos por las Naciones Civilizadas" (PDGRNC), principios jurídicos confirmados fácticamente en todos los Estados civilizados. Los mismos principios deben ser capaces de obligar a los Estados, en sus relaciones con los demás Estados, del mismo modo que son vinculantes dentro del orden intraestatal.

Analizando el tema, Vogel (1985/376) constata que todos los Estados, en mayor o menor grado, reconocen que el intérprete debe buscar la "substancia" de las operaciones, y no simplemente su "forma", cuando el razonamiento opuesto se oponga drásticamente a la búsqueda de justicia y, siendo este principio reconocido en el orden interno, el Estado no podrá, ante otro Estado contratante, alegar que no reconoce igual principio.

Por lo tanto, el autor entiende que cuando un Estado celebra un acuerdo de doble tributación presupone que los principios reconocidos por ambos en sus órdenes internos han de valer en las relaciones originadas en el acuerdo.

Dado que los Estados aceptan la idea de que un contribuyente no se puede valer de la forma en la que estructuró sus negocios para escapar a la tributación en base a su "substancia", estaremos ante un PDGRNC, vinculando a los Estados contratantes.

En consecuencia, Vogel (1985/376) afirma que, si dos Estados celebran un acuerdo, y ambos conocen en sus derechos internos un instrumento contra la evasión fiscal, se debe reconocer que tales Estados, al aplicar las cláusulas del acuerdo a un situación concreta, no estarán obligados a conocer los beneficios, sin antes examinar si hubo evasión.

Con estos fundamentos, Vogel se refiere a una "Cláusula no escrita referida a la Evasión Fiscal", que estaría incluida en todos los acuerdos de doble tributación, cuando no hubiera otra cláusula específica sobre el tema.

Análisis de la Tesis - Los Principios Generales de Derecho Reconocidos por las Naciones Civilizadas y el "Principio Anti-Abuso".

La tesis de Vogel está centrada en la existencia de un PDGRNC que prohíbe la evasión fiscal. Para limitarnos al caso de Treaty Shopping, podríamos dar contornos más nítidos al PDGRNC de Vogel, como un principio anti-abuso.

Si existe un principio general que impida cualquier evasión fiscal, está claro que el abuso de formas está comprendido en su tenor. Al mismo tiempo, entendemos que si nuestra investigación se redujera a la búsqueda del principio general, un resultado negativo de la misma (y, por lo tanto, la conclusión de que no existe un PDGRNC que prohíba la evasión fiscal) no impediría que se alegara la existencia de un PDGRNC, específico para el caso de "abuso de formas" y, por lo tanto, para el Treaty Shopping.

Recordando el artículo 38 del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia, Vogel considera que el principio anti-abuso es parte del derecho internacional público, por consistir en un PDGRNC y, como tal, ser fuente del orden internacional.

Para su afirmación, Vogel hace el siguiente razonamiento: a) un PDGRNC, fuente del derecho internacional público, puede ser extraído a partir de su reconocimiento por la gran mayoría de los Estados; b) la gran mayoría de las naciones civilizadas reconoce, en sus ordenamientos internos, que el abuso no debe ser admitido, como forma de reducir la carga fiscal; c) por lo tanto, es un PDGRNC y como tal, es válido para todo el orden internacional, que el contribuyente no se puede valer del abuso, en la búsqueda de sus derechos derivados de reglamentaciones del orden internacional; d) el acuerdo de doble tributación, como reglamentación del orden internacional debe ser interpretado según los PDGRNC; e) de esta forma el contribuyente no se puede valer de expedientes "abusivos" para pleitear los beneficios derivados de un acuerdo de doble tributación.

Fuentes de los PDGRNC

La inclusión de los PDGRNC entre las fuentes del derecho internacional público, nos relata Lammers (1980/60), fue una opción de los redactores del Estatuto de la entonces Corte Permanente de Justicia, para evitar que los jueces recurrieran a principios de derecho natural, para fundamentar sus decisiones. En este sentido, el reconocimiento del principio por los integrantes de la comunidad internacional sería imprescindible.

