



EL DERECHO

Diario de Doctrina y Jurisprudencia

Director:
Julio Conte-Grand
Consejo de Redacción:
Gabriel Fernando Limodio
Guillermo Peyrano
Luis Alfredo Anaya

TRIBUTARIO

SERIE ESPECIAL

Reflexiones sobre el abuso de tratados para evitar la doble imposición

por ALBERTO TARSITANO

Sumario: 1. PANORAMA GENERAL. – 2. FUENTES DE LA REACCIÓN CONTRA EL ABUSO DE TRATADO. – 3. INTERPRETACIÓN DEL TRATADO INTERNACIONAL. – 4. EL FIN DE LOS TRATADOS PARA PREVENIR LA DÓBLE IMPOSICIÓN: ¿COMBATIR LA ELUSIÓN? – 5. LA NORMA GENERAL ANTIABUSO INTERNA Y LOS FLUJOS INTERNACIONALES. – 6. LAS CLÁUSULAS DOMÉSTICAS ESPECIALES CON PROYECCIÓN INTERNACIONAL. – 7. LA RELACIÓN ENTRE LAS CLÁUSULAS INTERNAS ANTIABUSO Y LOS TRATADOS INTERNACIONALES. – 8. LA CLÁUSULA GENERAL ANTIABUSO EN LOS TRATADOS INTERNACIONALES. – 9. LAS CLÁUSULAS ESPECÍFICAS ANTI-ELUSIÓN CONTENIDAS EN TRATADOS INTERNACIONALES. – 10. CONCLUSIÓN.

1 Panorama general

La construcción de una doctrina antielusiva, alineada con los fines perseguidos por los convenios para evitar la doble imposición internacional, es una tarea difícil que, hasta el presente, sólo ha rendido frutos parciales. Es destacable, de todos modos, el empeño de la doctrina y la preocupación que muestran las organizaciones internacionales para identificar, al respecto, las conductas reprochables y conciliar el derecho de los Estados a superarlas con la seguridad jurídica que merece el contribuyente, en particular, aquel que desarrolla su actividad simultáneamente en dos países vinculados por el tratado. A los fines de este trabajo, las nociones de elusión y abuso son equiparables, porque el abuso de la norma –la del tratado y la nacional que se evita– es el medio que consume el resultado elusivo. Desde ya que la materia es compleja porque agrega, a las dificultades propias de la delimitación de la economía de opción, elusión y evasión, juzgadas bajo un solo ordenamiento jurídico, la interacción de dos o más sistemas de normas que ahora se relacionan a través de un tratado para distribuir el poder tributario sobre la fuente de riqueza.

El tema no es novedoso, pero resulta oportuno su análisis, en particular luego de que la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) modificó en 2003 los comentarios al art. 1º, referidos a la materia y, más recientemente, el Subcomité de Expertos de las

Naciones Unidas, en un documento emitido en Ginebra en octubre de 2008, también se pronunció sobre las reformas propuestas a los parágrafos 8 a 11, de los Comentarios al art. 1º del Modelo de las Naciones Unidas⁽¹⁾.

La revisión de estos temas no ha suministrado una definición de *abuso* de tratado, aunque en los Comentarios es posible identificar sus hipótesis más comunes. A pesar de ser múltiples las manifestaciones que pueden dar cabida al abuso de tratado, consideramos que una buena síntesis conceptual es la que proporciona PISTONE, cuando lo define como “el fenómeno a través del cual un sujeto, con la finalidad de obtener un ahorro fiscal aplica un régimen convencional al que no tendría derecho por razón de su situación sustancial”⁽²⁾. Agrega GARCÍA NOVOA que este abuso se dará, normalmente, en los casos de utilización incorrecta de un Convenio entre dos Estados por residentes de un tercer Estado para acceder a unas ventajas que no tendrían derecho de acceder, de actuar directamente⁽³⁾.

Entonces, la elusión internacional siempre remite a situaciones caracterizadas por la implicación de un ordenamiento legal extranjero que elude el sustento territorial, y proporciona, de esta manera, un ahorro de impuesto indebido. El Estado, cuya norma local es *abusada* indirectamente por el abuso de la norma que consagra el tratado, deberá lidiar siempre con un *elemento de extranjería* sobre el que se monta la conducta elusiva⁽⁴⁾. La elusión internacional se sirve de dos instrumentos que, aunque no la agotan, constituyen sus manifestaciones más evidentes: (a) los

(1) El documento fue preparado por el Subcomité de “Uso impropio de Tratados”, del Comité de Expertos en Cooperación Internacional de Asuntos Fiscales de las Naciones Unidas, que lo trató en Ginebra durante las sesiones del 20 al 24 de octubre de 2008. Integran dicho Subcomité los señores Lee, Silitonga, Lara Haffar, Zhang, García Prats y Sas-seville.

(2) PISTONE, PASCUALE, *L'abuso delle convenzioni internazionali in materia fiscale*, Corso di Diritto Tributario Internazionale, Padova, Cedam, 1999, pág. 498.

(3) GARCÍA NOVOA, CÉSAR, *La cláusula antielusiva en la nueva ley general tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 2004, pág. 199.

(4) GALLO, FRANCO - MELIS, GIUSEPPE, *La elusione fiscale internazionale nei processi di integrazione tr Stati: l'esperienza della comunità Europea*, citado por GARCÍA NOVOA, CÉSAR, en *La cláusula...*, cit., pág. 197.

DIRECTOR:
ALBERTO TARSITANO
SECRETARIA DE REDACCIÓN:
SILVIA STELLA
COORDINADOR:
HÉCTOR N. CALVENTE

EL DERECHO hace llegar a sus colaboradores, suscriptores y amigos un cordial saludo con motivo de la festividad de Año Nuevo, deseándoles muchas felicidades y agradeciéndoles los saludos que nos han hecho llegar tanto por vía postal como digital.

