



**LA RELACIÓN ENTRE LA CAG DE DERECHO INTERNO Y LAS
CAE DE LOS CDI**

**Tesis presentada en satisfacción parcial de los requerimientos para obtener
el grado de Maestro en Finanzas y Derecho Corporativo por:**

Carlos Enrique Chirinos Sota
Karin Junet Díaz Lopez

Programa de la Maestría en Finanzas y Derecho Corporativo

Lima, 12 de setiembre de 2019

Esta tesis

**LA RELACIÓN ENTRE LA CAG DE DERECHO INTERNO Y LAS
CAE DE LOS CDI**

ha sido aprobada.

.....
Luis Ángel Piazzon Gallo (Jurado)

.....
Paulo Comitre Berry (Jurado)

.....
Carlos Augusto Llosa Saldaña (Asesor)

.....
Juan Pablo Porto Urrutia (Asesor)

Universidad ESAN

2019

A mi familia.
Carlos Chirinos

A Dios por bendecir mi camino.
Karin Díaz

ÍNDICE DE CONTENIDO

CAPÍTULO I. INTRODUCCIÓN	1
1.1. Planteamiento del problema.....	1
1.2. Objetivo de la Tesis	1
1.2.1. <i>Objetivo General</i>	1
1.2.2. <i>Objetivos Específicos</i>	1
1.3. Justificación	2
1.4. Alcances	3
1.5. Contribución	3
CAPÍTULO II. METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN	4
2.1. Enfoque Metodológico.....	4
2.2. Tipos de investigación	4
2.3. Técnicas de recolección de datos	4
2.3.1. <i>Revisión Documentaria</i>	5
2.3.2. <i>Entrevistas</i>	5
CAPÍTULO III. MARCO CONTEXTUAL	7
3.1. Contexto.....	7
CAPÍTULO IV. LA CLÁUSULA ANTIELUSIVA GENERAL	8
4.1. Aspectos generales.....	8
4.1.1. <i>Concepto tributario de elusión</i>	8
4.1.2. <i>Concepto de economía de opción</i>	10
4.1.3. <i>Concepto de simulación</i>	11
4.1.4. <i>Concepto de evasión</i>	12
4.1.5. <i>Diferencia entre elusión y economía de opción, elusión y simulación; y elusión y evasión</i>	12
4.2. La CAG en el Perú	13
4.2.1. <i>Norma VIII</i>	13
4.2.1.1. <i>Decreto Legislativo N° 816</i>	13
4.2.1.2. <i>Ley N° 26663</i>	14
4.2.2. <i>Norma XVI</i>	15
4.2.2.1. <i>Decreto Legislativo N° 1121</i>	15
4.2.2.1.1. <i>Test de la CAG</i>	16

a) <i>Test de propiedad e idoneidad</i>	17
b) <i>Test de relevancia jurídico - económica</i>	17
4.2.2.1.2. <i>La carga de la prueba</i>	18
4.2.2.2. <i>Ley N° 30230</i>	19
4.2.2.3. <i>Decreto Legislativo N° 1422</i>	19
4.2.2.4. <i>Decreto Supremo N°145-2019-EF</i>	20
4.3. Criterios jurisprudenciales	20
4.3.1. <i>RTF N° 622-2-2000</i>	21
4.3.2. <i>RTF N° 06686-4-2004</i>	22
4.3.3. <i>RTF N° 10923-8-2011</i>	23
4.3.4. <i>RTF N° 04234-5-2017</i>	25
4.3.5. <i>Casación N° 16804-2014 Lima</i>	27

CAPÍTULO V. LAS CLÁUSULAS ANTIELUSIVAS ESPECÍFICAS EN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN..... 29

5.1. Conceptos previos	29
5.2. Hacia un entendimiento de las CAE en los CDI	32
5.2.1. <i>CAE sugeridas por la OCDE en el marco del treaty shopping</i>	32
5.2.1.1. <i>La Cláusula de Transparencia</i>	32
5.2.1.2. <i>La Cláusula de Tránsito</i>	33
5.2.1.3. <i>La Cláusula de Sujeción</i>	34
5.2.1.4. <i>La Cláusula de Exclusión</i>	35
5.2.2. <i>CAE que tienen por objeto supuestos de rule shopping</i>	37
5.2.3. <i>Otras CAE: Tipo subjetivo</i>	39

CAPÍTULO VI. LA COMPATIBILIDAD ENTRE LA CLÁUSULA ANTIELUSIVA GENERAL DE DERECHO INTERNO Y LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN 41

6.1. Generalidades	41
6.1.1. <i>¿Qué son los CDI?</i>	41
6.1.2. <i>Los CDI como parte del derecho nacional</i>	43
6.2. Compatibilidad entre los CDI y la CAG	45
6.2.1. <i>Tesis que sostienen la compatibilidad</i>	45
6.2.1.1. <i>Abuso del derecho como principio general</i>	45
6.2.1.2. <i>El título y el preámbulo de los CDI</i>	47
6.2.1.3. <i>Interpretación del artículo 3.2 del Modelo OCDE</i>	48

6.2.1.4. <i>Comentarios al Modelo OCDE</i>	49
6.3. Nuestra posición.....	51
CAPÍTULO VII. LA RELACIÓN ENTRE LA CLÁUSULA ANTIELUSIVA GENERAL DE DERECHO INTERNO Y LAS CLÁUSULAS ANTIELUSIVAS ESPECÍFICAS DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN	57
7.1. Aspectos Generales	57
7.2. Aproximación para una clasificación de las CAE de los CDI	60
7.2.1. <i>CAE propias</i>	60
7.2.2. <i>CAE impropias</i>	69
CAPÍTULO VIII. CONCLUSIONES	74
ANEXOS	76
I. Entrevistas	76
II. Comentarios a las entrevistas	96
BIBLIOGRAFÍA	97

Índice de Abreviaturas

- BEPS: Base Erosion and Profit Shifting.
- CAE: Cláusula Antielusiva Específica.
- CAG: Cláusula Antielusiva General.
- CDI: Convenio para Evitar la Doble Imposición.
- CVDT: Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.
- IGV: Impuesto General a las Ventas.
- Modelo OCDE: Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE.
- OCDE: Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos.
- ONU: Organización de las Naciones Unidas.
- PPT: Principal Purpose Test.
- SBS: Superintendencia de Banca, Seguros y AFP.
- SUNAT: Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria.

Índice de Figuras

6.1. Caso Molinos.....	54
7.1. Cláusula de Transparencia/ Test de actividad sustancial.....	64

Carlos Enrique Chirinos Sota

Profesional con más de 10 años de experiencia brindando servicios de asesoramiento, planificación, procedimientos de auditoría, due diligence, fiscalización, consultoría y controversias frente a la SUNAT y el Tribunal Fiscal, a empresas multinacionales. Asimismo, es miembro de la Asociación Fiscal Internacional (IFA – Grupo Peruano), Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT) y del Instituto de Investigación y Desarrollo Tributario (IPIDET). Miembro de Consejo Directivo del Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT) por el periodo 2019-2021. Profesor del curso de Derecho Tributario Internacional en la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos.

EXPERIENCIA PROFESIONAL

CMS GRAU

Importante firma legal con más de 80 años de experiencia en asesoría legal integral.

Asociado Senior

2018 – Actualidad

- Asesoría a importantes grupos nacionales y multinacionales en el planeamiento tributario, así como apoyo y participación activa en procedimientos de fiscalización y procedimientos contenciosos, incluyendo la supervisión y aprobación de entregables finales en el cumplimiento de las obligaciones en materia de precios de transferencia.
- Elaboración de consultorías específicas sobre el impacto de los valores en las transacciones dentro grupos multinacionales al amparo de Convenios para Evitar la Doble Imposición y ha liderado proyectos regionales con participación de firmas de consultoría tributaria en Centroamérica y Sudamérica.

Grant Thornton Perú

Red de firmas independientes de auditoría, impuestos y consultoría.

Gerente del Área de Tax & Legal

2012 – 2018

- Asesoría a grupos nacionales y multinacionales en el planeamiento tributario, participación activa en procedimientos de fiscalización y procedimientos contenciosos, incluyendo la supervisión y aprobación de entregables finales en el cumplimiento de las obligaciones en materia de precios de transferencia.

FORMACIÓN PROFESIONAL

ESAN GRADUATE SCHOOL OF BUSINESS

2017 - 2018

Maestría en Finanzas y Derecho Corporativo

WU TRANSFER PRICING CENTER Curso de Precios de Transferencia (General y Avanzado)	2016
UNIVERSIDAD DEL PACÍFICO Programa de Especialización en Derecho Minero, Gestión y Responsabilidad Socioambiental	2015
INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION Curso de Especialización en Precios de Transferencia	2014
VIENNA UNIVERSITY OF ECONOMICS AND BUSINESS ADMINISTRATION LL.M. in International Tax Law Program	2012 – 2013
UNIVERSIDAD DE SANTIAGO DE COMPOSTELA Curso de Tributación Internacional	2009
UNIVERSIDAD NACIONAL MAYOR DE SAN MARCOS Abogado	2001 - 2006

Karin Junet Díaz Lopez

Profesional con más de 9 años de experiencia en asesoramiento en temas de Derecho Corporativo (societario, tributario, administrativo y laboral). Participación activa liderando equipos de alto rendimiento, desarrollando e implementando procesos de mejoras continuas en cumplimientos legales.

EXPERIENCIA PROFESIONAL

Fundación Fondo de Garantía para Préstamos a la Pequeña Empresa – FOGAPI

Persona jurídica sin fines de lucro que se constituyó conforme a las normas del Código Civil, se encuentra regulada por la Superintendencia de Banca, Seguros y AFP. Su objetivo es apoyar, promover y asesorar a las Micro y Pequeñas Empresas, sean personas naturales o jurídicas, a través de instrumentos financieros que facilitan el acceso al crédito de dichas empresas.

Abogada

Marzo 2019 – Actualidad

- Brindar asesoría legal en temas referidos a derecho corporativo, derecho procesal y cumplimiento normativo.

Oficina Nacional de Procesos Electorales - ONPE

Organismo electoral constitucional autónomo que forma parte del Estado. Es la máxima autoridad que se encarga de organizar y ejecutar distintos procesos electorales, de referéndum y otros tipos de consulta popular.

Abogada en la GSFP

Abril 2017 – Diciembre 2017

- Elaborar los Informes concernientes a los Procedimientos Administrativos Sancionadores, Proyecto de Resoluciones, entre otros.
- Seguimiento y gestiones a nivel nacional para la presentación de las rendiciones de cuentas de la Consulta Popular de Revocatoria del Mandato de Autoridades Municipales 2017.

FORMACIÓN PROFESIONAL

ESAN GRADUATE SCHOOL OF BUSINESS

2017 - 2018

Maestría en Finanzas y Derecho Corporativo

UNIVERSIDAD NACIONAL MAYOR DE SAN MARCOS
(TERCIO SUPERIOR)

2004 – 2009

Abogada

RESUMEN EJECUTIVO

Grado: Maestro en Finanzas y Derecho Corporativo

Título de la tesis: LA RELACIÓN ENTRE LA CAG DE DERECHO INTERNO
Y LAS CAE DE LOS CDI

Autores: Carlos Enrique Chirinos Sota
Karin Junet Díaz Lopez

Resumen:

En el Perú se ha incorporado una Cláusula Antielusiva General (CAG) a partir de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario. Específicamente, entre los párrafos segundo al quinto de dicha norma se ha regulado los criterios para calificar a un acto o conjunto de actos como “elusivo”. Por otro lado, sobre la problemática en la relación de la CAG y las Cláusulas Antielusivas Específicas (CAE), muchos trabajos se han desarrollado para tratarla desde la perspectiva del derecho interno; sin embargo, cuando se pretende explicar la relación entre la CAG de derecho interno y las CAE del Convenio para Evitar la Doble Imposición (CDI), no existe el mismo nivel de profusión doctrinaria y jurisprudencial.

En este contexto, asumida la compatibilidad y aplicación de la CAG de derecho interno en el marco de aquellos CDI que no cuenta con una regla expresa habilitante, a fin de entablar una posible solución a esta relación, es necesario comprender a las CAE de los CDI, y conocer que si bien la mayoría se establece bajo exigencias y criterios objetivos (cláusula de transparencia, cláusula de tránsito, cláusula de exclusión y cláusula de sujeción) en el marco de enfrentar supuestos de *treaty shopping* (aprovechamiento ilegítimo de los CDI), y otras siguen esta estructura para enfrentar

escenarios de *rule shopping*; también existen otras que mantienen características subjetivas y se sustentan en el criterio “sustancia sobre forma”, tales como la cláusula que usualmente se reconoce en los artículos 10, 11 y 12 de los CDI, que a la letra se redacta como sigue: “Lo previsto en este artículo no se aplicará si el *principal propósito o uno de los principales propósitos* de cualquier persona involucrada con la creación o asignación del crédito respecto del cual se pagan los intereses fue tomar ventaja de este artículo por medio de aquella creación o asignación”.

Resulta entonces crítico comprender el tipo de CAE en cada caso concreto para dilucidar su relación con la CAG. En nuestra comprensión, aquellas CAE que tienen una estructura objetiva (que llamaremos “CAE propias”), estableciendo su alcance a través de criterios específicos (límites temporales, límites cuantitativos, exigencias verificables de manera formal como las características del receptor del pago, el accionariado del receptor del flujo o la cotización en bolsa del involucrado, entre otros), no entran en conflicto con la CAG de derecho interno.

Un enfoque distinto debe llevarse a cabo en relación a las “CAE impropias”, esto es, aquellas cláusulas específicas que, destinadas a un sector o tipo de renta específico, comparten la naturaleza de la CAG en el sentido que sí se encuentran sustentadas en el criterio “sustancia sobre forma” o “realidad económica”. Sólo en este caso podrá ser resuelta la relación entre una CAG y una CAE a través del principio *lex specialis derogat generali*.

Lo cierto es que estas cláusulas (CAE impropias) no tienen ningún tipo de regla de protección al contribuyente, lo que nos parece grave, con una redacción que utiliza terminología vaga y ambigua (“*principal propósito o uno de los principales propósitos*”), y sin ningún tipo de regla de salvaguarda objetiva como sí se incluye en el test de propósito de negocio incorporado en el artículo 29.9 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE (Modelo OCDE) 2017, y lo que es peor aún, sin ningún tipo de regla sobre la carga de la prueba.

En nuestra consideración, extrapolamos las exigencias que en su momento se hicieron en la doctrina para la Norma XVI hacia la CAE impropia, que por su redacción

en los CDI que ha celebrado el Perú, son más perjudiciales que la primera. Sostenemos que la aplicación de las CAE impropias debe regirse indefectiblemente por los criterios de “precisión en su alcance”; “carga de la prueba sobre la Administración Tributaria”; y “procedimiento garantista”. No reconocer legislativamente estos criterios en el ordenamiento jurídico peruano sólo perjudica las bases elementales de seguridad jurídica y con ello retrae las inversiones nacionales y extranjeras.