Considerando que los PDGRNC nacen del análisis de la "mayoría" de los sistemas representativos, tenemos que admitir, junto con Vogel, que el "principio anti-abuso" es un PDGRNC, dado que, en mayor o menor grado, se observa en diversos sistemas.

Sin embargo, el interrogante que surge es si a tal razonamiento se le puede oponer el que, en determinado sistema, el PDGRNC no se observa así aislado y, en consecuencia, se niega el PDGRNC mismo.

Hailbronner (1976/207-209) argumenta, de manera convincente, que la comparación de los sistemas más relevantes, sólo debe ser considerada suficiente para la comprobación de la existencia de un PDGRNC, aunque se demuestre que algún sistema jurídico ("menos desarrollado") no adopta el principio. Para fundamentar su afirmación, la autora se vale del ejemplo de África del Sur, donde hasta hace poco tiempo estaba vigente el sistema del "apartheid". Para la autora, la constatación de la existencia de tal anomalía no impidió que se afirmara que los derechos humanos constituyen un PDGRNC.

Sin embargo, como observa Bothe (1976/252 y ss.), rara vez se efectúa a través de los jueces de las cortes internacionales una investigación suficientemente exhaustiva, para confirmar la existencia de un PDGRNC, recurriendo la mayor parte de las veces, a su propia formación jurídica.

Es necesario efectuar una investigación, que aún no siendo exhaustiva, analice por lo menos los sistemas más representativos, constatándose una uniformidad de los mismos. No existiendo tal uniformidad, restará verificar el "grado de desarrollo" del sistema jurídico divergente y, siendo éste relevante, se podrá desmentir la existencia del PDGRNC.

Acuerdos de doble tributación y Principios Generales de Derecho Reconocidos por las Naciones Civilizadas

Como informa Bleckmann (1978/169), hace ya largo tiempo que el derecho internacional admite la utilización de la analogía en la aplicación de sus preceptos.

Tomamos como válida la consideración de Anzilotti, acerca de la presunción de que los Estados son celosos de su soberanía (tributaria), por lo tanto el intérprete no debe extender sus límites más allá de lo que se ha contratado. Así, como regla, no se debe admitir la utilización de la analogía, en la interpretación de los acuerdos de doble tributación.

Sin embargo, es necesario constatar hasta qué punto el "principio anti-abuso" sería una mera aplicación analógica, derivada del razonamiento del intérprete, o, al contrario, se trata de un precepto del derecho internacional público.

Si el principio "anti-abuso" es un PDGRNC, como defiende Vogel, su utilización no reflejará una arbitrariedad del intérprete. Al contrario, será parte del derecho internacional público y, como tal, su aplicación será imprescindible, a riesgo de huir de los parámetros de lo jurídico, por su falta de aplicación. No obstante, aún en este caso es necesario tener presente la lección de Dinh, Daillier y Pellet (1975/313) antes mencionada, que aunque expliquen que los PDGRNC constituyen una fuente autónoma de derecho internacional público, primaria y no subsidiaria, en igualdad de condiciones con los tratados internacionales o las costumbres, no tratándose de meros instrumentos para completar vacíos, recuerdan que los PDGRNC, como normas legales, tienen carácter complementario y no prevalecen en caso de existencia de reglas contractuales.

De lo expuesto se extrae la conclusión de Vogel (1985/375), en el sentido de que no cabe recurrir a los PDGRNC para considerar otros casos de abuso de derecho, cuando los acuerdos de doble tributación tengan una cláusula (escrita) específica para los casos de evasión fiscal.

Si por un lado, recurrir a los PDGRNC es complementario, se debe dar preferencia al texto del acuerdo, la omisión de éste, por otro, no impide recurrir a los PDGRNC. Es lo que Vogel defiende.