DICIEMBRE 2010 - ENERO 2011

paraísos fiscales; (b) los tratados para evitar la doble imposición internacional. Los países miembros de la Unión Europea agregan el abuso de derecho de las normas de derecho comunitario originario⁽⁵⁾.

Para aportar una mayor claridad, deberíamos comenzar por ponernos de acuerdo en la terminología. El concepto *elusión internacional* define un ámbito territorial extendido y, además, la puesta en escena de varios espacios jurídicos: los correspondientes a la ley interna de los países de fuente y residencia, y el propio del tratado. En el caso de un residente de un tercer Estado, se agrega un nuevo elemento a considerar para la calificación de los esquemas de elusión.

Sobre esta premisa territorial extendida, la noción sigue siendo la adoptada en las XXIV Jornadas del Instituto, celebradas en Isla Margarita (Venezuela):

La elusión es un comportamiento del obligado tributario consistente en evitar el presupuesto de cualquier obligación tributaria, o en disminuir la carga tributaria a través de un medio jurídicamente anómalo, por ejemplo, el abuso de la norma, de la forma o la vulneración de la causa típica del negocio jurídico, sin violar directamente el mandato de la regla jurídica, pero sí los valores o principios del sistema tributario⁽⁶⁾.

El profesor UCKMAR describió la elusión como la conducta que llena el espacio entre la economía de opción y la evasión. En su relato general sobre el tema tratado en la realización del 37º Congreso de la IFA (Venecia, 1983),

(5) GARCÍA NOVOA, CÉSAR, *La cláusula...*, cit., pág. 198.

(6) Ver www.iladt.org/documents/Resolutions.

consideró la elusión como la manera de remover, reducir o posponer la obligación tributaria por otros medios distintos de la economía de opción o la evasión, constituyendo una violación indirecta de la ley o, puesto en otros términos, la explotación de áreas que el legislador intentó gravar pero, por una razón u otra, no lo hizo⁽⁷⁾.

Por otra parte, no hace falta justificar el derecho de los países que celebran un tratado en cuanto a negar los beneficios de éste a las personas que desarrollan la clase de comportamientos indeseables, en estudio. Los sistemas fiscales internos suelen establecer remedios para dichas situaciones en la estructura propia de los impuestos, y se expresan en la esfera legislativa a través de hechos impositivos complementarios, presunciones o ficciones. Otros, se instalan en construcciones que operan en la faz aplicativa de la norma, es decir, cuando se prevé la incorporación del caso concreto a la hipótesis de incidencia normativa⁽⁸⁾. Son varias las tesis antielusivas que se han desarrollado en el último ámbito: sustancia sobre forma; realidad económica; propósito de negocios, etcétera.

La justificación de la reacción debe ser contrastada con la eficacia de los remedios para conjurar el daño. Corresponde distinguir el abuso de convenio de otras situaciones que pueden llevar a la selección —en el marco de la planificación fiscal legítima— de ciertas alternativas brindadas por los tratados a las personas que establecen sustentos territoriales verdaderos. Porque también es cierto que, cuando se habla de estos temas, en especial cuando se menciona la posibilidad de la aplicación de las cláusulas generales internas, se agita el temor al *abuso de la cláusula antiabuso*.

2 Fuentes de la reacción contra el abuso de tratado

Desde un punto de vista conceptual, es posible recrear una doctrina antielusiva en los dos planos: el legislativo y el ámbito de aplicación de la norma. Ambos conllevan la conciliación entre las normas internas y las disposiciones del tratado. El plano legislativo está referido a la prevención de situaciones particulares. En el nivel de aplicación normativa, pueden construirse dos reacciones a partir de: (a) la interpretación del tratado internacional; (b) la legislación o jurisprudencia local existente sobre la norma general antiabuso. La primera construye la tesis general desde la interpretación de las reglas del propio tratado, con miras a realizar su fin o propósito; la segunda proyecta al caso las normas o construcciones jurisprudenciales empleadas por cada país como técnica genérica contra la elusión. La conciliación pasa por reconocer la prevalencia del tratado y la conjugación de la norma doméstica, con su lógica económica y jurídica.

3 Interpretación del tratado internacional

Los tratados internacionales deben ser interpretados de acuerdo con los arts. 31 y 32 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969⁽⁹⁾, que consagran el principio de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de éste y teniendo en cuenta su objeto y fin⁽¹⁰⁾.

Como consecuencia de estos principios:

1. Una cláusula de derecho interno no puede negar un beneficio derivado de un tratado.
2. Debe respetarse el principio *pacta sunt servanda* que preside la aplicación de los tratados internacionales.
3. El tratado no puede ser modificado unilateralmente por ninguno de los Estados signatarios por aplicación de una norma interna⁽¹¹⁾.

Sobre tales premisas, parecería que una teoría antielusiva podría ser admitida desde la propia interpretación del tratado, sin considerar las normas internas.

(7) *Cahiers de Droit Fiscal International*, V. 68 (a), 1983.

(8) GARCÍA NOVOA, CÉSAR, *La cláusula...*, cit., cap. III, pág. 175 y sigs.

(9) ASOREY, RUBÉN, *Los tratados internacionales y el ejercicio del poder tributario en América latina*, Revista de Derecho Fiscal N° 5, LexisNexis, 2007, pág. 12.

(10) Sobre la interpretación de los tratados para evitar la doble imposición, puede consultarse a VICCHI, JUAN C., en *LXXVIII Cahiers de Droit Fiscal International* (1993).

(11) GARCÍA NOVOA, CÉSAR, Relato General de las XXIV Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT), Relato General: *La elusión fiscal y los medios para evitarla*, punto XIII, "Las medidas en relación con los Convenios Internacionales. Relación cláusulas internas-internacionales", 2008.

La referencia al texto y al contexto nos reconduce a los tradicionales criterios de interpretación de la ley.