Resumen elaborado por los autores.

CAPÍTULO I. INTRODUCCIÓN

1.1. Planteamiento del problema

Existen pocos trabajos que hayan sistematizado la problemática sobre la adecuada relación entre las CAG de derecho interno (para fines peruanos sería la Norma XVI del Título Preliminar de Código Tributario) y las CAE de los CDI. Si bien existen investigaciones sobre su relación a nivel de derecho interno; esto es, una CAG interna y una CAE interna, no hay mucha referencia para la solución en el campo del derecho internacional tributario. Al revisar los diversos escritos, vemos que prima una “constante”, la referencia permanente al principio de especialidad. Sin embargo, entrando en detalle de las reglas antiabuso específicas que se incluyen en las negociaciones de los CDI (CDI celebrados por el Perú, fundamentalmente), existen particularidades que debemos considerar.

El trabajo entonces tiene por objeto abordar esta problemática en el Perú de una manera organizada y con la ambición de aportar a la discusión en el derecho y así seguir construyendo un espacio de debate sobre un tema específico del derecho internacional tributario.

1.2. Objetivo de la Tesis

1.2.1. Objetivo General

Establecer la interacción y relación entre la CAG de derecho interno y las CAE de los CDI.

1.2.2. Objetivos Específicos

- Analizar el tratamiento normativo de la aplicación de la CAG (Norma XVI).

- Identificar y analizar las CAE de los CDI de mayor consagración a nivel de derecho tributario.
- Resolver el problema que supone la “coexistencia” de una CAG de derecho interno y las CAE de los CDI, su relación y posibles conflictos.

1.3. Justificación

El presente trabajo se justifica en el entendido que dicho tema no ha sido abordado en nuestro país de manera seria y consistente, tal es así que en las últimas jornadas organizadas por el Instituto Peruano de Derecho Tributario trataron precisamente, aunque de manera tangencial, el centro de esta investigación (XIV Jornadas Nacionales de Derecho Tributario; 2018, “La Cláusula Antielusiva General en el Ordenamiento Peruano”); en tanto a nivel internacional, en general, la relación entre la CAG de derecho interno y las CAE incorporadas en instrumentos internacionales es un tema polémico que llama la atención de la doctrina tributaria internacional.

En nuestro país, el tema resulta novedoso pues nos encontramos en un contexto en el que la CAG (Norma XVI) se podrá aplicar por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) en el corto plazo; y por otro lado, nuestro país se encuentra en una serie de negociaciones con diversos países para poder firmar más CDI y así se pueda seguir promoviendo el intercambio comercial internacional.

La Norma XVI tiene su propio alcance, el cual resulta de la concurrencia de dos (2) test: i) el test de propiedad e idoneidad; y ii) el test de relevancia jurídico - económica. Por su parte, los CDI, entre otras, consagran CAE en las que, por ejemplo, se reconoce una suerte de “test de propósito de negocio” limitado a determinados artículos de los CDI (a modo de ejemplo, el primer párrafo del artículo 22 del CDI Perú – México). Ante un supuesto de hecho en el que puedan aplicar tanto la Norma XVI como el primer párrafo del artículo 22 del CDI Perú – México, surge la interrogante sobre cuál de las dos normas aplicar y cuál es la relación específica entre ambas.

Evidentemente, antes se deben resolver algunos problemas jurídicos, siendo el más importante la procedencia de la aplicación de la CAG (Norma XVI) en el contexto de los CDI (como sabemos, la posición de la OCDE desde el 2003 es que sí se puede

aplicar la CAG de derecho interno en el contexto de los CDI), ¿en el Perú dicha tesis es aplicable?

1.4. Alcances

La presente tesis busca determinar la relación entre la CAG de derecho interno (en el caso peruano, la Norma XVI) y las CAE que se incluyen en los CDI. Nuestro trabajo buscará establecer cómo ambas normas deben interactuar.

Abarcar esta problemática supone en primer lugar estudiar el diseño de la CAG y determinar las CAE de mayor consagración a nivel de derecho tributario internacional.

1.5. Contribución

La presente tesis contribuirá a establecer la correcta aplicación de la CAG (Norma XVI) y las CAE de los CDI. Cabe precisar que, nuestra propuesta ha sido realizada teniendo en cuenta la realidad peruana, la realidad internacional y sobre todo respetando los preceptos regulados en nuestra Constitución Política.

CAPÍTULO II. METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

2.1. Enfoque Metodológico

En la presente tesis se ha utilizado el enfoque cualitativo, ya que de acuerdo a lo que refiere Arbaiza “se adapta a diseños flexibles que estimulan la reflexión y la creatividad del investigador” (Arbaiza, 2014: 148).

Asimismo, cabe indicar que en dicho enfoque, “el investigador se involucra en el estudio a través de su empatía y su acción directa en la recolección de información” (Arbaiza, 2014: 33).

2.2. Tipos de investigación

El tipo de investigación que se ha desarrollado es de tipo descriptiva y explicativa; es descriptiva, puesto que se describen las instituciones jurídicas que componen el tema materia de tesis. Bernal, en relación a este tipo de investigación precisa que: “la investigación descriptiva se soporta principalmente en técnicas como la encuesta, la entrevista, la observación y la revisión documental” (Bernal, 2010: 113); y es explicativa, puesto que, se analizan las posturas que se han desarrollado para resolver el problema planteado. Al respecto, Hernández, Fernández y Baptista señalan que, “las investigaciones explicativas son más estructuradas que los estudios con los demás alcances, y de hecho implican los propósitos de estos (exploración, descripción y correlación o asociación), además de que proporcionan un sentido de entendimiento del fenómeno al que hace referencia” (Hernández, Fernández, & Baptista, 2010: 84).

2.3. Técnicas de recolección de datos

Las técnicas de recolección de datos que se han usado para la presente investigación son la de revisión documentaria y la de entrevistas.

2.3.1. Revisión Documentaria

La revisión documentaria que se ha consultado y analizado es respecto del tema materia de tesis, entre las que podemos destacar: libros, revistas, artículos, normas y páginas web oficiales.

2.3.2. Entrevistas

A su vez, como parte de nuestra metodología de trabajo, se llevaron a cabo entrevistas a profesionales destacados en materia de tributación internacional, a través de los cuales se ha obtenido información respecto de las posturas que podrían dar solución al problema materia de tesis. A continuación, realizaremos una breve reseña de sus perfiles:

- Luís Eduardo Schoueri es Profesor Titular de Derecho Tributario en la Facultad de Derecho de la Universidad de Sao Paulo, Socio fundador de Lacaz Martins, Pereira Neto, Gurevich & Schoueri Advogados. Vicepresidente del Instituto Brasileño de Derecho Tributario (IBDT) y de la Asociación Comercial de Sao Paulo (ACSP).
- Jacques Malherbe es Profesor Emérito de la Universidad de Lovaina (UCL). Abogado en la firma Simont Braun. Miembro de la Real Académica de Jurisprudencia y Legislación de Madrid. Ex Vicepresidente del Comité Científico Permanente de la Asociación Fiscal Internacional (IFA). Miembro de la American Bar Association (ABA) y de la Junta de la Asociación Belga de Abogados Tributarios (BATL).
- Robert Danon es Profesor de Derecho Fiscal Suizo e Internacional en la Universidad de Lausana, donde dirige el Centro de Política Fiscal LLM en Fiscalidad Internacional y Programa Ejecutivo en Precios de Transferencia. Es socio fundador de Danon & Salomé. Presidente del Comité Científico Permanente (PSC) de la Asociación Fiscal Internacional (IFA).

- Daniel Gutmann es socio de CMS FRANCIS LEFEBVRE. Asimismo, es profesor de Derecho Fiscal Nacional, Internacional y Comparado en la Universidad de París I Panthéon – Sorbonne. Actualmente es miembro del Comité de Expertos del Grupo francés de la IFA (Asociación Fiscal Internacional), de ACE (Asociación Francesa de Asesores Jurídicos Corporativos) y miembro del panel de expertos de la Comisión Europea sobre el vínculo entre los convenios fiscales y el derecho comunitario. Es ex – Asesor del Departamento Jurídico del FMI.

- Guglielmo Maisto fundó Maisto e Associati en 1991. Profesor de Derecho Fiscal Internacional y Comparado en la Università Cattolica di Piacenza. Presidente de la Rama Italiana de la Asociación Fiscal Internacional (IFA), miembro de la Junta de Síndicos de la Oficina Internacional de Documentación Fiscal (FIBD) en Amsterdam.

- Eduardo Sotelo Castañeda es Profesor principal del Departamento de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Consultor del Ministerio de Economía y Finanzas.

CAPÍTULO III. MARCO CONTEXTUAL

3.1. Contexto

En el ámbito internacional no existe consenso en la forma en que debe tratarse la relación entre la CAG interna y las CAE del CDI; ello es así, ya que para dar respuesta al problema la OCDE y la doctrina internacional analizan diversos factores, entre ellos, si el país es o no miembro de la OCDE, las disposiciones constitucionales, la legislación interna, entre otros; no obstante ello, lo que prima actualmente es la postura que se fundamenta en el principio de especialidad.

El Perú por su parte se encuentra adecuando su legislación nacional – tal es el caso de la Norma XVI - a los estándares y recomendaciones internacionales emitidas por la OCDE, el Grupo de Acción Financiera Internacional y las mejores prácticas internacionales para la lucha contra la elusión y evasión fiscal, el lavado de activos y el financiamiento del terrorismo; ya que tiene como principal reto formar parte de la OCDE; y además con la intención, en un futuro, de seguir celebrando CDI, resulta importante que se determine la problemática y compatibilidad de la aplicación de la CAG de derecho interno y la CAE de los CDI a efectos de poder alcanzar la solución jurídica más viable.

CAPÍTULO IV. LA CLÁUSULA ANTIELUSIVA GENERAL

4.1. Aspectos generales

4.1.1. Concepto tributario de elusión

Antes de iniciar definiendo el término “elusión”, se debe tener en cuenta que la doctrina no se ha puesto de acuerdo en determinar si la elusión es sinónimo de fraude a la ley; al respecto, Sotelo realiza una breve reflexión, “elusión tributaria (llamado también planeamiento tributario agresivo, o *tax avoidance*, que algunos identifican con el llamado fraude a ley tributaria, aunque muchos autores los distinguen o establecen entre ellos cierta relación de tipo género y especie)” (Sotelo, 2012: 24); siendo así y en vista de que diversos pronunciamientos del Tribunal Fiscal hacen referencia al fraude a ley para referirse al concepto de elusión, es que para efectos de la presente tesis usaremos el término elusión¹.

Ahora bien, a continuación procederemos a mencionar algunas definiciones que señala la doctrina respecto del concepto de elusión.

Jarach sostiene que, “la elusión consiste en la utilización de medios lícitos, tendientes a obtener una reducción de la carga tributaria, los cuales, necesariamente, están fuera del ámbito del ilícito tributario, puesto que se trata de medios jurídicamente irreprochables” (Jarach, 1999: 119).

Por su parte, Carlos Giuliani Forunge define la elusión como “aquel proceder que, sin infringir el texto de la ley, procura el alivio tributario mediante la utilización de estructuras jurídicas atípicas o anómalas” (Giuliani, 1993: 681).

Alberto Tarsitano afirma que,

“la elusión involucra la obtención de un resultado que la ley se propuso alcanzar con el tributo. No obstante, ocurre que cierto déficit legislativo permite que el contribuyente lo evite con figuras negociales alternativas. Son la artificialidad de

¹ Consideramos que el término elusión no es sinónimo de fraude a la ley, puesto que la elusión abarca al fraude a ley, por lo que podríamos afirmar que la relación de elusión y fraude a la ley es de género a especie.

ese camino alternativo y su falta de correspondencia con la causa típica de todo acto jurídico los dos elementos que definen la elusión” (Tarsitano, 2014a: 43).

En Latinoamérica, el concepto ampliamente aceptado de elusión es el que se concluyó y recomendó en la Resolución de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, organizado por el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, que se llevó a cabo en Isla Margarita en octubre de 2008, cuyo tema fue “La elusión fiscal y los medios para evitarla”:

“Primera. 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” (Resolución ILADT, 2008).

En relación a la doctrina nacional, Sotelo sustenta que: “Por elusión tributaria se refiere, normalmente, al fenómeno que consiste en evitar la realización del presupuesto de hecho de las normas tributarias utilizando una forma o configuración jurídica que no corresponde con la finalidad perseguida por esta” (Sotelo, 2012: 24).

Por otro lado, Zuzunaga precisa que,

“(…) la elusión entendida como el evitamiento del hecho generador mediante el abuso de las formas jurídicas o la vulneración de la causa típica, es una conducta reprochable pues viola los valores y principios de un sistema tributario justo. A fin de enfrentar tales prácticas, la cláusula antielusiva general constituye uno de los mecanismos a través de los cuales las jurisdicciones combaten la elusión y ésta, aunque puede colisionar con la rigurosidad de algunos principios constitucionales, suele ser complemento de las cláusulas específicas antielusivas que son el mecanismo idóneo antiabuso, pero que no resultan ser suficientes para la erradicación de la elusión ilícita. La doctrina más autorizada invoca la presencia de algunas características generales, a fin de minimizar el eventual impacto que pudiesen causar respecto de los principios tributarios constitucionales. Las características son: (a) que sean precisas en su alcance; (b) que la carga de la prueba recaiga en la Administración; y (c) que contemplen un procedimiento garantista” (Zuzunaga, 2013: 26).

Por último, resulta importante destacar la conclusión recogida en la mencionada XIV Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, en la que se sustentó lo siguiente: “La elusión es el comportamiento consistente en evitar el presupuesto de cualquier obligación, o en disminuir la carga tributaria a través de un medio jurídicamente

anómalo, sin violar directamente el mandato de la regla jurídica pero sí los valores y principios del sistema tributario” (Malherbe & Zuzunaga, 2018: 110).

Por nuestra parte, nos adherimos a la definición señalada en el párrafo anterior.

4.1.2. Concepto de economía de opción

Larraz fue el primero en usar el término “economía de opción”, entendiéndola como la que, “no atenta a lo querido por el espíritu de la ley” (Larraz, 1952: 62).

Fernando Sainz de Bujanda precisa que,

“(…) los contribuyentes pueden legítimamente acogerse a las fórmulas que el ordenamiento jurídico les brinde para la consecución de los objetivos que persigan, sin que deba rechazarse en términos absolutos, que esa elección pueda estar motivada por un coste tributario favorable. Semejante proceder (economía de opción) es legítimo, repetimos, si la fórmula elegida no pone de manifiesto una maquinación fraudulenta, esto es, un conjunto de circunstancias que revelen el propósito de eludir el pago del tributo que normalmente correspondería a la operación realizada” (Sainz De Bujanda, 1993: 73).

Por su parte Alberto Tarsitano detalla que, “la economía de opción (planificación fiscal) conlleva la evitación del hecho imponible mediante el uso de formas jurídicas que generan un resultado económico al que el legislador tributario no intentó alcanzar” (Tarsitano, 2014a: 43).