El principio de la Buena Fe y su Corolario: el Principio de la Prohibición del Abuso

La Convención de Viena, en su artículo 31 (1) alberga el principio de la buena fe en el Derecho Internacional Público, al imponer la consideración de la buena fe en la interpretación de los tratados internacionales.

Sin embargo, no es pacífico en la doctrina del derecho internacional público, el reconocimiento de la prohibición del abuso de derecho. En este sentido, Neuhäus (1984/83), Lauterpacht (1970/423) y Schüle (1962/71), concluyen que la prohibición del abuso (aún no) forma parte del derecho internacional público vigente. Pero el hecho es que la prohibición del abuso de derecho ya encuentra precedentes ante las Cortes Internacionales.

La Prohibición del Abuso de Derecho y las Relaciones entre el Fisco y el Contribuyente

Höhn demostró que la prohibición del abuso en el derecho tributario es algo independiente del principio de la buena fe. Por no ser una consecuencia del principio de la buena fe, el “principio anti-abuso” no se basa en la doctrina de derecho internacional que defiende la existencia de una prohibición de abuso, en base al principio de la buena fe.

Por lo tanto, está aceptado que los estudios que se efectuaron en el campo del derecho internacional público, sobre el abuso del derecho no pueden servir de fundamentación para una conclusión de que el “principio anti-abuso”, en el derecho tributario, sea un PDGRNC, y como tal, aplicable en casos de acuerdos de doble tributación.

La Contención del Treaty Shopping A través de los Acuerdos de Doble Tributación (Tratamiento Bilateral)

Llegamos a la conclusión, en los ítems precedentes, de que el tratamiento “unilateral” (medidas de derecho interno) es inconveniente, ineficaz y “global” (principios del derecho internacional público) en la actual etapa del derecho internacional.

La solución “bilateral” es la que se muestra más feliz, tornando innecesario recurrir a los principios generales del derecho internacional público o a categorías del derecho interno de cada país. Por ello, esta modalidad de lucha contra el Treaty Shopping es más loable y conveniente, alejando dudas en relación a la aplicabilidad de las medidas adoptadas.

Sistematización de las Formas de Lucha contra el Treaty Shopping, por Medidas Bilaterales

En su estudio publicado en 1987, la OCDE (1987/95-101) sistematizó los instrumentos de los acuerdos de doble tributación, cuya redacción se dio a partir de la hipótesis de Treaty Shopping.

La OCDE menciona, como primer caso de combate al Treaty Shopping el “tratamiento minucioso” (look-through approach) que ocurre cuando los beneficios de un acuerdo de doble tributación se condicionan a que la empresa beneficiaria pertenezca a residentes del Estado en el cual la empresa fue organizada. El criterio para la concesión de los beneficios pasa a ser el de la residencia de sus socios / accionistas.

Según la OCDE (1987/96) ésta sería una solución “radical”, alcanzando a terceros de buena fe que no coincidan con los requisitos descriptos. Además, tal abordaje sería incompatible con el principio de la independencia de las personas jurídicas, que es reconocido por todos los miembros de la OCDE (1987/96).

Es recomendable la adopción de semejante cláusula, en caso de acuerdos de doble tributación celebrados con países de baja carga fiscal, según entiende la

propia OCDE (1987/96). Tal afirmación se justifica por el hecho de que la colocación de un Tercero Interpuesto en tales países, es mucho más fácil que la adopción de estrategias de Treaty Shopping en países de elevada carga tributaria, que exigirían una planificación más cuidadosa.

Exclusión de Beneficios

Surge en los acuerdos de doble tributación firmados con países que conceden a determinados tipos de contribuyentes, beneficios fiscales que no se extienden a los demás miembros de la comunidad.

El caso es considerado por la OCDE (1987/96-97) quien señala, como primera solución, excluir ya de la mira del acuerdo, a las sociedades constituidas bajo la forma que goza de privilegios fiscales. Tal solución ya fue adoptada por Brasil, en el acuerdo firmado con Luxemburgo, en 1978. Igualmente, Brasil adoptó en sus acuerdos, las disposiciones del artículo 17 de la convención modelo de la OCDE / ONU, que trata sobre la exclusión de los beneficios, en caso de artistas y atletas.