Existen, desde ya, pautas derivadas de la preeminencia de la ley internacional sobre la ley local. Pero la supremacía del tratado sobre la ley doméstica agrega poco a nuestro tema. Sólo advierte que las interpretaciones de su letra, que se incorporan como ley de jerarquía superior al derecho nacional, no pueden contradecir lo que allí fue estipulado (*pacta sunt servanda*). Es el corolario natural de la interpretación literal y teleológica.

Entonces, sentado lo anterior, consideramos que el intérprete siempre puede hallar, en el texto legal en que deviene el tratado o en los principios generales del derecho, las razones para rechazar el uso abusivo de sus cláusulas. Y estas razones se imponen por encima de las reglas de la Convención de Viena que, además, es muy poco lo que aportan en esta materia⁽¹²⁾.

4 El fin de los tratados para prevenir la doble imposición: ¿combatir la elusión?

La interpretación de la ley trata de actualizar, en el caso, los valores adscriptos al fin de la norma. Por ello, conviene tener en claro cuál es el fin del tratado, si es que se pretende construir, desde sus disposiciones, una doctrina antiabuso.

A continuación, realizaremos algunas reflexiones sobre los Comentarios de la OCDE al art. 1º, en la versión propuesta de 2003. Los Comentarios brindan una fuente de autoridad para la interpretación del tratado aun para los países que, sin pertenecer a la OCDE —como es el caso de la Argentina— han firmado convenios que siguen el *modelo de tratado* propuesto por el organismo⁽¹³⁾.

(a) Bajo el título "Uso indebido del Convenio", el párrafo 7 dice: "El principal objetivo de los convenios de doble imposición es promover los intercambios de bienes y servicios y los movimientos⁽¹⁴⁾ de capitales y personas mediante la eliminación de la doble imposición internacional. Asimismo, dichos convenios tienen como fin evitar la elusión y la evasión fiscales" (énfasis agregado).

La última frase del párrafo no convence. Hasta suena un tanto cándida porque, definitivamente, el fin del tratado no es evitar la elusión. Dicho en otros términos, queda al descubierto la inconsistencia lógica: *el fin del tratado es evitar el abuso del tratado*. Una persona puede comprar una escopeta para cazar patos, para tirar al blanco o para protegerse de los delincuentes. Esos son los fines o propósitos. Pero no puede decir que constituye un propósito de la compra del arma evitar pegarse un tiro en el pie. Lo mismo sucede con los tratados. En todo caso, debería decirse que la aplicación de ellos o los efectos prácticos derivados de su interpretación no tendrían que favorecer las conductas elusivas. Siendo los convenios instrumentos

(12) En esta dirección, ver el documentado estudio de BELLAN, DANIEL V., *Interpretação dos tratados internacionais em matéria tributária*, en *Direito Tributário Internacional Aplicado*, Taveira Torres, Helena (coord.), Quartier Latin, 2005, vol. III, pág. 653.

(13) Así lo declaró el Tribunal Fiscal de la Nación en "La Industrial Paraguaya", sala C, sentencia del 11 de marzo de 1980. TAVEIRA TORRES acepta los comentarios como un elemento del contexto influyente en la interpretación (TAVEIRA TORRES, HELENA, *Plur tributação Internacional sobre as rendas das empresas*, Revista dos Tribunais, 2da. ed., São Paulo, pág. 654; y *Aplicação dos Tratados internacionais em matéria tributária: o procedimento de interpretação*, Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário, Belo Horizonte, 1998, pág. 109).

(14) No es ésta la ocasión de controvertir la eficacia de los tratados como promotores de inversiones. La realidad ha demostrado que la expectativa de generar un mayor flujo de inversiones al país fuente no se cumplió —por lo menos en la Argentina—, porque esa misma realidad demuestra que el objetivo de atraer inversiones no depende de un convenio tributario, sino del clima de negocios de un país, generado por la estabilidad económica y la seguridad jurídica (FIGUEROA, ANTONIO, *International double taxation: General Reflections on jurisdictional principles, model tax conventions and Argentina's experience*, IBDF, Vol. 59, and Number 8/9, 2005). En cualquier caso, pareciera que la declinación de la potestad tributaria del país fuente, y la pérdida de recaudación que en los hechos conllevan los criterios de distribución que siguen los modelos OCDE, o inclusive el de Naciones Unidas, no podría verse todavía agravada si se consintiera que estos convenios sirven como paraguas a maniobras elusivas o evasivas. Superada la cuestión política sobre la conveniencia o no de la firma de esta clase de tratados bajo los modelos actuales, y examinada la realidad normativa dominada por los convenios vigentes, parece de toda justicia que así como la aplicación de sus cláusulas debe brindar certeza a los contribuyentes y eliminar la sobreimposición, no puede transformarse en un instrumento de evitación de los impuestos de manera no tolerada. Nuevamente, debe ponerse el foco en la delgada línea que separa la economía de opción de la habitación ilegítima.

legítimos de planificación fiscal, pero, a la vez, constituyendo una herramienta funcional a las estrategias sofisticadas de la elusión internacional, pareciera una declaración vacía de contenido sostener que el propósito del convenio es evitar la elusión. En este sentido, y en todo caso, este tipo de elusión es un problema agregado por el convenio a las posibilidades generales de elusión que ofrece la legislación de un país, sin dejar de destacar el hecho de que el tratado suele ser visto como una oportunidad de perfeccionar la conducta elusiva antes que evitar su realización. Por consiguiente, su normativa se va adecuando para reaccionar contra esta tendencia, como lo demuestran las cláusulas de intercambio de información introducidas en el texto del propio convenio. Este *agregado* constituye un intento de neutralizar las consecuencias que, en alguna medida, el cuerpo del tratado puede estimular⁽¹⁵⁾.