Sotelo, especifica que,

“la economía de opción (llamada también planeamiento tributario, mitigación tributaria, o lo que algunos denominan elusión tributaria lícita, o el tax saving) que es perfectamente lícita, pues se basa en la facultad que tienen los individuos de configurar sus transacciones de la mejor manera, del modo más eficiente y menos gravoso posible” (Sotelo, 2012: 23).

Por otro lado, nuestra legislación vigente define a la economía de opción:

“A la acción de elegir y el resultado de elegir llevar a cabo actos que tributariamente son menos onerosos que otros posibles o disponibles en el ordenamiento jurídico y respecto de los cuales no se presentan ninguna de las circunstancias previstas en los literales a) y b) del tercer párrafo de la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario” (Decreto Supremo N° 145-2019-EF, 2019, Art. 2, Literal i).

Por lo expuesto, entendemos como economía de opción al ahorro tributario lícito, donde el contribuyente puede elegir la operación menos gravosa entre las opciones que prescribe y le permite la norma. Nótese que “elusión” y “economía de opción” comparten en su práctica la búsqueda de una ventaja tributaria; sin embargo, la primera agrega un elemento de “artificialidad” a la estructura.

4.1.3. Concepto de simulación

Con la finalidad de definir el concepto jurídico de simulación resulta oportuno citar nuestro Código Civil, que estipula: “Por la simulación absoluta se aparenta celebrar un acto jurídico cuando no existe realmente voluntad para celebrarlo” (Decreto Legislativo N° 295 "Código Civil", 1984, Art. 190), en tanto respecto de la simulación relativa la norma en mención precisa: “Cuando las partes han querido concluir un acto distinto del aparente, tiene efecto entre ellas el acto ocultado, siempre que concurren los requisitos de sustancia y forma y no perjudique el derecho de tercero” (Decreto Legislativo N° 295 "Código Civil", 1984, Art. 191).

Al respecto, Palao manifiesta que la simulación, “consiste en una declaración externa dirigida a crear una apariencia bajo la cual o bien no se oculta nada (simulación absoluta) o bien se encubre otro negocio distinto (simulación relativa)” (Palao, 2009: 54).

A su vez, María Ángeles Cascajero, afirma que:

“La simulación constituye la declaración de una voluntad no real, conscientemente realizada por los participantes del negocio jurídico, con el propósito de aparentar un negocio jurídico que no existe u ocultar aquél que efectivamente se llevó a cabo. (...) En la simulación absoluta el efecto se circunscribe a la inexistencia del negocio simulado, en la simulación relativa existe, además, un negocio disimulado u oculto, que es el que será eficaz, si se apoya en una causa verdadera y lícita” (Cascajero, 2006: 22).

De lo señalado en los párrafos precedentes, se entiende por simulación al acuerdo entre las partes donde la manifestación de voluntad no coincide con la causa concreta del negocio. Asimismo, tal como se ha precisado, existen dos tipos de simulación: absoluta y relativa; en la primera la operación que se está pretendiendo simular no existe y en la segunda el acto declarado no corresponde a la voluntad real.

4.1.4. Concepto de evasión

Al respecto, Villegas entiende a la figura jurídica de la evasión como “toda eliminación o disminución de un monto tributario producido dentro del ámbito de un país por parte de quienes están jurídicamente obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas violatorias de disposiciones legales” (Villegas, 2001: 382).

De la misma manera, las referidas Jornadas que se llevaron a cabo en Isla Margarita, concluyeron que, “la evasión presupone el incumplimiento de la norma tributaria, que obliga a pagar en la medida en que se haya realizado el presupuesto de la obligación tributaria. La reacción normal del ordenamiento tributario en el supuesto de la evasión es la sanción tributaria, pues constituye un comportamiento infractor e ilícito” (García, 2008: 176).

En consecuencia, en la evasión se realiza el hecho imponible teniendo como objetivo claro la reducción de la carga tributaria a través de estructuras ilegales. Cabe indicar que, en nuestro país la evasión es sancionable penalmente.

4.1.5. Diferencia entre elusión y economía de opción, elusión y simulación; y elusión y evasión

Respecto de las diferencias entre elusión y economía de opción debemos de tener en cuenta, lo que sostiene Alberto Tarsitano:

“A diferencia de la elusión, la economía de opción (planificación fiscal) conlleva la evitación del hecho imponible mediante el uso de formas jurídicas que generan un resultado económico al que el legislador tributario no intentó alcanzar. En este caso, las personas actúan en el ámbito de la libertad otorgado por la ley. Entonces, no se produce tensión alguna entre la conducta del sujeto y el fin de la ley tributaria. En cambio, la elusión involucra la obtención de un resultado que la ley se propuso alcanzar con el tributo” (Tarsitano, 2014a: 43).

Así también, Sotelo precisa que, “(...) en la elusión se suele utilizar el derecho (distinto del tributario) contra el derecho (tributario). Existe, como en la economía de opción, un ahorro de tributos, pero mediante la utilización de ingenio, ardid o artimaña

que construye o diseña abusivamente figuras o esquemas con fachada legal” (Sotelo, 2012: 24).

Ahora bien, en relación a la distinción entre elusión y simulación, Palao argumenta que, “(...) la distinción entre simulación y fraude a la ley es muy clara: mientras que en la primera el negocio simulado es una mera apariencia, simple pantalla, el negocio en fraude a la ley es realmente querido por las partes” (Palao, 2009: 55).

Al mismo tiempo, la elusión y evasión en palabras de Vicente Díaz se diferencian en que, “(...) la evasión abarca todo lo que sea infracción a la ley, mientras que la elusión hace referencia a toda conducta que, tratando de hacer mínimo el pago de impuestos, no la infringe” (Díaz, 2008: 712), tal como se puede apreciar, la línea diferenciadora de ambas figuras jurídicas resulta ser la *ilicitud*.

Por su parte, Sotelo determina que: “La evasión es jurídicamente distinguible de la elusión tributaria, mientras que la evasión es reputada una violación directa de la legislación tributaria, a la elusión se le considera una violación indirecta de la legislación tributaria, y por ello ambas son perseguibles y reprochables” (Sotelo, 2012: 24).

4.2. La CAG en el Perú

4.2.1. Norma VIII

4.2.1.1. Decreto Legislativo N° 816

El 20 de abril de 1996 se promulgó el Decreto Legislativo N° 816, el cual introdujo el primer antecedente legislativo que tuvo como propósito combatir la elusión fiscal en nuestro país. Dicha norma establecía lo siguiente:

“NORMA VIII: Interpretación de Normas Tributarias

Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos en Derecho.

Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT atenderá a los actos situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los

deudores tributarios. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los deudores tributarios, se prescindirá, en la consideración del hecho imponible real, de las formas o estructuras jurídicas adoptadas, y se considerará la situación económica real.

En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley” (Decreto Legislativo N° 816, 1996, Norma VIII).

Tal como podemos apreciar, en el segundo párrafo de la norma en mención se faculta a la SUNAT a realizar la calificación económica del hecho imponible.

Asimismo, en la exposición de motivos de la precitada norma, se advierte que la finalidad fue establecer la primacía de la realidad frente a las formas y estructuras jurídicas (cláusula de *substance over form*) que pueden adoptar los contribuyentes; otorgándole a la SUNAT la facultad de desconocer los negocios utilizados por las partes.

Así pues, dicha norma fue objeto de críticas, debido a que vulneraría el principio de reserva de ley y la seguridad jurídica; incluso se le criticaba porque podría perjudicar el derecho a contratar con fines lícitos, concretamente en lo referente a la autonomía privada.

Adicionalmente a lo manifestado de manera precedente, los detractores de la norma indicaban que, resultaría muy engorroso demostrar de manera objetiva la intención económica que tuvieron los contribuyentes para la ejecución de sus actos; por lo que, resultó difícil la aplicación práctica de la norma materia de comentario.

4.2.1.2. Ley N° 26663

En virtud de lo señalado en los dos párrafos precitados, el 22 de setiembre de 1996, se publicó la Ley N° 26663, que modificó la Norma VIII primigenia, quedando redactado el texto normativo de la siguiente manera:

“NORMA VIII: Interpretación de Normas Tributarias

Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos en Derecho.

Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT, tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley” (Ley N° 26663, 1996, Norma VIII).

Conforme se vislumbra, se modificó el segundo párrafo de la Norma VIII, suprimiendo la atribución de la SUNAT de desconocer las formas jurídicas utilizadas por los contribuyentes y de realizar la interpretación económica de dichos actos.

Cabe precisar que, García Novoa expone lo siguiente, respecto de la comentada modificación:

“La conclusión es clara; el Congreso –y así quedó claro en los trabajos parlamentarios previos– decidió expulsar del ordenamiento peruano el párrafo segundo de la Norma VIII en cuanto contenía una facultad de interpretación económica a favor de la SUNAT, por contravenir los principios de reserva de ley tributario y libertad de contratación (artículos 2°, 14° y 74° de la Constitución de la República de Perú) y el supraprincipio de seguridad jurídica como exponente de un Estado de Derecho” (García, 2006: 78).

4.2.2. Norma XVI

4.2.2.1. Decreto Legislativo N° 1121

El 18 de julio de 2012 fue publicado el Decreto Legislativo N° 1121, el cual incorporó la Norma XVI al Título Preliminar del Código Tributario, con el texto siguiente:

“NORMA XVI: Calificación, Elusión de Normas Tributarias y Simulación

Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

En caso que se detecten supuestos de elusión de normas tributarias, la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - SUNAT se encuentra facultada para exigir la deuda tributaria o disminuir el importe de los saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias, créditos por tributos o eliminar la ventaja tributaria, sin perjuicio de la restitución de los montos que hubieran sido devueltos indebidamente.

Cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se reduzca la base imponible o la deuda tributaria, o se obtengan saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias o créditos por tributos mediante actos respecto de los que se presenten en forma concurrente las siguientes circunstancias, sustentadas por la SUNAT:

- a) Que individualmente o de forma conjunta sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
- b) Que de su utilización resulten efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o ventaja tributarios, que sean iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios.

La SUNAT, aplicará la norma que hubiera correspondido a los actos usuales o propios, ejecutando lo señalado en el segundo párrafo, según sea el caso.

Para tal efecto, se entiende por créditos por tributos el saldo a favor del exportador, el reintegro tributario, recuperación anticipada del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, devolución definitiva del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, restitución de derechos arancelarios y cualquier otro concepto similar establecido en las normas tributarias que no constituyan pagos indebidos o en exceso.

En caso de actos simulados calificados por la SUNAT según lo dispuesto en el primer párrafo de la presente norma, se aplicará la norma tributaria correspondiente, atendiendo a los actos efectivamente realizados” (Decreto Legislativo N° 1121, 2012, Norma XVI).

Sobre el particular, es importante manifestar que, la Norma XVI tiene una redacción similar al artículo 15 de la Ley General Tributaria Española; sin embargo, entre ambas normas existe una diferencia sustancial; puesto que, la Norma XVI combate conductas elusivas y simuladas, en tanto el artículo 15 de la Ley General Tributaria Española regula solamente lo referido a las conductas elusivas, ya que, el artículo 16 del mencionado texto normativo regula la simulación.

4.2.2.1.1. Test de la CAG

El tercer párrafo de la Norma XVI señala que la elusión requiere la evaluación de dos circunstancias, las mismas que pasaremos a analizar en los apartados siguientes.

a) Test de propiedad e idoneidad

El presente test se encuentra plasmado en el literal a) del tercer párrafo de la norma materia de análisis, el cual implica en palabras de Renée Villagra:

“(…) supone confirmar o desacreditar el correlato entre la causa típica del acto realizado, es decir las características que dicho acto tiene de acuerdo con nuestra legislación, y el resultado obtenido a través de la realización para así demostrar que es artificioso – en el sentido artificial – o impropio – en el sentido de que no es un acto apropiado para lograr el objetivo deseado-(…)” (Villagra, 2018: 731).

Dicho lo anterior, surge la interrogante, acerca de lo que se entiende por artificioso e impropio. Sobre el particular, se debe tener en cuenta que dichos términos no se encuentran definidos en ninguna norma, por lo cual se les denomina conceptos jurídicos indeterminados.

Miguel Mur precisa al respecto que, “en ambos casos nos encontramos dentro de la órbita de los negocios anómalos (...) donde la forma adoptada no corresponde a sus fines, o donde los fines no tienen ninguna importancia, quedando reducidos a una pura formalidad que tienen como propósito el ahorro tributario” (Mur, 2018: 607).

Por su parte, Zuzunaga indica sobre las figuras jurídicas que se encontrarían inmersas en el test de propiedad e idoneidad que “el acto artificioso o impropio puede comprender actos que siendo reales, persiguen fines que no condicen con su causa típica (...)” (Zuzunaga, 2013: 33).

Respecto de los referidos conceptos jurídicos indeterminados nuestra legislación señala que:

“La calificación de los actos como artificiosos o impropios que ordena la norma anti-elusiva general implica un margen de apreciación para determinar el contenido y extensión de dichos conceptos jurídicos indeterminados aplicables a una situación o caso concreto, siempre que dicha calificación no resulte manifiestamente irrazonable o desproporcionada con las circunstancias en donde es utilizada” (Decreto Supremo N° 145-2019-EF, 2019, Art. 4).

b) Test de relevancia jurídico - económica

El test de relevancia jurídico - económica se encuentra recogido en el literal b) del tercer párrafo de la Norma XVI, el cual analiza si el propósito único o principal del acto

artificial o impropio ha sido la obtención de una ventaja tributaria, apartándose de un real y sustancial propósito de negocio. El test materia de comentario analiza el *business purpose* de la operación.

Al respecto, Palao afirma que: “(...) tiene como fundamento último el principio de que la ley tributaria tiene que basarse en la verdadera realidad de las operaciones o negocios realizados” (Palao, 2009: 220).

Por su parte, la Relatoría General de las referidas XXIV Jornadas Latinoamericanas, sustenta que,

“(...) la business purpose test consiste en plantearse si la configuración adoptada para las operaciones realizadas, su "forma jurídica", se justifica por necesidades empresariales; si la respuesta es negativa se pone de manifiesto que dicha configuración se eligió solamente por motivos de elusión fiscal, o sea, con el "propósito probado de eludir el impuesto” (García, 2008: 141).

Alberto Tarsitano refiere que,

“La cláusula exige la constatación de propósitos ajenos al ahorro de impuesto, adentrándose en el siempre resbaladizo terreno de las motivaciones a través de los otros "efectos jurídicos o económicos", que nos recuerda aquella otra expresión de "motivo económico válido" empleada antes por el derecho comunitario europeo” (Tarsitano, 2014a: 48-49).

Respecto del presente test, resulta oportuno acotar lo que se encuentra regulado en nuestra norma, que a la letra indica: “La aplicación de la norma anti-elusiva general no es el resultado de la indagación o el descubrimiento de las intenciones o motivaciones de los deudores tributarios o terceros” (Decreto Supremo N° 145-2019-EF, 2019: Art. 8).

