

ASPECTOS INTERNACIONALES CAG DE DERECHO INTERNO Y CONVENIOS

JACQUES MALHERBE

Profesor emérito de la Universidad Católica de Lovaina
Abogado (Simont Braun, Bruselas)
jacques.malherbe@simontbraun.eu

ASPECTOS NACIONALES

Sanciones tributarias

Respecto de actos elusivos

- **Francia: 80 % del tributo eludido**
- **Bélgica:**
 - Ninguna violación de la ley
 - Sólo en contra de su espíritu.
- **Perú**
Si: Nueva determinación de la deuda tributaria
 - Infracción
 - No requiere intencionalidad.

Sanciones tributarias

No: No es violación de una norma tributaria tipificada

- No hay hecho imponible sino recalificación.
- Obligación sancionada debe ser prevista en norma legal inequívoca.
- No en cláusula general o indeterminada.

ASPECTOS INTERNACIONALES

Convenio

Limita potestad tributaria:

➤ Establece potestad tributaria

- Exclusiva
- Compartida.

➤ Prevé

- No discriminación
- Cooperación.

Derecho internacional y derecho interno

➤ Dualismo

El contenido de la convención es transpuesto en el orden interno.

➤ Monismo

- Orden jurídico unitario
- Primacía del tratado sobre la ley y no sobre la Constitución
ej. Francia
- Mismo plano que ley
ej. EE.UU.
 - Mismo plano que ley federal
 - Primacía sobre leyes de los Estados

Solución en EE.UU.

- Especialidad
- Temporalidad

➤ Constitución 1993

- Tratados tienen rango de ley
Pero : Convención de Viena sobre derecho de tratados
«Pacta sunt servanda».
- Primacía de los tratados.
- Sino : «Treaty override».

Abuso de tratado

➤ «Treaty shopping»

En ausencia de tratado entre A y B, interponer entidad de C que tiene tratado con A y B.

B fuente



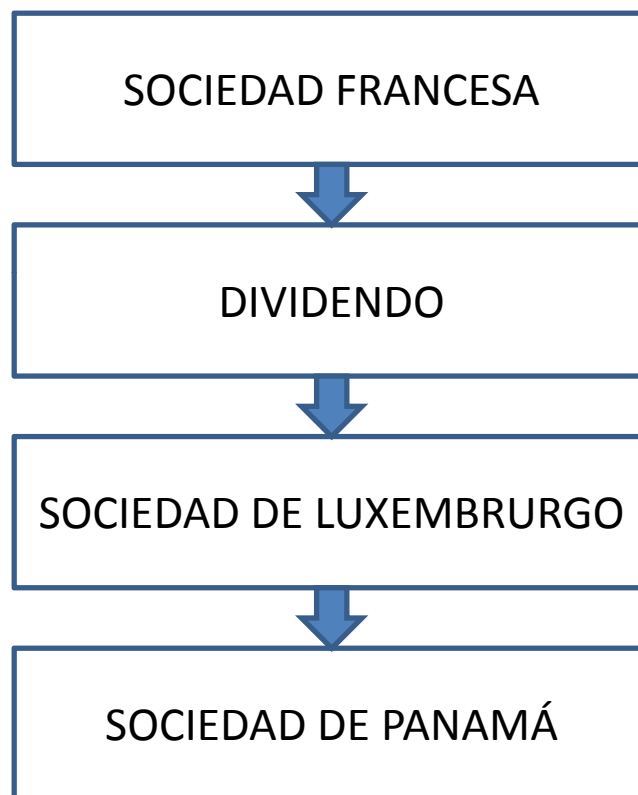
C



A residencia

TREATY SHOPPING

Corte de apelación de Marsella



ABUSO RETENCIÓN EN LA FUENTE: 25%

Abuso de tratado

➤ «Rule shopping»

Modificar naturaleza de renta para obtener exención.