(b) La identificación del elemento *objetivo* del abuso, basada en la anomalía negocial o estatus jurídico, asegura una mirada menos contaminada que la motivación *subjetiva* colocada en la intención del ahorro de impuesto. El párrafo 9.5, luego de advertir que no cabe presuponer el abuso, señala:

"Un principio rector estriba en que no se deben conceder los beneficios de un convenio de doble imposición cuando uno de los principales objetivos para realizar determinadas operaciones o manejos es garantizar una posición fiscal más provechosa y conseguir ese tratamiento fiscal más favorable en dichas circunstancias sea contrario al objeto y propósito de las disposiciones en cuestión".

Advertimos, tras la lectura de lo transcrito, la influencia de la visión anglosajona que descansa en que el contribuyente demuestre que sus pasos han sido guiados por razones ajenas al ahorro de impuesto. Si bien en el abuso es un elemento de indudable presencia, no ofrece por sí mismo un rasgo que ayude a la identificación de aquél. Después de todo, nada tiene de reprochable la búsqueda del ahorro de impuestos dentro de las posibilidades que brindan los tratados. Como sostiene KRUSE⁽¹⁶⁾, si algo tienen en común la economía de opción, la elusión y la evasión, es que en todas estas conductas el sujeto pasivo busca disminuir la carga tributaria. No es, entonces, la búsqueda del ahorro el hecho que califica al abuso de la ley, sino los medios empleados para obtenerlo. La intención del contribuyente es irrelevante si no se manifiesta en formas anómalas o irregulares.

(c) Se dirá que la crítica resulta un tanto estricta, ya que el mismo párrafo agrega la condición de que el tratamiento fiscal más favorable perseguido contrarie al *objeto y propósito de las disposiciones en cuestión*. Lo que sucede es que allí vemos una frase jactanciosa, pero que sirve de poco. ¿Qué significa "contrario al objeto y propósito de las disposiciones en cuestión"? Cualquiera que haya transitado un poco por los caminos —no decimos ya por los senderos y huellas— de las reacciones antielusivas conoce las dificultades a la hora de objetivar la conducta del contribuyente. Esa conducta —vale la pena recordarlo— se expresará siempre en situaciones de hecho que revelan un estado jurídico (por ejemplo, la residencia) o en actos o negocios jurídicos que producen efectos en el país de la fuente o en el país de la residencia. La anomalía subyacente a tales estados o contratos no se capta con referencias de esa vaguedad. En la doc-

(15) El intercambio de información constituye un elemento autónomo dentro del cuerpo del tratado, al extremo de que estos acuerdos suelen firmarse de manera independiente, por ejemplo, entre Estados que no están vinculados por un tratado amplio. Y también podría asegurarse que los Estados no están inclinados a firmar un tratado para prevenir la doble imposición que no contenga cláusulas de esta clase. A pesar del poco desarrollo de estas cláusulas en el plano práctico (la Argentina no cuenta con ninguna reglamentación al respecto), su potencial aptitud para combatir la elusión y la evasión constituye un estímulo para la firma del tratado y una posibilidad de concreción futura. Los enunciados contenidos en estas cláusulas demuestran que el propio tratado contempla la compatibilidad con las disposiciones domésticas. Así, por ejemplo, el tratado firmado por la Argentina con Gran Bretaña e Irlanda del Norte dispone en su art. 27 (1): "Las autoridades competentes de los Estados Contratantes intercambiarán las informaciones necesarias para aplicar las disposiciones del presente Convenio o de la legislación interna de dichos Estados Contratantes relativa a los impuestos comprendidos en el Convenio, en la medida que la imposición exigida por dicha legislación no fuera contraria al presente Convenio, especialmente a los efectos de prevenir el fraude y de facilitar la aplicación de las pertinentes disposiciones legales contrarias a la elusión legal". A pesar de que la referencia a la elusión no está presente de manera expresa en otros tratados, surge implícita de la referencia a las disposiciones de la "legislación interna".

(16) KRUSE, HEINRICH W., *El ahorro de impuesto, la elusión fiscal y la evasión*, en *Tratado de Derecho Tributario*, t. II, cap. XXXIV, Amattucci, Andrea (dir.), Bogotá, Temis, 2001.

trina latinoamericana, el abuso se objetiva en el uso de formas o estructuras jurídicas que resulten *anómalas o inadecuadas*. Además, la consideración objetiva de esta anomalía brinda un tránsito más neutral y seguro en la calificación jurídica de la situación, que pone al sujeto a resguardo de la siempre conflictiva indagación de las motivaciones que pueden guiar el comportamiento de los contribuyentes.

(d) Una consideración más alineada con lo que se acaba de expresar es la que se realiza en el Comentario octavo, que dice:

Es importante tener en cuenta que la extensión de la red de convenios de doble imposición eleva el riesgo de que haya abusos al posibilitar la utilización de construcciones jurídicas artificiales diseñadas para obtener tanto los beneficios fiscales previstos en determinadas legislaciones internas como las desgravaciones impositivas establecidas en los convenios de doble imposición.

Desde nuestra perspectiva, esta afirmación es acertada, y si bien no brinda una definición del *abuso de tratado*, al menos identifica el elemento objetivo que la integra: la *construcción jurídica artificial*.

(e) Sería más sincero y más claro decir lo que anuncia el título de los tratados. Simplemente, el fin del tratado es evitar la doble imposición. Podría agregarse como finalidad la de conferir certeza al contribuyente de un Estado sobre la presión fiscal de su negocio en el país de la fuente y en el país de residencia.