La OCDE (1987/97) sugiere que se limiten los beneficios sólo a determinados tipos de ganancias, tales como intereses, ganancias de capital, etc. en lugar de excluir por completo, a las mencionadas sociedades, de los beneficios de los acuerdos de doble tributación.

Mínimo de Tributación

La exclusión de beneficios, abordada en el ítem anterior, frustra las hipótesis en las que el Tercero Interpuesto goza de privilegios, en el Estado en el que se constituyó; sin embargo, es necesario mencionar que no siempre un Tercero Interpuesto es fácilmente identificable y generalizable, en una cláusula del acuerdo de doble tributación.

En estos términos la OCDE (1987/97) propone considerar un instrumento en el acuerdo de doble tributación, según el cual una ganancia paga por la Fuente sólo se verá alcanzada por el acuerdo en el caso de que el valor esté sujeto a (un mínimo de) tributación, en el Estado donde reside el Tercero Interpuesto. En otras palabras, el acuerdo sólo "vale", cuando se esté ante una situación de doble tributación.

La adopción de la cláusula referida al mínimo de tributación, aún siendo una alternativa válida para alejar el Treaty Shopping, requiere especial atención para los casos no cubiertos (estructuras bilaterales, "trampolín" y "colocación de filial") e inclusive, los casos de buena fe, incluyéndose allí, los casos en los que la tributación se reduce a través de incentivos fiscales.

Canalización de Recursos

Se niegan los beneficios del acuerdo al Tercero Interpuesto cuando cierto porcentaje de sus ingresos brutos sea utilizado para pagos a no residentes de los Estados contratantes. Dicho instrumento legal abarca la canalización de recursos a través del Tercero Interpuesto al Inversor. En este caso, se sugiere una cláusula del siguiente tenor:

“Cuando una ganancia originada de un Estado contratante fuera recibida por una sociedad residente en otro Estado contratante, y una o más personas no residentes en otro Estado contratante:

1) tenga directa o indirectamente, o a través de una o más sociedades, residentes o no, un interés substancial en aquella sociedad, sea en forma de participación, sea bajo otra forma, y

2) ejerza directa o indirectamente, individual o conjuntamente la gerencia o control de aquella sociedad, cualquier instrumento legal de este acuerdo, que confiera una exención o reducción del impuesto no se aplicará, si más del cincuenta por ciento de esa ganancia fuera utilizada para cubrir débitos ante aquellas personas (inclusive intereses, royalties, investigación y desarrollo, propaganda, gastos iniciales y de viajes, depreciación o amortización de cualquier tipo de activos, inclusive los intangibles, procesamiento, etc.)”

Dicha cláusula abarca una amplia gama de casos de Treaty Shopping, inclusive los de estructura “trampolín”. Sin embargo, como lo recuerda la OCDE (1988/100), se exige especial atención a los casos de buena fe, ya que varias estructuras “legítimas” pueden verse afectadas por tal instrumento.

Rosembloom (1988/180) considera “casi un chiste” la creación de una estructura en la cual los pagos hechos por el Tercero Interpuesto se destinen a una sociedad que “no pertenezca” al Inversor. Agreguemos a esto el hecho de que la aludida cláusula no evita por completo el Treaty Shopping, pues el criterio para la exclusión de beneficios se mantuvo en el hecho de que el Inversor mantiene residencia en otro Estado, no considerándose los casos de estructuras bilaterales, no resueltos aún.