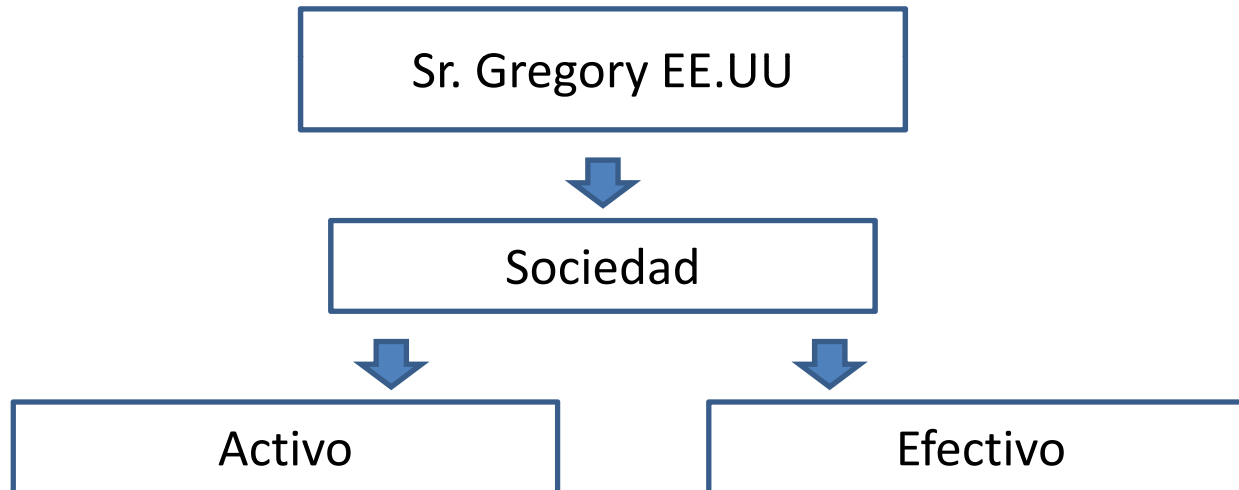


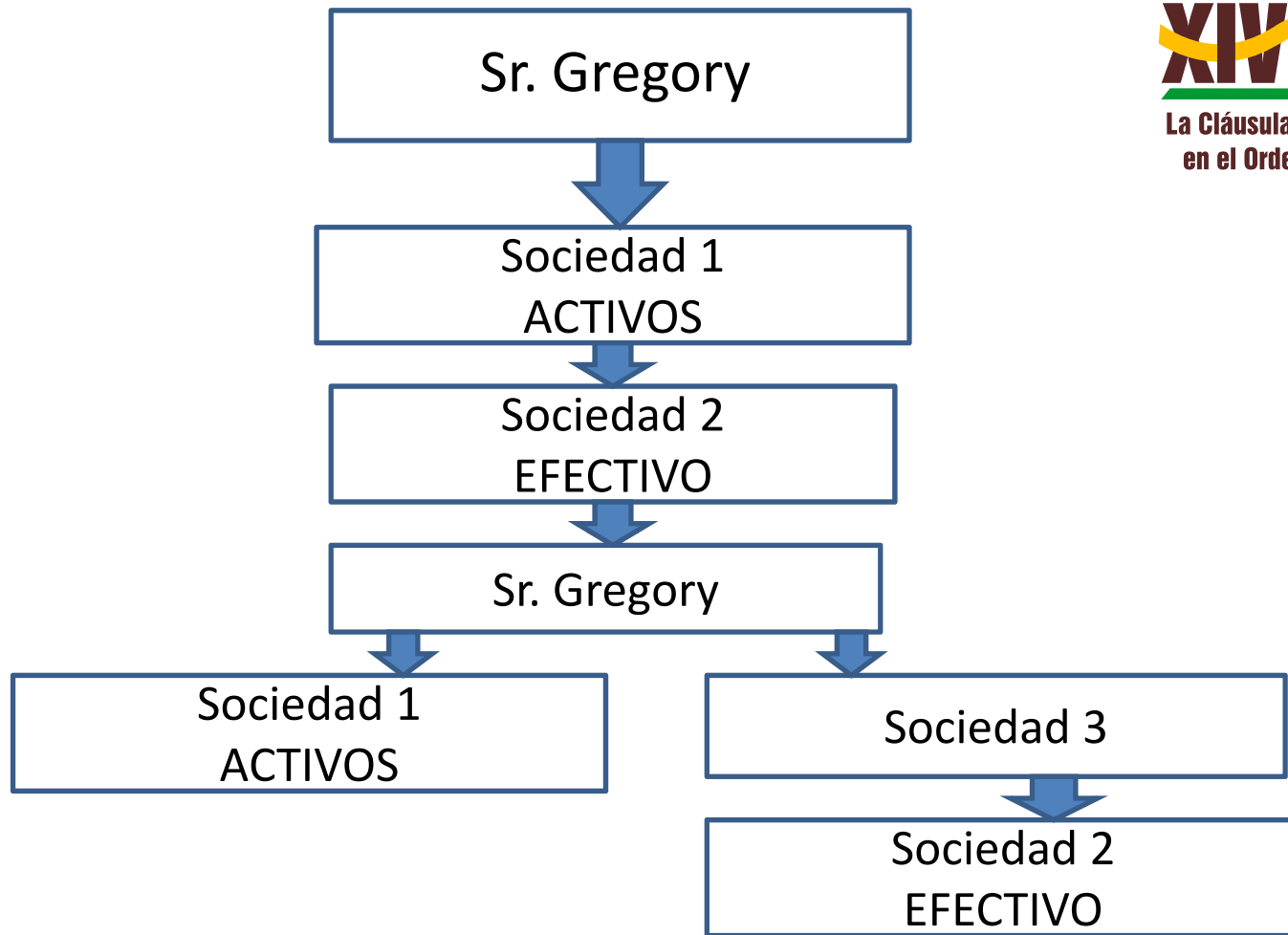
Ejemplo: Dividendo : Imponible

Plusvalía : No imponible

RULE SHOPPING

Gregory contra Helvering





*Vende Sociedad 3 en vez de distribuir dividendo.

*Plusvalía menos gravada que dividendo.

*Abuso.

Sr. Gregorio Peruano



- ❖ Tratado PERU – EE.UU “Imaginario”.
- ❖ Plusvalía Imponible en PERÚ.
- ❖ País de Residencia.
- ❖ Abuso de Derecho Interno ¿Puede aplicarse ?

CAG y tratado

Posición de la OCDE

➤ 1977

Disposición nacional anti elusiva no puede aplicarse en presencia de tratado sin una cláusula expresa del tratado reenviando a ella.

➤ 1986

Informes de Sociedades Conductos / Sociedades de Base.

➤ 1992

Sustancia debe prevalecer sobre la forma, cuando se usan esas sociedades.

Cláusula anti abuso interna y tratado

Posición de la OCDE

➤ 2003

- ✓ No hay conflicto entre regla nacional anti elusiva y tratado.
- ✓ Regla nacional forma parte de los hechos generadores del impuesto a los cuales se aplica el tratado o Interpretación del tratado de buena fe en el sentido de términos del contexto a la luz del objeto / del propósito del tratado.
- ✓ Convenio de Viena, art. 26 y 31(1).

Apreciación



Situación de hecho ≠ Calificación Jurídica

- No hay en el Derecho Internacional un principio según el cual se prohíbe el abuso de derecho.
- Tratado arregla relaciones entre Estados. Sus obligaciones no pueden transponerse a individuos.