4.2.2.1.2. La carga de la prueba

Respecto de la Norma XVI, la SUNAT ostenta la carga de la prueba, tal como lo indica, Silvia León:

“Para aplicar la Norma XVI, la SUNAT tiene la carga de la prueba por lo que debe probar que el contribuyente, mediante actos artificiosos o impropios y buscando un ahorro o ventaja tributaria, ha tenido la intención de evitar, total o parcialmente,

la realización del hecho imponible o reducir la base imponible o la deuda tributaria u obtener saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias o créditos por tributos” (León, 2018: 430-431).

Sin embargo, se debe tener en cuenta que se requerirá la colaboración del contribuyente, ya que este se coloca en una mejor posición para sustentar lo realizado.

4.2.2.2. Ley N° 30230

Mediante la presente norma, publicada el 12 de julio de 2014, se suspendió la facultad de la SUNAT para aplicar la Norma XVI a los actos, hechos y situaciones producidos con anterioridad a la vigencia del Decreto Legislativo N° 1121, así como a los generados desde la entrada en vigor de la mencionada norma hasta que se fijen parámetros de forma y fondo para su aplicación, cabe destacar que, dicha suspensión exceptúa al primer y último párrafos de dicha norma (Ley N° 30230, 2014) .

4.2.2.3. Decreto Legislativo N° 1422

A través del Decreto Legislativo N° 1422, cuya fecha de publicación fue el 13 de setiembre de 2018, el legislador reguló entre otros aspectos los siguientes:

- Se reestablece la facultad de la SUNAT para aplicar los párrafos suspendidos. En ese sentido, se aplicará la CAG en los procedimientos de fiscalización definitiva respecto de los actos suscitados a partir del 19 de julio de 2012; claro está, que para ello se deberá contar con el dictamen favorable de un Comité Revisor. Dicho comité deberá estar conformado por 3 funcionarios de la SUNAT y antes de que emita opinión deberá citar al contribuyente para que precise sus razones en relación a las observaciones formuladas. El dictamen que emita el Comité Revisor constituye un acto inimpugnable (Decreto Legislativo N° 1422, 2018, Art. 62 - C).
- Asimismo, se establece que, los actos, situaciones y relaciones económicas efectuadas en el marco de la planificación fiscal e introducida a partir de la entrada en vigencia de la norma materia de comentario que continúen teniendo efectos, deberán ser objeto de ratificación o modificación por el directorio de la persona jurídica. El plazo para la ratificación o modificación de los actos,

situaciones y relaciones económicas previamente advertidas vencerá el 29 de marzo de 2019 (Decreto Legislativo N° 1422, 2018, Única Disposición Complementaria Transitoria).

4.2.2.4. Decreto Supremo N° 145-2019-EF

Con fecha 06 de mayo de 2019 se publicó el Decreto Supremo N° 145-2019-EF, mediante el cual se aprobaron los parámetros de fondo y forma para aplicar la CAG contenida en la Norma XVI del Código Tributario.

Al respecto, en líneas anteriores ya se han señalado algunos de los puntos regulados, no obstante ello precisamos los siguientes:

- En el literal h) del artículo 2 se señalan algunos supuestos por los cuales podríamos entender que estamos ante un ahorro o ventaja tributaria.
- En el literal i) del artículo 2 se define qué se entiende por economía de opción; así también en el artículo 5 de la norma en mención se señala que a los actos generados en la ejecución de la referida economía de opción no se aplican las consecuencias derivadas de la CAG.
- En el artículo 4 se hace referencia a los conceptos jurídicos indeterminados.
- En el artículo 6 se señalan algunas situaciones en las cuales el agente fiscalizador en un procedimiento de fiscalización definitiva podría evaluar la aplicación de la Norma XVI, tales como:

“a) Actos, situaciones o relaciones económicas en los que no exista correspondencia entre los beneficios y los riesgos asociados; o tengan baja o escasa rentabilidad o no se ajusten al valor de mercado o que carezcan de racionalidad económica.

b) Actos, situaciones o relaciones económicas que no guarden relación con el tipo de operaciones ordinarias para lograr los efectos jurídicos, económicos o financieros deseados.

c) Realización de actividades similares o equivalentes a las realizadas mediante figuras empresariales, utilizando en cambio figuras no empresariales.

d) Reorganizaciones o reestructuraciones empresariales o de negocios con apariencia de poca sustancia económica. (...)” (Decreto Supremo N° 145-2019-EF, 2019, Art. 6).

- Adicionalmente, en el artículo 7 se detallan los aspectos a tener en cuenta para la evaluación y análisis de la Norma XVI, en atención con las circunstancias

detalladas en los literales a) y b) del tercer párrafo de la precitada norma, entre los que podemos destacar:

- “a) La manera en la que el acto o actos fueron celebrados y ejecutados.
- b) La forma y la substancia del (de los) acto(s), situaciones o relaciones económicas.
- c) El tiempo o período en el cual el acto o actos fueron celebrados y la extensión del período durante el cual el acto o los actos fueron ejecutados.
- d) El resultado alcanzado bajo las normas del tributo específico bajo análisis, como si la norma anti-elusiva general no aplicase (...)” (Decreto Supremo N° 145-2019-EF, 2019, Art. 7).

- Así también, en los artículos 11 y 12 se especifican las competencias y las actuaciones del Comité Revisor, respectivamente.
- En la Segunda Disposición Complementaria Final se establece que la SUNAT difundirá a través de su página oficial las caracterizaciones de los casos donde se determinó la existencia de actos elusivos, así también difundirá las caracterizaciones que pueden provocar la aplicación de la CAG (Decreto Supremo N° 145-2019-EF, 2019, Segunda Disposición Complementaria Final).
- Finalmente, en la Tercera Disposición Complementaria Final se precisa que la SUNAT desarrollará acciones y medidas internas con la finalidad de que la aplicación de la CAG respete las garantías procedimentales (Decreto Supremo N° 145-2019-EF, 2019, Tercera Disposición Complementaria Final).

4.3. Criterios jurisprudenciales

4.3.1. RTF N° 622-2-2000

Los hechos materia de la presente resolución se efectuaron de la siguiente manera: la recurrente en el año 1992 participa en una licitación de la Marina de Guerra del Perú y la oferta que se plantea fue la venta de pavos vivos y la realización de servicios adicionales y accesorios consistentes en matanza, desplumado, eviscerado, congelamiento y distribución final. Respecto de lo mencionado, la referida operación no se gravó con el Impuesto General a las Ventas (IGV).

Sobre el particular, se precisa que, la controversia se centra en determinar si se trata de una venta de pavos vivos, operación que se encontraba exonerada del IGV o si

correspondía ser considerada una venta de pavos beneficiados, gravada con el mencionado impuesto.

El contribuyente indicó que, los servicios adicionales se brindaron de manera gratuita como promoción a efectos de obtener una ventaja sobre sus competidores.

Por su parte, la SUNAT sostuvo que se trataba de una operación afecta al IGV, en atención a la verdadera naturaleza de la operación; puesto que, se entregaron pavos beneficiados.

Al respecto, el Tribunal Fiscal en aplicación de la Norma VIII considera que se trató de una operación *simulada*, ya que la intención fundamental era distorsionar la realidad económica, es decir dar la apariencia de venta de pavos vivos con servicio adicional de matanza, desplumado, eviscerado, congelamiento y distribución final, cuando en realidad, la operación auténtica era la venta de pavos beneficiados, por lo cual, dicho tribunal confirmó la apelada (RTF N° 622-2-2000, 2000).

Por nuestra parte, consideramos que fue correcto lo resuelto por el Tribunal Fiscal, pues la actividad en mención consistió en una operación simulada, donde el negocio aparente fue la venta de pavos vivos y los demás servicios adicionales, y el negocio real fue la venta de pavos beneficiados. No fue un supuesto de elusión.

4.3.2. RTF N° 06686-4-2004

En este caso los hechos versan sobre la adquisición de un bloque patrimonial conformado por activos fijos revaluados como consecuencia de una reorganización societaria – esto es, una escisión – realizada entre EDEGEL S.A.A (Escindida) y Talleres Moyopampa S.A. (Escidente), la misma que se efectuaba en virtud de la Ley N° 26283, donde se exoneraba de todo tributo a los actos, contratos y transferencias patrimoniales derivados de acuerdos de fusión o división de toda clase de personas jurídicas, siempre que se cumplan los siguientes requisitos: la existencia de una reorganización societaria y la capitalización del excedente en caso de revaluación voluntaria de activos.

En ese sentido, la controversia se basa en determinar si la escisión se habría realizado realmente; y en consecuencia, si habría o no una depreciación excesiva, en virtud de la revaluación.

Al respecto, el contribuyente argumenta que, la escisión fue real, y que cumplió con los requisitos requeridos en la norma pertinente. Asimismo, señaló que, la dependencia económica y administrativa de la escidente para con la escindida era debido a un plan de negocio de preparación para la escidente. Finalmente precisó que, el fraude a la ley no se encontraba comprendido dentro de los alcances de la Norma VIII vigente en el periodo de la fiscalización (1996-1999).

Por su parte, la Administración Tributaria considera que, en virtud al criterio de *calificación económica*, la escisión del bloque patrimonial no era real, debido a que la escindida mantenía el control, la administración y la dirección de la escidente; por tanto, *estaríamos ante una figura de fraude a ley recogida en la Norma VIII*.

Sin embargo, el Tribunal Fiscal señaló que el supuesto de fraude a la ley no se encuentra recogido en los alcances del criterio de la calificación económica de los hechos regulada en la Norma VIII y sólo permitía combatir la figura de la simulación relativa; asimismo determinó que la referida operación era real (RTF N° 06686-4-2004, 2004).

Sobre el particular, coincidimos con lo determinado por el Tribunal Fiscal; puesto que, efectivamente la Norma VIII había suprimido la facultad de la SUNAT para combatir la elusión fiscal.

4.3.3. RTF N° 10923-8-2011

Los hechos relacionados con la resolución en referencia se basan fundamentalmente en que, la Sociedad Inmobiliaria (la recurrente) construyó una nueva sede principal del grupo Interbank. Al respecto, es preciso advertir que, Interbank financió a la Sociedad Inmobiliaria para la construcción de la citada edificación a través de un préstamo.

Es en virtud de dicha operación empresarial que, la Superintendencia de Banca, Seguros y AFP (SBS) cursa diversos oficios a Interbank requiriendo información sobre la forma y mecanismos de pago del financiamiento; ya que, dicha operación no debía exceder del 30% del patrimonio efectivo de la entidad bancaria debido a que las intervinientes son vinculadas.

Por ende, con la finalidad de reducir el endeudamiento, la Sociedad Inmobiliaria lleva a cabo dos escisiones parciales donde se segregaron en cada una de ellas bloques patrimoniales con valor cero; por consiguiente, no se efectúa la reducción del capital y no se emitieron acciones.

Es por ello que, el contribuyente alega que, las escisiones realizadas no constituyeron actos simulados; por tanto, eran operaciones válidas, por lo cual era posible que se transfirieran bloques patrimoniales con valor cero.

Por el contrario, la SUNAT considera que estas operaciones no configuraban en estricto una reorganización societaria; constituyendo, en consecuencia, enajenaciones gravadas con el Impuesto a la Renta y el IGV.

Finalmente, el Tribunal Fiscal resolvió confirmando lo establecido por la SUNAT, y precisó que, en virtud de la Norma VIII, la Administración Tributaria se encuentra facultada a preferir la operación real sobre las formas jurídicas empleadas, es decir el Tribunal Fiscal considera que la Norma VIII facultaba a la SUNAT a combatir la elusión, por lo cual consideró que las escisiones realizadas no eran en rigor reorganizaciones societarias (RTF N° 10923-8-2011, 2011).

Respecto del presente caso, es oportuno precisar que, la Norma VIII había suprimido la facultad de la SUNAT para combatir la elusión, siendo así, sólo podía combatir la simulación; por tanto, se debió analizar si se trataba o no de una operación simulada y no, subrepticamente, incluir un análisis sobre “elusión”.

Sin perjuicio de lo expuesto, es oportuno advertir que, bajo un análisis de acuerdo a los párrafos segundo al quinto de la Norma XVI, consideramos que no habríamos estado ante una conducta elusiva; puesto que, no se trataba de una operación artificiosa

e impropia; más aún si, la finalidad principal de realizar dichas escisiones se efectuó para dar cumplimiento a lo dispuesto por la SBS.

Sobre el particular, cuando se hace referencia a si resulta ser o no una operación simulada, precisamos que una operación donde se segrega un bloque patrimonial neutro surte plenos efectos; en ese sentido, no estaríamos ante una operación inexistente, sino ante una operación real, en consecuencia, el Tribunal Fiscal debió revocar la apelada.

4.3.4. RTF N° 04234-5-2017

Respecto de la presente resolución, los hechos versan sobre KUNTUR, empresa domiciliada en el Perú, que tuvo como accionistas a dos empresas constituidas en las Islas Gran Caimán (no domiciliadas): Energy Ltd. (51% de acciones) y Gilat Ltd. (49% de las acciones). ODEBRECHT, empresa domiciliada en Perú, adquirió directamente de estos accionistas la totalidad de las acciones de KUNTUR en dos tramos: el 51% y el 49%. Es importante señalar que, para llevar a cabo las referidas transacciones se celebraron diversos contratos.

La controversia del presente caso consistía en determinar la oportunidad en que se realizó la enajenación del 49% de las acciones representativas del capital social de KUNTUR por parte de su original titular a favor de ODEBRECHT.

El contribuyente, ODEBRECHT, señala que la transferencia de propiedad del 49% de las acciones de KUNTUR, surtió efectos el 26 de junio de 2012, fecha en la que se llevó a cabo la operación en rueda de bolsa, conforme a lo previsto por las partes en el Contrato de Inversiones Conjuntas, Acuerdo de Capitalización, Contrato Escrow y Opción de Compra; por lo que, el Impuesto a la Renta de No Domiciliados sobre la ganancia de capital fue correctamente pagado por CAVALI, considerando la tasa del 5% del impuesto.

A su vez, el contribuyente sostiene que, la SUNAT incurrió de forma arbitraria en la facultad de recalificación regulada en la Norma XVI del Código Tributario para construir un caso de simulación en base a una serie de conjeturas y especulaciones. Además señala que, la facultad de recalificación económica prevista en la Norma XVI no permite a la SUNAT evaluar la intención o finalidad económica (menor carga

tributaria) de los contribuyentes al momento de adoptar una estructura jurídica en una operación para propósitos de recalificarla; ya que, la norma se aplica únicamente en los supuestos de simulación relativa y considera además que la recalificación que efectúa la SUNAT es indebida ya que tiene como sustento la intención del contribuyente de disminuir su carga tributaria; señala además que el mencionado sustento corresponde al análisis que debe realizarse para el fraude a la ley, el cual se encuentra suspendido.