Cláusula de Salvaguarda

Las medidas contra el Treaty Shopping, mediante la introducción de cláusulas en los acuerdos de doble tributación que restringen la concesión de beneficios, tienen el riesgo de afectar las operaciones legítimas. Por esta razón, la OCDE (1987/100-101) propone que se redacten cláusulas que garanticen la concesión de los beneficios, en caso de que se demuestre que la operación se dio de buena fe. En términos generales, la OCDE recomienda una cláusula con el siguiente tenor:

“Lo arriba dispuesto no se aplicará cuando la sociedad demuestre que su objeto principal (principal purpose), la gestión de sus negocios y la adquisición o mantenimiento de las acciones u otros

activos que propiciaron la obtención de las ganancias en cuestión se dieron en

virtud de evidentes fundamentos empresariales (sound reasons) y, por lo tanto, no tuvieron como principal razón la obtención de los beneficios de este acuerdo”.

A esta cláusula general, el estudio de la OCDE agrega otras en las cuales se determina la buena fe cuando el Tercero Interpuesto desarrolla actividades operativas (substantive business operations) en el Estado contratante, de las cuales se derivó la ganancia; cuando se demuestra que el impuesto que no se pagará, en virtud del acuerdo, no sería superior al que el Tercero Interpuesto pagaría en su Estado de sede; cuando el Tercero Interpuesto es una compañía abierta, con acciones negociadas en el Estado contratante, etc.

Las cláusulas limitativas de beneficios, mediante el concepto de “tierra firme” (safe harbour), no deben ser encaradas como prohibitivas de la concesión de ventajas del acuerdo de doble tributación, sino como garantía de que, cumplidas ciertas condiciones objetivas, puede ser exigida la aplicación del acuerdo, independientemente del propósito de la estructura adoptada por el contribuyente.

Internacionalización del Derecho Interno

Algunos países intentan extender sus normas internas al ámbito de los acuerdos de doble tributación, buscando impedir la práctica de lo que consideran abuso, sin perjuicio de ningún precepto del derecho internacional público.

Dicha solución no debe recomendarse siempre pues trae aparejada la posibilidad de diferencias en los derechos internos de ambos Estados contratantes, permitiendo que una misma situación sea juzgada de modo diferente según la Corte a la que le sea presentada. También la introducción de una norma de derecho interno en un acuerdo de doble tributación no implica que su interpretación se dé de acuerdo con las categorías de aquel derecho interno, pues, en ese caso, pasa a ser una norma “nueva”.

Modelos de Acuerdos de Doble Tributación

El Modelo OCDE / ONU

La preocupación por el Treaty Shopping está bien definida en el comentario que acompaña la versión de 1977 del modelo de la OCDE. Ya en el comentario al artículo 1° del Modelo, que se refiere a las “personas destinatarias”, se aclara que los acuerdos de doble tributación no deben, por su finalidad, servir de instrumento para la economía o la evasión fiscal, mencionando las “figuras legales generalmente artificiales”, citando entonces, los casos de Treaty Shopping.

Algunas de las situaciones de Treaty Shopping han sido evitadas de manera expresa, a partir de salvedades en el propio texto del modelo de la OCDE, como analizamos a continuación:

Artistas y Atletas

La versión de 1977 del modelo, en su artículo 17, buscó evitar la economía fiscal que podría existir cuando la remuneración correspondiente a la actividad de un artista o atleta no se paga directamente a él sino a otra persona (por ej. una sociedad de arte), pudiendo tener como resultado que la ganancia no sea tributada en el Estado donde la actividad se ejerció, sea como ganancia del trabajo personal, sea como ganancia de la sociedad (teniendo en cuenta la inexistencia de un establecimiento permanente).

Dicha cláusula fue adoptada por Brasil, con pequeñas modificaciones en los acuerdos firmados con Canadá, Checoslovaquia, Corea, Ecuador, Filipinas, Hungría, Italia, Noruega y Países Bajos. Pero en los acuerdos celebrados con Alemania, Argentina, Japón, Luxemburgo y Portugal, el problema se resolvió a partir de una ficción, asumiendo la existencia de un establecimiento permanente, tributable (art. 5, β 7), cuyo efecto se parece al propuesto en el modelo de la OCDE (Vogel, 1983/967). De esta forma, llegamos a la conclusión de que el único acuerdo de doble tributación brasileño, en vigencia, en el cual la cuestión de las sociedades de artistas no fue contemplada, es el firmado con Bélgica.