(f) De la premisa que expresa *evitar la doble imposición*, no debería extraerse como conclusión lineal que también constituya un fin del tratado el de *evitar la doble imposición*. Esta fue la posición adoptada mayoritariamente en el Congreso de la IFA (International Fiscal Association), celebrado en Viena (2004), que se ocupó del tema⁽¹⁷⁾. Repárese que si se admitiera que la doble no imposición constituye uno de los *propósitos u objetivos* del Convenio, bajo las reglas de interpretación de los tratados, poco tardarían las administraciones fiscales en construir, por esta vía, una doctrina antiabuso que se opusiera a ciertos esquemas legítimos o autorizados de planificación fiscal⁽¹⁸⁾.

5 La norma general antiabuso interna y los flujos internacionales

Existe en la Argentina una cláusula general antiabuso de antigua data⁽¹⁹⁾ y numerosas normas antielusivas particulares con proyección internacional. Algunas de estas cláusulas tienden a evitar el uso de prácticas fiscales perjudiciales previamente conocidas. Otras pueden cumplir un rol preventivo de tales comportamientos aun cuando la finalidad normativa primaria no sea ésta, sino la de evitar que la Argentina, como país fuente, vea erosionada la base imponible del impuesto a la renta o al patrimonio.

(17) Ver LANG, MICHAEL, *Cahiers de Droit Fiscal General*, vol. 89(a), Reporte General. Un ejemplo de prevención de doble no imposición lo brinda el OCDE Report on partnership, de 1999.

(18) En el pasado reciente, las autoridades argentinas han echado mano a este principio. Empresas argentinas habían comprado "bonos austriacos" emitidos por el gobierno de Austria. El convenio firmado por la Argentina y Austria dice en su artículo 13 (Ganancias de Capital): "Las ganancias provenientes de la enajenación de cualquier otro bien no mencionado en los apartados 1 a 3 (se aclara que los bonos y otros títulos no estaban mencionados allí) serán únicamente imponibles en el Estado contratante en el cual tales bienes estén situados al momento de la enajenación". La norma aclara que los títulos públicos se hallan situados en el Estado que los ha emitido. Pues bien, cuando en 2002, se produce en la Argentina una formidable devaluación de su moneda, como consecuencia de la crisis económica que estalló ese año, las compañías entendieron que la diferencia de cambio positiva no estaba alcanzada con el impuesto argentino, por aplicación de la cláusula citada. El fisco reaccionó diciendo que esa ganancia, es decir, la diferencia de cambio producida por la tenencia de un título en dólares que, considerado en pesos argentinos, pasó a multiplicar casi cuatro veces su valor, no estaba exenta bajo el convenio. Y uno de los argumentos empleados fue que esa ganancia no podía ser gravada en Austria y, que si la Argentina no la gravaba, se daría un caso de "doble no imposición". Las compañías recurrieron esta decisión ante los tribunales, pero una conveniente moratoria de deudas impositivas lanzada por el Gobierno hizo que las compañías desistieran de sus reclamos, lo que impidió que esta novedosa cuestión sea decidida, finalmente, por los tribunales.

(19) Siguiendo la legislación alemana de 1919 y 1933, la Argentina fue el primer país latinoamericano en incorporar, en 1946, el principio de la "realidad económica" en la aplicación de la ley tributaria (art. 1º, ley 11.683) y, como corolario, también un precepto sobre la calificación de los hechos que permite al intérprete dejar de lado el uso de las "formas jurídicas inadecuadas" a la sustancia económica de las transacciones (art. 2º). La cláusula general local ha sido aplicada reiteradamente al examen de la validez de operaciones internacionales.

No existen restricciones para emplear la cláusula general antielusión como un test sobre la regularidad o transparencia de las transacciones internacionales. A pesar de que en este terreno se nota un marcado avance de las cláusulas específicas antielusión, regularmente la autoridad fiscal considera la *general antiavoidance provision* con carácter residual a las situaciones no previstas de un modo particular. En tanto esas transacciones producen efectos en la Argentina, es decir, consiguen resultados de *fuentes* nacionales, alcanzados por la Ley del Impuesto a las Ganancias, la autoridad fiscal se considera autorizada a examinarlas bajo el estándar de la cláusula antielusión, para determinar en cada caso si las formas jurídicas de la transacción internacional han sido empleadas de una manera consistente con la sustancia económica. Un problema evidente —como ya se dijo— es que conceptos como *realidad económica o forma jurídica inadecuada* suelen ser empleados ampliamente por parte de las autoridades fiscales.

6 Las cláusulas domésticas especiales con proyección internacional

Las leyes sustantivas y procesales de la Argentina contienen numerosas previsiones que bien pueden considerarse normas especiales para prevenir la elusión fiscal internacional sobre rentas y tenencias patrimoniales. La ley vigente del impuesto a las ganancias (ley 20.628 de 1973 y sus modificatorias) incorporó en 1992 el *concepto de renta mundial* para sociedades constituidas en nuestro país y para personas físicas residentes, y, con ello, ciertas normas de transparencia fiscal internacional. Asimismo se adoptaron las recomendaciones de la OCDE sobre normas anti-paraisos fiscales⁽²⁰⁾. Las reglas antielusivas especiales tienen como principal misión fortalecer la jurisdicción fiscal argentina basada en el principio de la fuente, evitar la erosión de la base imponible del impuesto argentino, en el caso de transacciones internacionales desde la Argentina o hacia ella, y asegurar una apropiada calificación de las *cross-border transactions*⁽²¹⁾.

7 La relación entre las cláusulas internas antiabuso y los tratados internacionales

La relación entre las previsiones domésticas antielusión y los tratados requiere una previa clarificación respecto del estatus constitucional de dichas disposiciones. La Constitución argentina dispone en sus arts. 31 y 75 que el tratado internacional prevalece sobre la ley local (que establece los impuestos). La Corte Suprema ha declarado que la aprobación de un tratado por el Congreso constituye un acto federal complejo, en el cual el Poder Ejecutivo concluye y firma el tratado, el Congreso Nacional lo desecha o aprueba y el Poder Ejecutivo Nacional lo ratifica (arts. 75, inc. 22, y 99, inc. 11, Constitución Nacional). Pero en este complejo acto federal, la participación del Congreso, aunque es necesaria, no es definitiva. En nuestro régimen constitucional, es el Poder Ejecutivo, en representación de la Nación, quien ejerce competencias constitucionales exclusivas para asumir obligaciones internacionales por la decisión de ratificar los tratados internacionales (arts. 27 y 99, inc. 1º, 11 de la Constitución Nacional)⁽²²⁾.