En tanto, la Administración Tributaria precisa que, la transferencia de la propiedad del 49% de las acciones se produjo el 28 de marzo de 2012, con ocasión del ejercicio de la opción de compra, debido a que en ese momento se perfeccionaron una serie de negocios jurídicos.

Por tanto, para la SUNAT la operación cruzada en rueda de bolsa es un acto jurídico aparente o simulado, toda vez que no obedece a la verdadera intención de las partes, la cual era concretar la transferencia de propiedad del 49% de las acciones fuera de rueda de bolsa a través del ejercicio de la opción de compra otorgada a la recurrente y el acto jurídico auténtico es la transferencia de propiedad de las acciones mediante el contrato de compraventa celebrado *con el ejercicio de la opción de compra*; por lo que, se debió tributar por el 30%.

Por su parte, el Tribunal Fiscal confirmó la apelada, precisando que efectivamente se configuró una simulación en lo que respecta a la oportunidad y el mercado donde se realizó la transferencia de las acciones, *habiéndose transferido el 49% de las acciones el 28 de marzo de 2012* a través del ejercicio de la opción de compra, es decir una vez que la recurrente ejerció sus derechos como accionista, por lo cual corresponde aplicar la tasa de 30% (RTF N° 04234-5-2017, 2017).

Ahora bien, consideramos que el Tribunal Fiscal debió revocar la apelada, puesto que propiamente no estamos ante un acto simulado; pues, la transferencia de las acciones fue un negocio real.

Adicionalmente a lo indicado, precisamos que, en el supuesto de que no se hubiese encontrado suspendida la aplicación del segundo al quinto párrafos de la Norma XVI que combate la elusión fiscal, el análisis que debió efectuar la SUNAT como el Tribunal Fiscal, es si estábamos o no ante un acto elusivo.

4.3.5. Casación N° 16804-2014 Lima

La SUNAT, en virtud de su facultad fiscalizadora, determina reparos por el débito fiscal del IGV, debido a que consideró que las operaciones realizadas por la editorial (demandante) correspondían a servicios de impresiones de libros (operación gravada con el IGV) y no a venta de libros (operación exonerada del IGV).

La SUNAT sustentó sus reparos en los contratos de edición y cesión de derechos, y en los contratos de distribución que había celebrado la demandante.

Cabe indicar que, primero la demandante celebra contratos de edición y cesión de derechos con un sin número de autores a efectos de que se publique, divulgue y distribuya los libros; sin embargo, la demandante posteriormente traslada su riesgo celebrando contratos de distribución con empresas vinculadas a autores con los cuales había celebrado los contratos de edición y cesión de derechos.

Por los mencionados argumentos y además porque en las proformas sólo se hace referencia a los costos de impresión, la SUNAT en aplicación de la Norma VIII consideró que, los contratos de distribución calificaban como servicios gravados con el IGV; ya que, a través de los referidos contratos la editorial vende los libros impresos a las empresas vinculadas, y recalificó los servicios de edición y cesión de derechos como servicios de impresión, los cuales se encuentran gravados con el IGV.

En vista de ello, la demandante presenta recurso de apelación; sin embargo, el Tribunal Fiscal determinó que conforme al criterio de calificación regulado en la Norma VIII, el negocio aparente fue la venta de libros y el negocio real la impresión de libros.

Es así que, la demandante interpone demanda contenciosa administrativa, la cual fue declarada fundada. Posteriormente, la sentencia de dicha demanda resuelve que se declare nulo lo resuelto por el Tribunal Fiscal, ya que considera que el tribunal no puede determinar en base a la vinculación existente que la demandante sólo realiza servicios de impresión; asimismo se precisó en la sentencia que la SUNAT no tiene la facultad de interpretar.

Seguidamente, la SUNAT y el Tribunal Fiscal apelan la sentencia, y el Órgano Jurisdiccional revoca la referida sentencia y declara infundada la demanda interpuesta por la empresa editorial.

Finalmente, la Corte Suprema resolvió indicando que, el Decreto Legislativo N° 822, “Ley de Derechos de Autor” faculta a la editorial a que transfiera su situación jurídica a un tercero, por tanto, considera la Corte que estamos ante una economía de opción, siendo así la SUNAT no puede recalificar dicho acto (Sentencia Casación N° 16804-2014, 2017).

Por nuestra parte, consideramos que la Corte Suprema debió declarar infundado el recurso de casación, puesto que estamos ante la configuración de una simulación, siendo los negocios aparentes la celebración de contratos de edición y cesión de derechos y además los contratos de distribución con empresas vinculadas, siendo el negocio real la impresión de libros.

CAPÍTULO V. LAS CLÁUSULAS ANTIELUSIVAS ESPECÍFICAS EN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

5.1. Conceptos previos

En el capítulo anterior hemos podido conocer con cierto nivel de profundidad lo que representa la CAG en general y la CAG incorporada en la legislación peruana (Norma XVI), así como diversos conceptos relacionados. En este capítulo vamos a hacer lo propio con las CAE que se incorporan en los CDI.

En el ámbito de los CDI, como en el derecho interno, supuestos de abuso de su normativa son hechos susceptibles de materializarse; en tal sentido, los ordenamientos deben reaccionar, y precisamente son los Estados los llamados a incorporar medidas que enfrenten los diferentes esquemas que vulneran el espíritu de las disposiciones. Y es aquí donde encontramos dos conceptos fundamentales para lo que sigue: i) *treaty shopping*; y ii) *rule shopping*².

En nuestros términos, el *treaty shopping* constituye el aprovechamiento indebido de los beneficios que otorga un CDI considerado en su conjunto, respetando sus disposiciones, pero abusando mediante estructuras artificiosas de sus bondades. Como señalan Valente y Magenta,

“(…) *treaty shopping* no es necesariamente el resultado de consideraciones sobre qué tratado es el más conveniente, sino puede ocurrir también si es que no hay un tratado entre el país de residencia del inversionista y el país en el que la inversión es ejecutada. El inversionista por lo tanto hace uso de tratados entre el país en el que la inversión es realizada y terceros países”³ (Valente & Magenta, 2000: 41).

La idea central que queremos marcar con esta tipología de abuso del CDI no es más que la ausencia de sustancia o contenido empresarial; en efecto, como manera de abuso de las formas jurídicas (en este caso, el CDI es un instrumento del derecho internacional), la estructura objeto de eventual análisis es real, legalmente perfecta; sin

² Supuestos de elusión a nivel internacional.

³ Traducción libre.

embargo, adolece de un elemento: contenido empresarial. García Novoa, en esta línea de pensamiento y refiriéndose a la figura en comentario, señala que:

“(…) es un claro ejemplo de acto orientado a utilizar un instituto o categoría jurídica sobrepasando manifiestamente sus límites normales, yendo más allá de los fines que son propios de los instrumentos institucionales utilizados, en este caso, un CDI, que no puede ser aprovechado por quienes no tienen un vínculo subjetivo real con alguno de los Estados firmantes. Y, en concreto, es una expresión de una forma abusiva peculiar, como es la interposición de personas jurídicas. Esto es, la creación real de una sociedad que excluya la simulación, pero que carece de contenido social, empresarial o económico” (García, 2005: 645).

Y es que el *treaty shopping* impacta directamente en el ámbito subjetivo de los CDI. Recordemos que el artículo 1 de estos instrumentos internacionales, siguiendo el Modelo de la OCDE, tiene la siguiente redacción: “El presente Convenio se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados Contratantes”⁴ (OCDE, Model Tax Convention, 2014, Art. 1). A fin de cumplir con el ámbito subjetivo de los CDI, se deben satisfacer dos requisitos: i) la entidad que reclama el beneficio del CDI debe ser “persona” y ii) debe ser “residente”.

En relación al primero, persona, resultaría sencillo pues son los propios CDI los que resuelven qué sujetos o entidades califican como tal en su artículo 3. El segundo, residencia, requiere un análisis más profundo, pues en atención al artículo 4 del CDI, Vega Borrero precisa que,

“(…) el concepto de residencia se construye en base a dos aspectos: en primer lugar, por la extensión de la sujeción en ese estado (tributación por la renta de fuente mundial obtenida) y, en segundo lugar, por la naturaleza del criterio utilizado por la legislación del Estado para establecer ese grado de sujeción. En el modelo OCDE solamente tendrían cabida criterios de carácter material. Por lo tanto, quedarían excluidos criterios como la nacionalidad (para las personas físicas) y el de la constitución (para las personas jurídicas)” (Vega, 2016: 1415).

En lo referido a la *extensión*, será suficiente que en la legislación interna se establezca un esquema de tributación por rentas de fuente mundial (situación que se cumple en Perú o en cualquier país que reconozca al menos que las entidades “constituidas” califican como residentes). Sin embargo, la *naturaleza* del criterio se

⁴ Traducción libre.

encuentra referida al grado o nivel de sustancia que existe en el vínculo entre la entidad y la jurisdicción en la cual se ubica. Nótese que aun cuando la definición de “residente” en el Modelo OCDE no incluye como tal a las sociedades “simplemente” incorporadas, el Modelo ONU sí lo establece y diversos CDI, como en el caso peruano, incluyen dicho supuesto, de simple incorporación, como habilitante para ser residente al amparo del CDI.

Lo anterior nos lleva a coincidir con Vega Borrero, cuando señala:

“(…) la configuración del ámbito subjetivo de los CDI hace que, en principio, sea sencillo tener derecho a su aplicación, lo que facilita, a su vez, la realización de conductas de *treaty shopping*. Este fenómeno se agudiza en los CDI que, como en los Modelos de EEUU y la ONU, admiten el criterio de la constitución de las personas jurídicas. Siendo esto así, bastará constituir una entidad en el Estado cuyos CDI se quieran utilizar para tener derecho a su aplicación” (Vega, 2016: 1415).

Considerando lo expuesto, los Estados requieren herramientas que cuestionen esquemas llevados por los contribuyentes con el fin primordial de aprovechar una ventaja tributaria, cuestionando aquellos supuestos de vulneración de un CDI como tal, sin dejar de prestar atención a los supuestos en donde no se busca abusar de un CDI como tal, sino de una de sus disposiciones. Y es aquí donde encontramos el *rule shopping*.

El *rule shopping* supone el aprovechamiento ilegítimo, no del CDI en su conjunto, como en el *treaty shopping*, sino de alguna de sus cláusulas específicas. Un ejemplo muy conocido es el uso de sociedades de artistas y deportistas para vulnerar el artículo 17.1 del Modelo OCDE, y redirigir la estructura para la aplicación del artículo 7 “Beneficios empresariales”. En ausencia del artículo 17.2 (que para este fin se constituye en la CAE del CDI) y de una CAG (sea a nivel del CDI o a nivel del derecho interno), se podría vulnerar el artículo 17.1 y aprovechar fraudulentamente el artículo 7 del CDI.

En nuestra consideración, supuestos de *rule shopping* y *treaty shopping*, como regla general, pueden ser evaluados y cuestionados por la CAG de derecho interno. A su turno, esquemas que pretendan aprovecharse de un CDI, sea en la modalidad de *treaty*

shopping o *rule shopping*, pueden también ser enfrentados bajo expresas CAE contenidas en el propio CDI.

5.2. Hacia un entendimiento de las CAE en los CDI

A continuación, pasaremos a describir las CAE que se incorporan en los CDI, indicando aquellas que son incorporadas por el Perú en su política de negociación de tratados tributarios.

5.2.1. CAE sugeridas por la OCDE en el marco del *treaty shopping*

La OCDE sugiere determinadas cláusulas a fin de combatir planeamientos tributarios agresivos en el marco del *treaty shopping*: Cláusula de transparencia, Cláusula de tránsito, Cláusula de sujeción y Cláusula de exclusión⁵.

5.2.1.1. La Cláusula de Transparencia⁶

Esta cláusula se encuentra destinada a evitar el aprovechamiento ilegítimo de un CDI a través de entidades “conductoras”, sin sustancia económica en su país de ubicación. La OCDE proponía una cláusula de transparencia en los siguientes términos:

“Una sociedad residente de un Estado contratante no tendrá derecho a los beneficios previstos en el convenio respecto de cualquier rendimiento, ganancia o beneficio, cuando su capital pertenezca o sea controlado, directamente o a través de una o varias sociedades, cualquiera sea el Estado en el que éstas residan, por personas que no sean residentes de ese Estado”⁷ (OCDE, Model Tax Convention, 2014, Comentarios Art. 1, Párrafo 13).

Sin perjuicio que cada CDI puede incorporar ciertas variaciones a la redacción de la cláusula en comentario, nos interesa resaltar que esta cláusula no permite un proceso de recalificación por parte de la autoridad tributaria (como la CAG de derecho interno) pues sólo alcanza a la denegación del beneficio del CDI que sea objeto de

⁵ Importante mencionar que el Modelo OCDE 2017 contiene una nueva sistemática de cláusulas antielusivas específicas a partir de la Cláusula de Limitación de Beneficios (LOB) del Modelo USA para evitar la doble imposición. La enunciación de estas cláusulas, como tales, ha sido reemplazada en el Modelo OCDE 2017 por la LOB.

⁶ Reconocida por el Perú, en el CDI con Brasil, en el numeral 2 del artículo 27, moderada con un test de actividad sustancial.

⁷ Traducción libre.

cuestionamiento, debiéndose, en caso de estar dentro de esta CAE, aplicar la disposición del derecho interno del país de fuente que corresponda.

En efecto, esta cláusula, como varias otras que revisaremos a continuación, han sido establecidas bajo una estructura de carácter estrictamente objetivo, sin perjuicio de la vaguedad en la redacción, no permitiendo evaluar aspectos de contenido subjetivo ni por la administración tributaria ni por el contribuyente. Al ser ello así, vamos marcando una característica definitoria de estos tipos de cláusulas, su objetividad.

No obstante lo anterior, no podemos dejar de coincidir con la preocupación de un sector de la doctrina; en este caso Campagnale, Catinot y Parrondo señalan:

“(…) la aplicación de esta cláusula puede traer aparejada ciertos inconvenientes. En primer lugar, su aplicación sin límites puede desconocer la existencia de determinados casos en los que la interposición de sociedades responde al ejercicio legítimo de una actividad empresarial, sin tener como objetivo la utilización abusiva de un convenio. Asimismo, constituye una cláusula de difícil aplicación en el caso de países que permitan en su legislación las acciones al portador, por ejemplo. Por último, deja sin resolver la problemática planteada por las denominadas *stepping stone companies*” (Campagnale, Catinot, & Parrondo, 2000: 77).

5.2.1.2. La Cláusula de Tránsito⁸

Esta cláusula busca enfrentar aquellos supuestos de aprovechamiento indebido de un CDI vía la erosión de tributación en el país de residencia a través de estructuras “*stepping stone*”, esto es, esquemas en los que el flujo de ingreso en residencia es “vaciado” por los flujos de salida hacia un tercer país con el que la jurisdicción de fuente no tiene CDI.