Beneficiario Efectivo

Es mediante la adopción de la figura del "beneficiario efectivo" (beneficial owner) que el modelo de 1977 innovó realmente en el combate al Treaty Shopping.

Efectivamente, en la redacción de los arts. 10, 11 y 12 del modelo de la OCDE, se ve que los beneficios derivados del acuerdo, referidos a ganancias de dividendos, intereses y royalties son concedidos cuando su destinatario es el "beneficiario efectivo" de los mismos. De esta forma, siendo posible demostrar que en el Treaty Shopping el Tercero Interpuesto no es "beneficiario efectivo" de la ganancia, se podrá, a partir del propio texto del acuerdo, impedir que haya terceros que se valgan de sus beneficios.

El tema que se presenta es la definición exacta del concepto de "beneficiario efectivo". Para Vogel (1983/518; 1985/374), el concepto se aplica a aquél que "tiene poderes para decidir, sea sobre la aplicación del capital o bien económico, sea sobre la administración de sus ganancias". También para este autor, dado que, normalmente los ordenamientos internos no definen la figura del "beneficiario efectivo", su interpretación debe ser buscada en el propio texto del acuerdo, colocando especial atención en su finalidad.

En nuestra opinión, tienen razón aquellos que defienden que el concepto de "beneficial owner" se restringe a los casos en los que la ganancia se paga a quien, por obligación contractual o de otro tipo, debe, de inmediato, transferirla a un tercero, ya que no le pertenece. Es el caso de una institución financiera, que administra la cartera de inversiones de sus clientes. Recibe por cuenta y orden de terceros (los "beneficiarios efectivos") la ganancia y la transfiere inmediatamente.

No hay margen para la interpretación, en los términos del artículo 31 de la Convención de Viena, ya que sus contornos jurídicos son bastante claros, no existiendo ningún instrumento legal que permita concluir que el concepto de "beneficiario efectivo" escapa a los límites jurídicos para invadir la esfera de la "interpretación económica" o semejante.

Debemos mencionar, finalmente, que la referencia al "beneficiario efectivo" se hace en los acuerdos que Brasil firmó con los siguientes países: Canadá (4.6.84), Corea (7.3.89), Ecuador (26.5.83). Por otro lado, no se encuentran referencias al "beneficiario efectivo" en la mayoría de los acuerdos de doble tributación: Alemania (27.6.75), Argentina (17.5.80), Austria (24.5.75).

Limitación de Beneficios en los Acuerdos de Doble Tributación Firmados por Brasil

Sólo algunos de los acuerdos de doble tributación se refieren específicamente al "beneficiario efectivo", debido a la adopción del nuevo modelo de la OCDE, lo que no representa, sin embargo, una postura firme sobre el asunto.

También merece ser destacado el acuerdo que Brasil firmó con Luxemburgo, aunque, como indicamos en el análisis de las cláusulas de exclusión de beneficios, no revela una política brasileña contra el Treaty Shopping, ya que no se tuvo el mismo cuidado en relación a Canadá, Bélgica o Portugal.

Nuestra opinión es que Brasil debe considerar la experiencia adquirida por otros países en el combate contra el Treaty Shopping, no adoptando una política firme de total castigo a su práctica, considerando que cláusulas limitativas de beneficios pueden, conjuntamente con los casos de Treaty Shopping, dificultar el ingreso de nuevas inversiones. Así, el combate al Treaty Shopping se revela como una decisión política, más que jurídica. Si la decisión es la prohibición, ésta debe ser objeto de cada acuerdo de doble tributación, teniendo en cuenta la estructura jurídica del otro Estado contratante, y estimando el grado de probabilidad de instalación de un Tercero Interpuesto en aquel Estado, en relación al total de inversiones de buena fe que pueden ser incentivadas por la firma del acuerdo de doble tributación.