Como ya se dijo, la prevalencia del tratado sobre la ley aporta claridad en torno a un grupo de cuestiones. Las normas que atribuyen la potestad tributaria entre los Estados modifican la ley local. Una ley local (por ejemplo, el impuesto a las ganancias) que afecte el tratamiento tributario de una situación no puede ser oponible a la solución provista por el tratado.

Sin embargo, las cuestiones controvertidas se vinculan con la compatibilidad de las cláusulas domésticas en torno a la antielusión y también con las previsiones del tratado en aquellas cuestiones que no están expresamente previstas.

Las normas antielusión, en particular las generales, implican la calificación de ciertas circunstancias de hecho y

(20) OCDE, Report on Harmful Tax Competition (1998).

(21) TEJERO, GUILLERMO, *General Antiavoidance Rules in International Tax*, Seminar E, IFA Congress, Sydney (2003), pág. III. 2; KERN, JUAN R., *Las normas antiabuso más usuales*, en *La interpretación económica de las normas tributarias*, Casas, J. O. (coord.), Buenos Aires, Abaco de Rodolfo Depalma, 2004.

(22) Por ejemplo, el Convenio firmado en 1981 con los Estados Unidos fue ratificado por el Senado de ese país (con reservas), pero nunca fue ratificado por el Congreso argentino.

de derecho. El elemento de extranjería que debe considerar la autoridad fiscal de un país en su función de primer intérprete de la norma comprende la ponderación de las situaciones de hecho (por ejemplo, el tiempo que una persona residente permanece en otro Estado) y, también, las cuestiones de derecho referidas a la caracterización legal de actos o negocios jurídicos. Por ejemplo, determinar si una sociedad constituida en otro Estado fue establecida con el propósito de abusar de un tratado aprovechando los beneficios a los que aquélla no tendría derecho si se considerara su situación sustancial. De manera refleja, esta situación puede verse emparentada con algunas de las hipótesis consideradas en los *Comentarios* a los tratados OCDE y ONU. La ausencia de disposiciones especiales en los tratados, es decir, dirigidas de manera precisa a corregir las situaciones antes planteadas, le crea inconvenientes al Estado que debe enfrentarlas a través de disposiciones de derecho interno. La prueba de los hechos en extraña jurisdicción y el impedimento para recalificar estructuras jurídicas que son admisibles bajo las normas del otro Estado contratante, o bien de un tercer país, vuelven ilusorias las posibilidades de aplicar la norma de derecho interno sobre formas o estrategias particulares de elusión. En este contexto, está implícito que no hay impedimento para aplicar las normas internas antielusión a las situaciones que caen bajo un convenio para evitar la doble imposición⁽²³⁾.

Desde un punto de vista conceptual, la reconciliación entre norma interna antielusiva y tratado es plenamente posible. Este principio seguramente es compartido por los Estados signatarios del Convenio, en tanto se respeten los propósitos generales del tratado en cuestión. En términos prácticos, suelen ser comprensibles los reparos de los contribuyentes a la aplicación de las cláusulas antielusión, en mayor medida, las generales, porque la Administración fiscal suele excederse en el alcance asignado a estas normas y en ese accionar, provocar el efecto de supresión de los beneficios legítimos conferidos por el tratado⁽²⁴⁾.

Con esta precaución, no se advierte la existencia de una contradicción entre la aplicación de la norma general antiabuso doméstico a situaciones que caigan bajo un tratado, siempre que no contradiga las previsiones de dicho instituto. Esta tarea conlleva un análisis profundo de la articulación del convenio con la ley interna, que no se logra recurriendo al atajo del reenvío que estipulan los tratados en la cláusula 3.2 del Modelo OCDE, según la cual los términos no definidos se establecen en función de la legislación interna de cada Estado.

La postura favorable a la inexistencia de impedimento es la que ha receptado la OCDE en forma expresa con las modificaciones a los *Comentarios* del art. 1º (2003)⁽²⁵⁾ y, también, el Subcomité de Expertos sobre *uso impropio de tratados*, de la ONU⁽²⁶⁾.

(23) Es la postura mayoritaria en la doctrina argentina. VICCHI, JUAN C., *Argentine Branch Reporter "Interpretation of Double Taxation Conventions"*, LXXVIIIa *Cahiers de Droit Fiscal International* (1993), págs. 169; DIAZ SIERO, cita 2, pág. 89; TEJERO, GUILLERMO, *General anti-avoidance...*, cit.

(24) Un ejemplo de esta situación lo proporciona el dictamen 57/96, emitido por la autoridad fiscal argentina (AFIP). En esta opinión, el fisco declaró que las primas de seguro abonadas por un residente argentino a una empresa aseguradora extranjera con referencia a un préstamo debían ser asimiladas al tratamiento brindado al pago de intereses porque, bajo la "realidad económica", la prima del seguro que cubre la insolvencia del deudor es equivalente a un mayor costo financiero.

(25) Los *Comentarios* al art. 1º del modelo OCDE señalan, en el párrafo 22: "Asimismo, se han analizado otras formas de uso abusivo de los tratados fiscales (por ej. uso de sociedades controladas) y otras formas posibles de resolver estos abusos, como las reglas que dan prioridad al fondo sobre la forma, las reglas de sustancia económica, las disposiciones generales antiabuso, con el fin primordial de saber si dichas reglas y disposiciones son contrarias a los convenios tributarios, lo que resulta ser la segunda cuestión planteada en el párrafo 9 anterior."