La Cláusula de tránsito sugerida por la OCDE tenía la siguiente redacción:

“Cuando las rentas procedentes de un Estado contratante sean obtenidas por una sociedad residente del otro Estado contratante, y una o más personas no residentes de ese otro Estado contratante:

⁸ Reconocida por el Perú en el CDI con Suiza, en el numeral 10.B del Protocolo, en combinación con el test de propósito de negocio.

a) detenten directa o indirectamente, o a través de una o más sociedades, cualquiera que sea su residencia, un interés sustantivo en dicha sociedad, en forma de participación o de otro modo, o

b) ejerzan directa o indirectamente, de forma individual o conjuntamente, la gestión o el control de dicha sociedad, cualquier disposición de este convenio que reconozca una exención o reducción impositiva no será aplicable si se utiliza más del 50 por ciento de las citadas rentas para satisfacer obligaciones con dichas personas (incluidos intereses, regalías, gastos de desarrollo, de publicidad, de primer establecimiento y de desplazamiento, y amortización de cualquier clase de activos empresariales, entre ellos activos inmateriales y procesos productivos) (OCDE, Model Tax Convention, 2014, Comentarios Art. 1, Párrafo 17)⁹.

No está demás indicar, como advierten Almudí y Serrano, que: “(...) los Estados que consideren la introducción de una cláusula de este tipo en sus CDI deben tener en cuenta que podrían afectar a operaciones empresariales normales y que, por consiguiente, deben complementarla con una cláusula de buena fe” (Almudí & Serrano, 2004: 569). La exigencia de una moderación también se sugiere en la explicada Cláusula de transparencia.

Nótese que en esta cláusula también se resalta el criterio estrictamente objetivo para determinar su alcance, no permitiendo recalificación de ningún tipo por parte de la autoridad tributaria. Esta cláusula, como la de transparencia, no está fundada en parámetros de *sustancia sobre forma* ni en ningún otro *test de realidad económica* que permita un análisis de elementos subjetivos para su aplicación.

5.2.1.3. La Cláusula de Sujeción¹⁰

Esta cláusula, por su parte, tiene por objetivo establecer que las ventajas de un CDI no serán otorgadas por el país de la fuente en la medida que la respectiva renta no se encuentre gravada en el país de residencia, evitando de esta manera un supuesto de doble “no imposición”. La redacción de esta cláusula sugerida por la OCDE era la siguiente:

“Cuando la renta generada en un Estado contratante es recibida por una sociedad residente en el otro Estado contratante y una o más personas no residentes en ese

⁹ Traducción libre.

¹⁰ Por ejemplo, incorporada en el caso peruano, en el numeral 5 del Protocolo del CDI con México (para intereses y ganancias de capital).

otro Estado contratante: a) tienen directa o indirectamente o a través de más sociedades, de cualquier lugar que sean residentes, un interés sustancial en aquella sociedad, en la forma de participación o de cualquier otro modo, o b) ejercen directa o indirectamente, individual o conjuntamente, la dirección o control de tal sociedad, cualquier cláusula de este Convenio que otorgue una exención o una reducción de impuesto solamente será aplicable a la renta que esté sujeta a impuesto en el Estado contratante mencionado en último término, de conformidad con las reglas generales de su ley interna”¹¹ (OCDE, Model Tax Convention, 2014, Comentarios Art. 1, Párrafo 15).

Se ha señalado una cuestión práctica de importancia, que en palabras de Darío Rajmilovich,

“(…) reside en que la constatación de la circunstancia de pago del impuesto a la renta en el Estado del beneficiario ("home country"), suele estar al margen del control del "host country", bastando en general con la emisión de un certificado por parte del fisco de residencia del beneficiario que acredite dicha circunstancia (por ejemplo, manifestando que el beneficiario es residente de dicho Estado quien tributa de acuerdo al régimen impositivo aplicable a los residentes con carácter general)” (Rajmilovich, 2014: 129).

Con todo, esta cláusula sigue la misma estructura de las anteriores, una estructura puramente objetiva (más allá del uso de conceptos jurídicos indeterminados), que no permite más que denegar los beneficios de un CDI y no autoriza de ningún modo a la recalificación del acuerdo o la remisión a conceptos tales como *sustancia sobre forma* o *realidad económica*.

5.2.1.4. La Cláusula de Exclusión¹²

Esta cláusula se plantea para denegar los beneficios de un CDI por el Estado que sufre la merma en la recaudación, léase, el Estado de la fuente, en la medida que la sociedad localizada en el Estado de residencia aproveche de un “régimen tributario privilegiado”, como puede ser un régimen de atracción de entidades holding con exención o una tributación menor, o algún régimen interno de tasas reducidas.

Como propone la OCDE hasta el 2014, una redacción general de esta CAE sería la siguiente:

¹¹ Traducción libre.

¹² Incorporada en el caso peruano en el numeral 3 del Art. 28 del CDI con Canadá y en el numeral 1 del artículo 27 del CDI con Brasil.

“Cualquier compañía, trust o partnership residente de un Estado contratante del cual sea propietario o sea controlada por una o más personas que no sean residentes de este Estado no tendrá derecho a los beneficios de este convenio si el importe del impuesto sobre la renta o el capital de esa compañía, trust o partnership por este Estado (después de considerar cualquier reducción o compensación del impuesto de cualquier manera, incluyendo una devolución, reembolso, contribución, crédito o deducción de la compañía, trust o partnership, o a cualquier otra persona) es sustancialmente menor que el impuesto que sería gravado por ese Estado si todas las acciones del capital de la compañía o todas las participaciones en el trust o partnership, según sea el caso, fueran de propiedad de uno o más residentes de ese Estado”¹³ (OCDE, Model Tax Convention, 2014, Comentarios Art.1, Párrafo 21.2)

Esta cláusula nos permite afirmar dos cuestiones: i) la primera es que esta cláusula se encuentra enfocada en excluir del ámbito de aplicación de los CDI a los sujetos que disfrutaran de un régimen de baja imposición y, en particular, de un régimen que reciba la calificación de “régimen fiscal pernicioso”, tal como indica Vega Borrero (Vega, 2016: 1417); y ii) una vez cumplido el alcance objetivo de esta CAE (sin perjuicio del uso de conceptos jurídicos indeterminados), se denegará el beneficio del CDI correspondiente. Insistimos. Como en las anteriores CAE sugeridas por la OCDE, *no existe posibilidad de recalificación* por parte de la autoridad tributaria.

No podemos dejar de mencionar que la OCDE propone criterios que atenúen el impacto indeseado que estas CAE podrían causar cuando se aplican “sin más” a un supuesto estructurado por el contribuyente. Es así que se ha sugerido combinar las cláusulas descritas, conforme lo precisa Luis Morales- Arias, con: i) cláusula de buena fe; ii) cláusula de actividad sustancial; iii) cláusula del monto del impuesto; iv) cláusula del mercado de valores, o v) cláusula de alivio alternativo (Morales- Arias, 2010: 131).

En nuestra opinión, la cláusula del beneficiario efectivo¹⁴ debe clasificarse como una de tipo *objetivo*, pues, aunque no es sugerida en los Comentarios al Modelo OCDE al estilo de las CAE explicadas, y su desarrollo por esta organización no ha sido lo más

¹³ Traducción libre.

¹⁴ La cláusula del beneficiario efectivo se encuentre reconocida en los Artículos 10, 11 y 12 del Modelo OCDE. A modo de ejemplo, el primer y segundo párrafo del Artículo 10 señala: “Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Sin embargo, dichos dividendos pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante en que resida la sociedad que pague los dividendos y según la legislación de este Estado; pero, si el **beneficiario efectivo** de los dividendos es un residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del (...)”. Esta regla se encuentra en todos los CDI celebrados por el Perú.

esclarecedor que hayamos podido esperar, es evidente que no busca recalificar la estructura legal utilizada por el contribuyente.

5.2.2. CAE que tienen por objeto supuestos de rule shopping

Habiendo reseñado las CAE que sugiere la OCDE a fin de enfrentar escenarios de *treaty shopping*, corresponde ahora mostrar los parámetros de aquellas CAE que tienen por objetivo desconocer supuestos de *rule shopping*, o como hemos explicado, esquemas en los que se busca, no aprovecharse ilegítimamente de un CDI, sino de una de sus disposiciones *específicas*. Veamos una de las más conocidas, y además utilizada en un número importante de CDI: la cláusula de sociedad de artistas y deportistas.

En primer lugar, la dinámica con la cláusula de sociedad de artistas y deportistas es muy interesante para los fines de esta investigación. Veamos la redacción del artículo 17 del Modelo OCDE:

“1. No obstante lo dispuesto en el artículo 15, las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga del ejercicio de sus actividades personales en el otro Estado Contratante en calidad de artista del espectáculo, tal como actor de teatro, cine, radio o televisión, o músico, o como deportista, por sus actividades como tales en el otro Estado contratante, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Cuando las rentas derivadas de las actividades personales de los artistas del espectáculo o los deportistas, en esa calidad, se atribuyan no al propio artista del espectáculo o deportista sino a otra persona, dichas rentas pueden, independientemente de lo señalado en el artículo 15, someterse a imposición en el Estado Contratante donde se realicen las actividades del artista del espectáculo o del deportista”¹⁵ (OCDE, Model Tax Convention, 2014, Art. 17).

En este caso, la CAE es el párrafo segundo, que actúa como una disposición de naturaleza estrictamente objetiva para “romper” la aplicación del artículo 7 (“Beneficios Empresariales”), cuando un sujeto, artista o deportista, estructure los pagos por sus actividades a favor de un tercero (que podría ser la empresa de la cual es dependiente o sujeto vinculado).

¹⁵ Traducción libre.

Nótese que, sin la existencia de este segundo párrafo, sería fácil eludir la tributación en fuente, al menos desde la perspectiva del CDI, pues con sólo estructurar los pagos a un tercero distinto al artista o deportista, se habría evitado la aplicación del artículo 17 amparándose “artificialmente” en el artículo 7 del CDI. Sin embargo, no se debe perder de vista, para los fines que aquí nos interesa, que el segundo párrafo, nuevamente, no es una disposición de recalificación o de sustancia sobre forma, sólo establece que se aplique la tributación en fuente de acuerdo a las disposiciones del derecho interno, sin desconocer la existencia de la empresa “instrumentalizada”.

En otras palabras, mientras el primer párrafo tiene como hipótesis de aplicación el gravamen del propio artista y/o deportista que reciba directamente la contraprestación, el segundo párrafo, partiendo de la estructura “empresarial” y “artificial”, no la desconoce, y sólo permite que la legislación tributaria del país fuente entre en acción.

Entonces, ante una estructura “empresarial” y “artificial”, el país de fuente tiene dos posibilidades: i) si cuenta con una CAG de derecho interno, se aplicaría ésta para recalificar y desconocer a la empresa instrumentalizada y considerar para todo efecto la contraprestación que correspondería a cada artista y/o deportista (metodológicamente, primero la CAG interna y luego el 17.1 del CDI); ii) en cualquier caso, con o sin CAG de derecho interno, la Administración podría ampararse en el artículo 17.2, no recalificar la operación, y gravar según su derecho interno manteniendo la estructura “empresarial” del contribuyente.

Nótese que el artículo 17.2, siendo una CAE incorporada en el CDI, no permite *per se* una recalificación y/o un desconocimiento de la estructura jurídica del contribuyente; no obstante, permite “quebrar” la limitación en fuente que impone el artículo 7, 14 o 15, según el caso. Y entonces se observa con nitidez que tratándose de reglas antiabuso específicas destinadas a enfrentar el *rule shopping*, estas comparten el carácter objetivo, partiendo de la estructura considerada por el contribuyente y otorgando los efectos jurídicos queridos por los negociadores del CDI.

Existen otras reglas que, manteniendo el carácter objetivo, siguen el mismo análisis, tales como la regla de acciones de sociedades de tenencia de inmuebles

(artículo 13.4 del Modelo OCDE 2014) o la nueva regla temporal incorporada en el artículo 10.2 del Modelo OCDE 2017.

Estas CAE se establecen sobre criterios estrictamente objetivos, no permitiendo recalificación alguna por parte de la autoridad tributaria; todo lo contrario, partiendo de la estructura establecida por el contribuyente, establecen una regla de “quiebre” de la distribución de poder tributario entre los Estados (artículo 13.4 del Modelo OCDE 2014) o disponen un criterio objetivo de carácter temporal para gozar de la tasa-límite reducida para la distribución de dividendos (artículo 10.2 del Modelo OCDE 2017).

5.2.3. Otras CAE: Tipo subjetivo

A diferencia de las reglas revisadas hasta aquí, existen otras reglas que, buscando igualmente combatir estructuras de carácter elusivas, consideran un elemento *subjetivo* que sí buscan desconocer la estructura legal utilizada por el contribuyente, sustentadas en el criterio “*sustancia sobre forma*” y que, si bien consiguen el mismo resultado (desconocer los beneficios del CDI), el camino que utilizan es distinto.

Nos referimos a las reglas moldeadas en base al “propósito de negocio”, que normalmente se recoge en los artículos 10, 11 y 12 de los CDI. A modo ilustrativo, el CDI entre Perú y Canadá lo reconoce en el párrafo 7 de los artículos 10, 11 y 12; así como el CDI con México en su artículo 22, o el párrafo 7 de los artículos 11 y 12 del CDI con Chile, entre otros.

Esta cláusula pretende desconocer la aplicación del CDI si el único, el principal o uno de los principales propósitos de la persona que recibe la renta es aprovechar los beneficios del tratado. Como señalan Valente y Magenta refiriéndose a estas reglas,

“(…) tales cláusulas antiabuso se encuentran basadas en el principio "sustancia sobre forma" de acuerdo con el cual los beneficios de un tratado no aplican si se encuentra probado que la apariencia formal (esto es, la renta recibida por una persona de uno de los Estados contratantes) no es consistente con la "sustancia económica" de la transacción y que tal apariencia es adoptada con el único o principal propósito de aprovechar los beneficios que pueden ser obtenidos bajo el tratado” (Valente & Magenta, 2000: 43).

Esta cláusula entonces, desde la perspectiva del CDI, permite la aplicación del principio “sustancia sobre forma”, con lo cual, permite en sí misma la posibilidad de “recalificar” una transacción por parte de la autoridad tributaria. Evidentemente, esto deja en manos de la autoridad una herramienta que, sin mayor detalle o desarrollo, le permitiría interpretar los propósitos “tributarios” del negocio; y lo que resulta peligroso, recalificar una transacción a lo que, en su criterio, resultaría como la operación que “debió” realizarse y que no se realizó.

Una vez enunciados los rasgos esenciales de las CAE que usualmente se incluyen en los CDI, corresponde ahora delimitar la aplicación y/o compatibilidad de la CAG de derecho interno con los CDI, para luego, en el Capítulo VII, resolver el problema de nuestro trabajo, cómo resolver el conflicto (si existe) entre la CAG de derecho interno y las CAE de los CDI.

CAPÍTULO VI. LA COMPATIBILIDAD ENTRE LA CLÁUSULA ANTIELUSIVA GENERAL DE DERECHO INTERNO Y LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

6.1. Generalidades

6.1.1. ¿Qué son los CDI?