Derecho europeo

- Prohibición del abuso de derecho es principio general del Derecho Europeo.
- Pero, sólo cuando:
 - Exista arreglo totalmente artificial con propósito de obtener ventaja tributaria respetando disposiciones formales del Derecho Europeo.
 - Pero desviándolas de su:
 - Objeto
 - Propósito

Cadbury Schweppes (2006): Impuestos Directos
Halifax (2008): IVA

Cláusula del tratado preservando CAG* del Derecho Interno

- Disposición interna rechazando el abuso de tratados
Ej. Suiza (1962).
- Disposición anti elusiva en el tratado: La CAG interna solo podrá aplicarse dentro de los límites de la disposición del tratado.

Acción 6 de BEPS

➤ Preámbulo

“Con la intención de eliminar la doble imposición en relación con los impuestos comprendidos en este convenio sin generar oportunidades para la no imposición o para una imposición reducida mediante evasión o elusión fiscal (incluida la práctica de la búsqueda del convenio más favorable que persigue la obtención de los beneficios previstos en este Convenio para el beneficio indirecto de residentes de terceras jurisdicciones)”.

Acción 6 de BEPS

➤ CAE

Limitación de beneficios

➤ CAG

Inserto en TMOCDE art. 29

“No obstante, las disposiciones de este Convenio, los beneficios concedidos en virtud del mismo no se otorgarán respecto de un elemento de renta o de patrimonio cuando sea razonable considerar, teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias pertinentes, que el acuerdo u operación que directa o indirectamente genera el derecho a percibir ese beneficio tiene entre sus objetivos principales la obtención del mismo, excepto cuando se determine que la concesión del beneficio en esas circunstancias es conforme con el objeto y el propósito del Convenio”.

Acción 6 de BEPS

Norma general contra las prácticas abusivas

- Va más allá del Derecho Europeo: Arreglo no «auténtico» («genuine»).
- Artificialidad.
- Carga de la prueba al contribuyente :
 - Directiva matriz-filial.
 - Directiva anti elusión (ATAD).

Acción 6 de BEPS

Norma general contra las prácticas abusivas

- A efectos del cálculo de la deuda tributaria en concepto de impuestos sobre sociedades, los Estados miembros no tendrán en cuenta ningún mecanismo o serie de mecanismos que, por haberse establecido teniendo como propósito principal o uno de sus propósitos principales la obtención de una ventaja fiscal que desvirtúa el objeto o la finalidad de la normativa tributaria aplicable, resulten estar falseados una vez analizados todos los datos y circunstancias pertinentes. Tales mecanismos podrán estar constituidos por más de una fase o parte.
- A efectos del apartado 1, un mecanismo o serie de mecanismos se considerarán falseados en la medida en que no se hayan establecido por razones comerciales válidas que reflejen la realidad económica.
- Cuando un mecanismo o serie de mecanismos no se tenga en cuenta de conformidad con lo dispuesto en el apartado 1, la deuda tributaria se calculará con arreglo a la legislación nacional.

Convención multilateral (2017)

a) Art. 6

PPT

Art. 7

CAG = art. 29 TMOCDE

Autoridad competente puede derogar:

- Facultativo
- Consulta entre las autoridades competentes

b) PPT + disposición LOB simplificada

c) Cláusula LOB detallada:

- Norma sobre canalización de beneficios (sociedades conductos) o prueba de propósito principal, si es que se cumple con el estándar mínimo.

Convención multilateral (2017)

- Otra vez: Combinación de CAG del tratado y de la CAG interna.
- Cada una tiene su espacio de competencia.
- Si ha conflicto, prevalece la norma convencional.

ej. 24 % de participación a 25 %

CAE del tratado y CAG interna



- CAE prevalece como disposición especial.

CAE interna y CAG del tratado

- Ninguna cláusula nacional se puede aplicar si hay cláusula anti elusión en el tratado.

- Opinión contraria (Villanueva): CAE interna se puede aplicar cuando define un concepto.
 - ej. - Inmueble
 - Dividendo
 - Asimilación de reducción de capital a dividendo.