"22.1. Tales reglas son parte de las disposiciones fundamentales de la legislación nacional que determinan qué hechos dan lugar a una obligación tributaria; dichas reglas no están contempladas en los Tratados fiscales y por lo tanto no se ven afectadas por ellos. Así pues, como norma general y habida cuenta el párrafo 9.5 no habrá un conflicto. Por ej., en la medida que la aplicación de estas reglas referidas en el párrafo 22 dé lugar a una recalificación de la renta o sea una redefinición del contribuyente que supuestamente obtiene dicha renta, se aplicarán las disposiciones de este convenio teniendo en cuenta estos cambios."

"22.2. Aun cuando estas reglas no son contrarias a los convenios fiscales, se está de acuerdo en que los países miembros deben cumplir rigurosamente las obligaciones establecidas en los convenios fiscales con la finalidad de eliminar la doble imposición mientras no exista evidencia clara de un uso indebido de los convenios."

(26) Ver informe sometido al Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en materia fiscal, de fecha 17 de octubre de 2008, especialmente, la conclusión de los puntos 20 a 30.

De todos modos, la admisión teórica de la compatibilidad no resuelve los problemas que la realidad plantea. ¿Qué país califica: *fuentes o residencia*? ¿Cómo? ¿Qué límite impone el uso de formas jurídicas reguladas por la otra Nación?

Estas cuestiones no disimulan el indeseable efecto de que un conflicto de interpretaciones entre los dos Estados contratantes termine perjudicando a los residentes de un Estado que actúen en el otro. Y aunque las respuestas dependerán del análisis circunstanciado del caso particular, es posible trazar algunas directivas: (1) el país de residencia posee poder para calificar la conducta fiscal de sus residentes⁽²⁷⁾; (2) el país de la fuente puede recalificar el tratamiento fiscal de las transacciones que producen efectos en su territorio; (3) los conflictos de calificación que se susciten por aplicación de (1) y (2) deberían ser resueltos mediante el procedimiento amistoso de solución de controversias, expresamente establecido en el tratado.

8 La cláusula general antiabuso en los tratados internacionales

Es importante señalar que rara vez los tratados internacionales incorporan una cláusula de este tipo. El parágrafo 2º del art. 25, del tratado firmado entre Israel y el Brasil (2002) nos brinda un ejemplo: "La autoridad competente de un estado contratante puede denegar los beneficios de ese Tratado a cualquier persona o respecto a cualquier transacción si en su opinión el otorgamiento de tales beneficios constituyera un abuso de Tratado de acuerdo con su finalidad. La autoridad competente del Estado contratante involucrado deberá dar noticia de la aplicación de esta cláusula a la autoridad competente del otro Estado contratante"⁽²⁸⁾.

Como puede advertirse, esta cláusula no se refiere al otorgamiento de facultades especiales a las autoridades de un Estado contratante para recalificar los negocios que considere anómalos en abuso del tratado. La calificación del abuso se construye desde las reglas de interpretación del tratado, según su finalidad, y sólo se autoriza a que sea declarado. La notificación a la otra parte hace suponer la búsqueda de consenso que evite un conflicto sobre esta cuestión, porque se entiende que el contribuyente afectado por la declaración podría recurrir siempre a los mecanismos de solución de controversias previstos en los convenios.

Una disposición dirigida con la misma finalidad es la que contiene el Convenio entre Canadá y Alemania (2001). El parág. 6º del art. 29 declara: "Nada en este acuerdo debe ser interpretado como un impedimento de un Estado contratante para denegar los beneficios bajo el Tratado si pudiera razonablemente concluirse que la conce-

sión de tales beneficios resultaría en un abuso de las cláusulas del Tratado o de la ley doméstica de ese Estado"⁽²⁹⁾.

El Subcomité de Expertos de la ONU parece inclinado a considerar útil la incorporación de este tipo de cláusulas. Al respecto, sugieren adoptar la siguiente redacción:

"Los beneficios otorgados por este Tratado no serán acordados cuando pueda ser razonablemente considerado que el principal propósito para la realización de transacciones o contratos ha sido obtener tales beneficios y la obtención de tales beneficios bajo dichas circunstancias resultaría contraria al objeto y propósito de las cláusulas de este Tratado"⁽³⁰⁾.

No obstante, este órgano asesor señala a modo de inconveniente para la incorporación de este tipo de cláusulas, el hecho de que su texto podría ser interpretado como un impedimento para la aplicación de las cláusulas de la legislación doméstica u otra construcción jurisprudencial del país. Nosotros consideramos que, teniendo en cuenta el alcance amplio de estas disposiciones, ellas siempre pueden ser compatibilizadas con la declaración que, persiguiendo un mismo interés, construye desde otro lugar. Si hay compatibilidad entre las disposiciones del derecho interno de cada país y las cláusulas de los convenios internacionales, esta armonización también incluye las propias cláusulas antiabuso que puedan ser incorporadas al tratado. De todos modos, desde nuestra perspectiva, nos parece que es muy poco lo que agregan preceptos de esta extensión, toda vez que sus postulados ya están implícitos en la aplicación de las reglas de interpretación de los tratados. Y, además, conllevan el riesgo de que la apelación a *los fines o propósitos* del tratado, enunciados de una manera abstracta terminen confirmando un margen de discrecionalidad a las administraciones tributarias, que afecten la seguridad jurídica.

9 Las cláusulas específicas antielusión contenidas en tratados internacionales

Las cláusulas antielusivas particulares siempre conducen a puerto seguro. Claro que poseen un alcance limitado al caso conocido. Reaccionan contra lo que ya se conoce, pero no protegen lo que no se pudo prever.

Los tratados suscriptos por la Argentina contienen algunas cláusulas especiales antielusión previstas en los modelos OCDE⁽³¹⁾ y ONU.