Antes de iniciar definiendo qué son los CDI, resulta oportuno citar la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados (CVDT) que fue suscrita por el Perú el 23 de mayo de 1969 y ratificada a través del Decreto Supremo N° 029-2000-RE publicado el 21 de septiembre de 2000 en el Diario Oficial El Peruano, que precisa, “se entiende por "tratado" un acuerdo internacional celebrado por escrito entre Estados y regido por el derecho internacional; ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular” (Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, Numeral 2, Literal a).

Dicho lo anterior, corresponde que detallemos algunas definiciones que se han desarrollado sobre los CDI.

Ottmar Bühler en relación a los CDI señala que,

“constituye una finalidad de los tratados de doble imposición limitar las pretensiones fiscales de los Estados titulares de las mismas o suprimirlas totalmente, no ampliarlas o no crear nuevas. Esto hay que entenderlo en el sentido de que en un tratado de doble imposición no pueden establecerse nuevas disposiciones” (Bühler, 1968: 82).

García Novoa precisa que:

“Su función de colaboración directamente relacionada con su contenido, que es el reparto de competencias fiscales, determina que los CDI tengan una imbricación con sus ordenamientos internos mucho mayor que cualquier otro tipo de tratados internacionales de cariz político o económico, aunque solo sea porque en tales ordenamientos internos se definen las competencias que son objeto de armonización” (García, 2006: 9).

Por su parte Calderón y Martín afirman en relación a los CDI que,

“crean un minisistema fiscal entre los dos Estados contratantes, generando derechos y obligaciones para los dos Estados pero también para los contribuyentes

cubiertos por el convenio". Dicho microsistema: "no es totalmente autónomo de la legislación interna de los Estados contratantes sino que se interrelaciona con ella al objeto de lograr sus fines; los CDIs ordenan relaciones fiscales internacionales de carácter triangular y de contenido complejo; son tres los posibles sujetos afectados por el convenio de los dos Estados contratantes y los contribuyentes amparados por el convenio, y la regulación articulada es compleja al instrumentar una interrelación circular con la normativa interna de los Estados Contratantes"" (Calderón & Martín, 2006: 41).

Por otro lado, Zuzunaga sostiene que:

“En general, los CDI limitan el ejercicio de poderes soberanos que corresponden a los Estados con arreglo al derecho internacional. A través de los CDI se restringe el ejercicio efectivo del poder tributario por parte de los Estados contratantes, estableciéndose específicamente respecto de cada renta o patrimonio, cuál de los Estados tiene la facultad, bien de forma exclusiva o compartida, de ejercer el derecho previsto en la legislación interna de gravar una determinada renta o patrimonio, pudiendo el Convenio contemplar exenciones tributarias o estableciendo limitaciones a los tipos de gravamen o tasas” (Zuzunaga, IX Jornadas Nacionales de Tributación - Ponencia General Tema 2: Convenios para evitar la Doble Imposición, 2008: 304).

Andrés Baéz acota lo siguiente,

“(…) los CDI son instrumentos que pretenden eliminar los perniciosos efectos de la doble imposición jurídica internacional favoreciendo el intercambio de bienes y servicios, la circulación de las personas y la transferencia de tecnología y, por ese motivo, muchas de las inversiones transnacionales sencillamente no se harían en ausencia de tales convenios” (Báez, 2016: 17).

Por todo lo expuesto, entendemos por CDI a un instrumento jurídico internacional en materia tributaria, mediante el cual los Estados contratantes reparten sus potestades tributarias, y de esa manera el CDI cumple una de sus finalidades fundamentales, esto es eliminar la doble imposición; así también a través de los CDI los Estados contratantes constituyen una relación de correspondencia entre sus sistemas jurídicos.

Pues bien, al tener los CDI la condición de instrumento internacional le son válidamente aplicables los principios del derecho internacional establecidos en la CVDT.

6.1.2. Los CDI como parte del derecho nacional

A efecto de poder entender cómo los CDI forman parte del derecho nacional resulta de importancia citar nuestra Constitución Política: “Los tratados celebrados por el Estado y en vigor forman parte del derecho nacional” (Constitución Política, 1993, Art. 55).

Del citado artículo 55 se desprende que el Perú ha adoptado la teoría monista o también denominada sistema de recepción automática, de este modo el derecho internacional y derecho interno forman parte de un único ordenamiento jurídico; respecto de esta teoría, Fabián Novak y Luis García – Corrochano, sostienen lo siguiente, “(...) una vez que el tratado ha entrado en vigor internacionalmente, no se requiere ningún acto posterior interno de conversión en norma jurídica interna, para consolidar que la norma convencional está en vigor internamente” (Novak & García-Corrochano, 2003: 325).

Pues bien, teniendo claro cómo los CDI forman parte de nuestro derecho nacional, resulta oportuno precisar el procedimiento que debe seguirse para la celebración de un tratado, para lo cual citaremos al Fundamento 8 del Expediente N° 00018-2009-PI/TC:

“8. Que de acuerdo al derecho internacional, corresponde a cada Estado decidir el procedimiento de como celebrar un tratado para lograr su incorporación en el ordenamiento jurídico interno. En el caso peruano, la regla es que los tratados deben ser previamente aprobados por el Congreso antes de su ratificación por el Presidente de la República (artículo 56° de la Constitución), con la excepción del tratado- administrativo (artículo 57° de la Constitución). Bajo tal perspectiva, se entiende que la aprobación de un tratado-ley por el Congreso constituye sólo un acto parlamentario del proceso complejo de celebración de un tratado, que culminará cuando se cumplan todas las condiciones establecidas en los instrumentos internacionales y el Ministerio de Relaciones Exteriores comunique de esta circunstancia al Diario Oficial "El Peruano", así como sobre la fecha de entrada en vigor de dicho tratado, a partir de la cual se incorpora al derecho nacional (Ley N° 26647, que regula los actos relativos al perfeccionamiento nacional de los Tratados celebrados por el Estado peruano)” (Resolución del Exp. 00018-2009-PI/TC, 2010).

Agregando a lo indicado en el párrafo anterior, Juan Carlos Zegarra detalla los procedimientos y/o etapas que deben seguirse para la celebración y entrada en vigor del CDI:

“(a) el procedimiento de elaboración de un tratado (etapa de formación); (b) el procedimiento de aprobación y ratificación del mismo (etapa de manifestación del consentimiento); y, (c) el procedimiento de vigencia y aplicación (etapa de entrada en vigor). Estas etapas tienen efectos jurídicos completamente distintos, pero deben cumplirse conjuntamente para que un CDI "forme parte" y se aplique dentro de su ordenamiento jurídico” (Zegarra, 2017: 2).

Pues bien, luego de tener claro el procedimiento de celebración y entrada en vigor de los CDI, corresponde referirnos a su rango normativo. Al respecto la Constitución del 1993 (vigente) no ha previsto el rango normativo de los tratados internacionales en nuestra legislación interna a diferencia de lo que se encontraba regulado en la Constitución Política de 1979¹⁶.

No obstante ello, el artículo 200 de la Constitución vigente determina que:

“La acción de inconstitucionalidad, que procede contra las normas que tienen rango de ley: leyes, decretos legislativos, decretos de urgencia, tratados, reglamentos del Congreso, normas regionales de carácter general y ordenanzas municipales que contravengan la Constitución en la forma o en el fondo” (Constitución Política, 1993, Art. 200).

De lo regulado en el referido artículo se colige que *los CDI tienen rango de ley*.

Por otro lado, tal como hemos indicado en la sección anterior, al tener los CDI la condición de instrumento internacional, le son aplicables los principios del Derecho Internacional, tales como los principios del *pacta sunt servanda* y de primacía del Derecho Internacional, según los cuales, “todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe” (Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, 1969, Art. 26), y, “una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado” (Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, 1969, Art. 27).

Ahora bien, en razón de los referidos principios resulta claro que existe prevalencia de los CDI frente a las normas internas con rango de ley por el criterio de reserva de competencia; ya que, los CDI y las normas internas actúan en distintos ámbitos que le

¹⁶ Constitución Política de 1979.

Artículo 101.- Los tratados internacionales celebrados por el Perú con otros Estados, forman parte del derecho nacional. En caso de conflicto entre el tratado y la ley, prevalece el primero.

son de su estricta competencia, tal como lo precisa la sentencia del Expediente N° 0002-2009-PI/TC del Tribunal Constitucional en su Fundamento 61: “(...) el principio que rige la aprobación de un tratado-ley es el de competencia y no el de jerarquía (...)” (Sentencia del Pleno Jurisdiccional del Tribunal Constitucional, 2010).

Juan Carlos Zegarra fundamenta dicha postura señalando que,

“Es importante mencionar que dicha prevalencia no ha sido otorgada en nuestro país en virtud a un criterio de jerarquía normativa, sino por una suerte de "reserva de competencia" a favor de los tratados en las materias que regula, la que impide su invasión por normas de derecho interno” (Zegarra, 2017: 9-10).

6.2. Compatibilidad entre los CDI y la CAG

En base a lo expuesto, corresponde preguntarnos si la CAG de derecho interno puede aplicarse a un contribuyente para negarle los beneficios de las disposiciones de un CDI. A continuación, realizaremos una descripción de las diversas posturas que sostienen la compatibilidad entre la CAG y los CDI, teniendo como supuesto que el CDI *no* contempla una norma de remisión que permita aplicar la CAG de derecho interno¹⁷.

6.2.1. Tesis que sostienen la compatibilidad

6.2.1.1. Abuso del derecho como principio general

El Estatuto de la Corte Internacional de Justicia de Naciones Unidas aprobado en nuestro país mediante Resolución Legislativa N° 10255 de fecha 10 de octubre de 1945 y con vigencia desde el 24 de octubre de 1945 precisa que:

“1. La Corte, cuya función es decidir conforme al derecho internacional las controversias que le sean sometidas, deberá aplicar:

a. las convenciones internacionales, sean generales o particulares, que establecen reglas expresamente reconocidas por los Estados litigantes;

¹⁷ Es importante mencionar que esta problemática sólo se plantea entre la norma antielusiva general de derecho interno, que en el Perú sería la Norma XVI entre los párrafos segundo al quinto. No nos referimos a la facultad de recalificación jurídica propiamente dicha o a la simulación, supuestos que se encuentran comprendidos en el primer párrafo de la Norma XVI, pues en estos casos no hay duda sobre la aplicación de la norma interna en el marco del CDI. En el mismo sentido, véase la respuesta a la pregunta 1 de la entrevista realizada al Prof. Luís Eduardo Schoueri.

- b. la costumbre internacional como prueba de una práctica generalmente aceptada como derecho;
- c. los principios generales de derecho reconocidos por las naciones civilizadas;
- d. las decisiones judiciales y las doctrinas de los publicistas de mayor competencia de las distintas naciones, como medio auxiliar para la determinación de las reglas de derecho, sin perjuicio de lo dispuesto en el Artículo 59” (Estatuto de la Corte Internacional de Justicia, Art. 38).

Pues bien, el abuso del derecho es una práctica que intenta ser combatida por la mayoría de los Estados, y conforme lo señala Alberto Tarsitano, “(...) puede ser enfrentado con distintas técnicas, a través del dictado de normas generales o especiales, o por vía de doctrinas sobre la aplicación de la ley realizada por los tribunales. Ambos planos se manifiestan en el derecho interno y en el derecho de los Tratados” (Tarsitano, 2014b: 32).

En ese sentido, de acuerdo a lo referido por Fernando Jiménez y Luis Rodríguez – Ramos, podemos concluir que en efecto la práctica del abuso del derecho calificaría como principio general del cual podría emanar la obligación de interpretar los CDI en base a la buena fe (Jiménez & Rodríguez- Ramos, 2011: 70), la misma que se encuentra regulada en la CVDT: “Un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de éstos y teniendo en cuenta su objeto y fin” (Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, 1969, Art. 31).

Sobre el particular, como parte de nuestra metodología de trabajo, efectuamos una entrevista a Guglielmo Maisto; quien sostiene que, la CAG de derecho interno es compatible con el CDI por dos razones, argumentando una de éstas de la siguiente manera: “una interpretación de buena fe de los CDI permite la aplicación de la CAG de derecho interno de manera que el abuso del CDI pueda ser contrarrestado” (Maisto, 2019).

De la misma manera, David Ward respalda la presente posición afirmando que,

“el principio del abuso del derecho y el extendido uso de los principios anti-elusión contenidos en las legislaciones domésticas de los Estados podrían ser reconocidos internacionalmente como principios a ser utilizados en la interpretación y

aplicación de los tratados en materia tributaria, pues constituyen una norma de derecho consuetudinario internacional”¹⁸ (Ward, 1993: 408).

Por lo expuesto, sobre la base del reconocimiento del abuso del derecho como principio general y de la derivación de la obligación para interpretar los CDI de buena fe, la postura en referencia sostiene que ante la realización de actos elusivos puede aplicarse la CAG de derecho interno para desconocerse los beneficios de los CDI.

6.2.1.2. El título y el preámbulo de los CDI

La posición que a continuación procederemos a desarrollar se fundamenta en el título y preámbulo de los CDI, debido a que éstos establecen que tienen como finalidad evitar la doble tributación y prevenir la “evasión” fiscal.

Ahora bien, respecto del presente planteamiento, Jiménez y Rodríguez – Ramos precisan que, cierto sector de la doctrina considera que el término *evasión fiscal* incluye a la elusión fiscal, ya que para efectos de la interpretación de los CDI la evasión debe entenderse en sentido amplio, de modo que abarque a la evasión propiamente dicha y a la elusión (Jiménez & Rodríguez- Ramos, 2011: 69).

Asimismo, Jiménez y Rodríguez– Ramos citando a Brian Arnold precisan que, la presente postura podría encontrar fundamento en la adaptación en francés del Modelo de la OCDE que usaba en su título los términos *evasion fiscale*, la misma que se traduce al inglés en *tax avoidance* y no en *tax evasion*; no obstante ello, los términos *evasion fiscale* fueron modificados por *fraude fiscale* que se traduce al español en evasión fiscal (Brian Arnold, 2004 citado por Jiménez & Rodríguez- Ramos, 2011: 69).

Por lo que, debido a que un sector de la doctrina considera que la elusión es una de las finalidades de los CDI, la cual se encuentra plasmada en su título y preámbulo, resulta claro que ante situaciones que vulneren el CDI se podrá aplicar la CAG de derecho interno.

¹⁸ Traducción libre.

6.2.1.3. Interpretación del artículo 3.2 del Modelo OCDE

La presente posición se sustenta en el artículo 3.2 del Modelo OCDE, el cual a la letra manifiesta lo siguiente:

“Para la aplicación del Convenio por un Estado contratante en un momento determinado, cualquier término o expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que en ese momento le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, prevaleciendo el significado atribuido por esa legislación fiscal sobre el que resultaría de otras Leyes de ese Estado” (OCDE, Modelo de Convenio Tributario, 2010, Art. 3.2).