Básicamente son las siguientes:

1) Aplicación del concepto de *beneficiario efectivo* para limitar las alícuotas de retención sobre dividendos, intereses y regalías. La Argentina sigue en sus tratados el texto de los arts. 10, 11 y 12 de Modelo OCDE. Como se sabe, no existe una definición de *beneficiario efectivo* en el Modelo, ni la proporcionan los tratados suscriptos. Tampoco ha habido en nuestro país una construcción jurisprudencial o administrativa que le acuerde contenido a la expresión

(28) Traducción libre.

(29) Traducción libre.

(30) En documento citado, punto 36.

(31) Dicen los Comentarios: 9.6. La posibilidad de aplicar disposiciones generales antiabuso no significa que no sea necesario incluir en los convenios tributarios disposiciones especiales para evitar determinadas formas de elusión fiscal. Si se detectan técnicas específicas de elusión o si la utilización de dichas técnicas es especialmente problemática, a menudo puede resultar útil incorporar al convenio disposiciones que se centren directamente en la estrategia concreta de elusión. Estas mismas disposiciones resultarán necesarias cuando un Estado que ha adoptado el enfoque descrito en el párrafo 9.2 crea que su legislación nacional no incluye las normas o los principios contra la elusión necesarios para abordar de forma adecuada dicha estrategia.

en estudio. Los *Comentarios* al art. 10 del Modelo de 2003 pueden ayudar a construir esa noción. La doctrina que se ha ocupado de este tema ha tratado de enfatizar que el concepto de *beneficiario efectivo* es una noción autónoma que debe ser interpretada por las reglas de exégesis de los tratados, antes que por la remisión a criterios que le acuerden contenido según las normas del derecho interno, entre los que se cuenta el criterio de la realidad económica (ley 11.683, art. 1º), y su corolario, la cláusula general antielusiva (ley 11.683, art. 2º)⁽³²⁾.

2) Cláusulas de limitación de beneficios.

Los convenios firmados con Gran Bretaña y Suecia disponen que la retención reducida sobre intereses y regalías no se aplicarán si el objetivo principal o uno de los objetivos principales de cualquier persona relacionada es el de obtener las ventajas del convenio.

3) Definiciones extendidas sobre los conceptos de intereses y regalías.

4) Principios *arms length* para acceder a los beneficios del convenio sobre retención en la fuente de dividendos.

5) Normas sobre empresas vinculadas.

5.1. Tratamiento especial para la asignación de utilidades que difieran de las obtenidas por empresas independientes.

5.2. Los ajustes simétricos introducidos en los casos de ajustes de precios de transferencia que atribuyan la utilidad a la empresa radicada en un Estado contratante no serán admitidos en casos de fraude, negligencia u omisión culpable.

6) Reglas de transparencia sobre sociedades integradas por artistas y deportistas.

7) Reglas sobre agentes *independientes* que no constituyen *establecimiento permanente*.

10 Conclusión

Desde un punto de vista conceptual, es posible la conciliación entre las normas antielusivas internas y las disposiciones del tratado. Dicha comprobación no elimina las dificultades prácticas que se evidencian en el momento de recalificar una situación concreta. De allí que el antidoto más eficiente sean las cláusulas antielusión especiales incorporadas al texto del tratado.

El uso impropio de un tratado puede ser enfrentado con distintas técnicas. En la zona del derecho interno existen: a) cláusulas generales; b) cláusulas especiales; c) doctrinas judiciales. En la zona autónoma que delimita el texto del tratado, se repiten estas mismas variables. La conciliación entre ambas, como se dijo, es perfectamente posible, siempre que los vasos comunicantes entre estas zonas respeten los principios del derecho internacional y compartan una misma visión sobre los instrumentos e intereses involucrados en la reacción antiabuso. De esta manera, es posible garantizar el equilibrio que debe alinear las facultades de recalificación propias de la Administración fiscal, con el principio de seguridad jurídica que ampara al contribuyente.

VOCES: IMPUESTOS - TRATADOS Y CONVENIOS

(32) LEVENE, C., *El concepto de beneficiario efectivo, en la interpretación económica de las normas tributarias*, Casás, J. O. (coord.), Abaco de Rodolfo Depalma, 2004, pág. 717. LINARES LUQUE, A., *Apuntes sobre el concepto de beneficiario efectivo en los convenios para evitar la doble imposición*, RADT, octubre/diciembre 2003, pág. 865; LAUDATO, *Un acercamiento hacia el concepto de beneficiario efectivo. El significado internacional del término*, Revista de Derecho Fiscal N° 3, 2007, pág. 181; TEDEIRO, GUILLERMO, Revista de Derecho Fiscal, mayo 2007, pág. 235.

(27) La resolución general 3497, de la AFIP (modificada por la RG 2228 en 2007), establece un procedimiento informativo obligatorio que deben cumplimentar los sujetos residentes en el exterior que resulten beneficiarios de rentas de fuente argentina, con la finalidad de fijar su condición bajo el tratado. El procedimiento fijado en esta resolución establece que: (1) el beneficiario declare su condición de residente y que no posee un establecimiento permanente en la Argentina. Por otra parte, (2) la autoridad competente del otro país debe (a) certificar que la persona o ente que es "beneficiario o preceptor" de la renta reside en dicho país. En el pasado, se exigía que el otro Estado debía declarar que dicho sujeto no residente era el "beneficiario efectivo", lo cual demuestra que esta última exigencia ha sido levantada y, por lo tanto, se han superado los numerosos inconvenientes que originaba su aplicación práctica; (b) que ratifica o ignora o niega la declaración del beneficiario o preceptor sobre la existencia de establecimiento permanente en la Argentina. La principal consecuencia de esta reglamentación es que el fisco argentino no podría controvertir la condición certificada por el otro Estado.