Ahora bien, de lo regulado en el referido artículo se infiere que, este sirve para que los términos y expresiones que no hayan sido definidos en el CDI puedan serlo a través de la norma interna vigente en el momento que aplica el CDI (enfoque dinámico).

Con relación a la posición advertida, Teijeiro precisa que,

“La supremacía constitucional de los CDIs por sobre la legislación interna no sería, per se, tampoco un factor decisivo para negar la aplicación de las normas antiabuso en el contexto de un CDI, siempre que su aplicación – generalmente permitida bajo una interpretación amplia del artículo 3.2 del Modelo OCDE y reglas similares de los CDIs suscritos por la Argentina – no constituya una violación del texto y al propósito del tratado y/o a las obligaciones de Estado al que se le atribuye jurisdicción tributaria en el marco del CDI” (Teijeiro, 2004: 603).

En ese mismo sentido, y de acuerdo con lo que Guglielmo Maisto argumenta en la entrevista que nos fue brindada, la segunda razón por la que, la CAG de derecho interno es compatible con el CDI, se encuentra referida a que: “las CAG de los dos Estados contratantes forman parte del sistema jurídico nacional que es importante en la interpretación y aplicación del CDI, tanto a través de la remisión a la legislación nacional prescrita por el Art. 3(2) y como parte del contexto del CDI” (Maisto, 2019).

Por consiguiente, conforme a la presente postura, la interpretación dinámica del artículo 3.2, adherida a las reglas de interpretación de la CVDT y a las internas permite la aplicación de la CAG de derecho interno ante operaciones que pretendan abusar de los CDI.

6.2.1.4. Comentarios al Modelo OCDE

La OCDE a lo largo del tiempo¹⁹ ha modificado su posición respecto de la compatibilidad de la CAG de derecho interno y los CDI.

Es así que, a partir del año 2003 la OCDE estableció que la CAG de derecho interno es compatible con las disposiciones establecidas en los CDI. Dicha postura encuentra fundamento en sus Comentarios al Modelo, justamente uno de estos señala expresamente que, los CDI tienen entre una de sus finalidades evitar la elusión:

“El principal objetivo de los convenios de doble imposición es promover los intercambios de bienes y servicios y los movimientos 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” (OCDE, Modelo de Convenio Tributario, 2010, Comentarios Art. 1, Párrafo 7).

Robert Danon a través de la entrevista que nos otorgó fundamenta su postura de la compatibilidad en el citado comentario de la OCDE, donde se establece las obligaciones y objetivos de los Estados contratantes:

“En mi opinión la aplicación de una norma interna contra el abuso diseñado para volver a categorizar un acuerdo totalmente artificial es compatible con las obligaciones de los tratados tributarios. Esta conclusión puede derivarse del objeto y propósito positivos de los tratados tributarios, que es fomentar el intercambio genuino de bienes y servicios entre los Estados contratantes” (Danon, 2019).

Ahora bien, la posibilidad de aplicar la CAG de derecho interno ante situaciones de abuso de los CDI se sostiene en el comentario siguiente: “Así pues, todo uso abusivo de las disposiciones de un CDI podría también considerarse como uso abusivo de las disposiciones de la legislación nacional en virtud de la cual el impuesto se exige” (OCDE, Modelo de Convenio Tributario, 2010, Comentarios Art. 1, Párrafo 9.2).

En correlato con el comentario anterior, la OCDE indica que:

¹⁹ En el año 1977 la OCDE establecía claramente que las normas antielusivas de derecho interno no podían ser aplicadas a los CDI, ya que con ello se vulneraría la voluntad de los Estados Contratantes. Cabe indicar que sólo se permitía la aplicación de la CAG de derecho interno en tanto en el CDI se establezca una cláusula de reenvío a la normativa interna, por lo que frente a situaciones elusivas no se podrían desconocer a los contribuyentes las disposiciones de los CDI.

“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” (OCDE, Modelo de Convenio Tributario, 2010, Comentarios Art. 1, Párrafo 22.1).

Es en esta etapa de los Comentarios de la OCDE cuando se erige el principio rector:

“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 favorable y conseguir ese tratamiento fiscal más favorable en dichas circunstancias sea contrario al objeto y propósito de las disposiciones en cuestión” (OCDE, Modelo de Convenio Tributario, 2010, Comentarios Art. 1, Párrafo 9.5).

Posteriormente, en el año 2013, los países de la OCDE y del G-20 adoptaron un Plan conformado por 15 acciones en respuesta a los inconvenientes generados por la erosión de la base imponible y traslado de beneficios – en inglés Base Erosion and Profit Shifting (BEPS). Dentro de las 15 acciones podemos identificar la Acción 6 – “*Impedir la utilización abusiva de Convenios para Evitar la Doble Imposición*”, la misma que al emitirse su Reporte Final en el 2015 refuerza claramente la compatibilidad de los CDI con las normas antiabuso (CAG de derecho interno). Cabe precisar que, dicho reporte se incorporó a los Comentarios al Modelo OCDE 2017.

Al respecto es importante advertir que, el párrafo 54 de los Comentarios al Modelo OCDE 2017 sostiene que los CDI tienen como objetivo evitar la elusión fiscal (OCDE, Model Tax Convention, 2017, Comentarios Art. 1, Párrafo 54), tal como se indicaban en los Comentarios de la versión 2003.

Ahora bien, el párrafo 57 se traza la pregunta si se deben otorgar los beneficios de las disposiciones de un CDI a los contribuyentes que han usado el CDI de forma indebida (OCDE, Model Tax Convention, 2017, Comentarios Art. 1, Párrafo 57).

Las respuestas a la interrogante manifestada en el párrafo anterior se encuentran en los párrafos 60 y 61, señalándose que no se debe otorgar los beneficios de las

disposiciones del CDI a los contribuyentes cuando: las operaciones de los contribuyentes evidencian un abuso del tratado (OCDE, Model Tax Convention, 2017, Comentarios Art. 1, Párrafo 60), y cuando uno de los principales motivos de la operación fue obtener una ventaja tributaria más favorable, ya que dicha circunstancia es contraria al objeto y fin del CDI (OCDE, Model Tax Convention, 2017, Comentarios Art. 1, Párrafo 61).

Dicho lo anterior, los Comentarios al Modelo OCDE 2017 consideran que, de no contarse con una Cláusula PPT en el CDI y en tanto la CAG de derecho interno sea acorde con el principio rector del PPT no existirá ningún conflicto en la aplicación de la CAG interna, ya que la CAG será aplicable en las mismas circunstancias que se hubiese aplicado la cláusula PPT.

Sobre el particular, nos encontramos obligados a tener en cuenta que, para la aplicación de dicho principio tendrá que cumplirse la existencia de sus dos elementos: *i) el elemento subjetivo*, el cual se refiere a que una de las finalidades de la operación o negocio sea la obtención de ventaja fiscal, y *ii) el elemento objetivo*, mediante el cual se especifica que se negarán los beneficios obtenidos del CDI cuando se verifique que en efecto, dichos beneficios han sido obtenidos en circunstancias que transgredan el objeto y propósito del CDI.

6.3. Nuestra posición

Consideramos que, en efecto, conforme lo señala la OCDE existe un acuerdo entre los Estados que no tienen que otorgar los beneficios de las disposiciones plasmadas en los CDI cuando se hayan *celebrado operaciones que abusen de sus disposiciones*; por tanto, somos de la opinión que la CAG de derecho interno es aplicable a los CDI²⁰.

Nuestra posición se sustenta en la teoría monista que ha sido adoptada por el artículo 55 de la Constitución Política de 1993, la misma que plasma en palabras de Walker Villanueva lo siguiente, “(...) la eficacia y vigencia efectiva del tratado no está supeditada a la publicación de una norma que incorpore a la ley interna el contenido

²⁰ Ello no implica desconocer el principio del *pacta sunt servanda*, el cual supone la buena fe.

íntegro del tratado” (Villanueva, 2014: 439); *en ese sentido una violación a las disposiciones reguladas en los CDI es una violación a nuestras normas internas*²¹.

La postura que sostenemos se encuentra reforzada por Luz María Pedraza McLean, quien argumenta que, dado que no existe jurisprudencia respecto de los CDI, es muy probable que se considere que un abuso de los CDI implica un abuso del derecho interno, toda vez que forma parte del derecho nacional (Pedraza, 2010: 624).

En la misma línea argumentativa, Roberto Cores manifiesta que,

“En consecuencia, si los CDI forman parte de la legislación nacional, cualquier abuso de los CDI es un abuso de la legislación peruana y por ende, consideramos que resultan plenamente aplicables las medidas antielusivas de la legislación doméstica peruana a los casos de fiscalidad internacional cubiertos por un CDI” (Cores, 2014: 416).

Así también, resulta importante mencionar las conclusiones y recomendaciones que han sostenido las dos asociaciones de profesionales especializadas en Tributación en nuestro país, las cuales aprueban la postura de la compatibilidad:

En primer lugar, la Resolución de la IFA de las XIII Jornadas Nacionales de Tributación que versaron acerca de “Tributación de Personas Naturales en un Mundo Transparente: Agenda Pendiente”, realizadas en junio de 2018 sostiene que: “La cláusula general anti-elusiva prevista en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, es compatible con los CDI celebrados por el Perú” (Resolución IFA, 2018).

En ese mismo sentido, la Resolución de las XIV Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, precisó que: “Para determinar la compatibilidad de la CAG peruana con los Convenios para evitar la Doble Imposición (CDIs) que no cuentan con CAG, hay que tomar en cuenta tanto la disposición nacional como las reglas del CDI, así como el objeto y el propósito de sus disposiciones (...)” (Resolución IPDT, 2019).

²¹ En concordancia a lo que se encuentra plasmado en el párrafo 9.2 de los Comentarios al Art. 1 del Modelo OCDE 2010.

A manera de ejemplo, la jurisprudencia internacional intenta resolver la problemática en referencia, a través del caso Molinos Río de La Plata S.A., el cual es relatado por Alberto Tarsitano de la siguiente manera:

“(…) el Tribunal Fiscal de la Nación (“Molinos Río de la Plata s/ recurso de apelación-impuesto a las ganancias”, Sala D, 14 de agosto de 2013) negó el carácter de beneficiario efectivo a una sociedad residente en Chile, para adjudicar tal condición a su controlante argentina.

El caso trató sobre el aporte de acciones (de sociedades constituidas en Perú y Uruguay) a una sociedad de plataforma chilena realizada por una compañía argentina. El régimen jurídico de las sociedades de plataforma (Ley N° 19.840) establece que solo se grava las rentas de fuente chilena, con lo cual el flujo de dividendos proveniente de Uruguay y de Perú no tributaba en Chile. A su vez, el CDI para evitar la doble imposición entre Chile y Argentina asignaba la potestad tributaria al país de la fuente u origen de dicho dividendo, de manera tal que los dividendos circularon hacia la Argentina libres del impuesto a las ganancias. Antes de la planificación fiscal, los dividendos provenientes de Uruguay y de Perú se consolidaban en el accionista argentino, y estaban sometidos a impuesto.

El Tribunal Fiscal resolvió que la sociedad de plataforma era una mera sociedad de conducto. Y a pesar de que la autoridad fiscal chilena consideró que dicha sociedad debía considerarse residente a los fines del CDI, el tribunal argentino encontró un uso abusivo de tratado, que prohibió con fundamento en la Convención de Viena y en el artículo 2° de la Ley de Procedimiento Tributario (Ley N° 11683), que permite la recalificación de estructuras jurídicas inadecuadas a la sustancia económica” (Tarsitano, 2014b: 40).

En relación a ello, y con la finalidad de ejemplificar con mayor claridad nuestra posición, resulta pertinente hacer alusión a la sentencia de fecha 14 de agosto de 2013, la misma que resuelve el recurso de apelación por parte del Tribunal Fiscal de la Nación, y que a la letra señala:

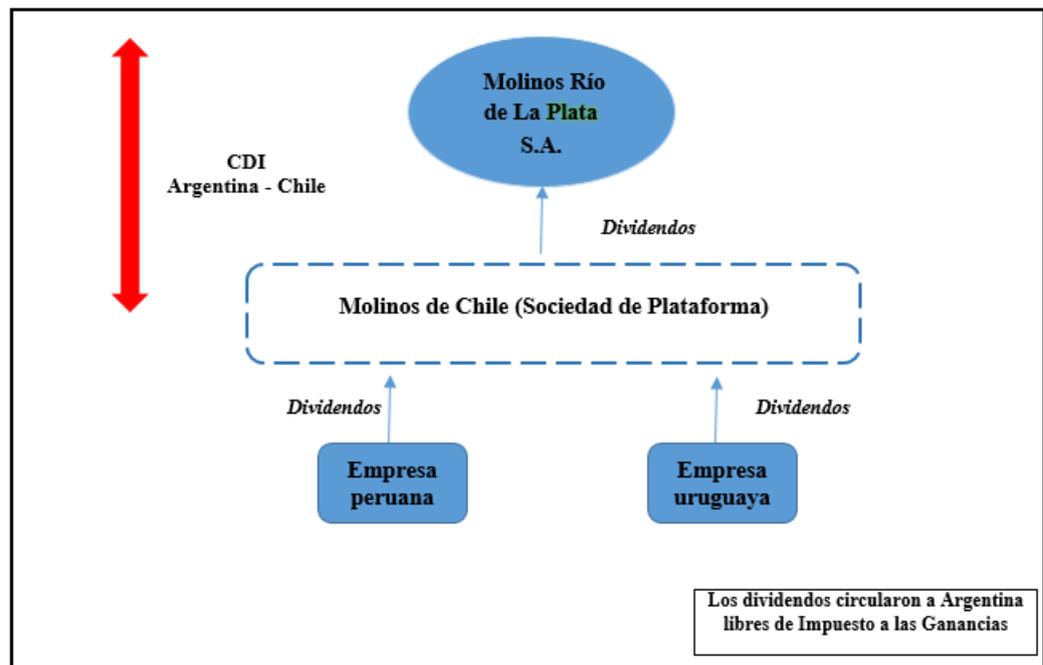
“Acerca de la tercer cuestión planteada, esto es si resulta necesario incluir en el Convenio normas antiabuso -atento que no las contempla-, teniendo en cuenta las características de las sociedades plataforma de Chile, las normas del Convenio de doble imposición bajo examen, las distintas opiniones doctrinarias sobre la planificación fiscal, las sociedades conductoras, los comentarios al Art. 1 del Modelo de Convenio para evitar la doble imposición de la OCDE, entre otros elementos, la Dirección Nacional de Impuestos expone que: “... no debería permitirse que los Convenios de doble imposición sean utilizados por los responsables que adopten, a los fines de atenuar o eliminar su carga tributaria, formas jurídicas que no habrían adoptado en caso de que de ello no se derivaran ventajas fiscales. Por esto, no existe impedimento alguno para que, en ausencia de normativa específica en el Convenio de doble imposición de que se trate, el país que se considera perjudicado por las prácticas abusivas desplegadas por los responsables haga uso de su normativa antiabuso interna. Ello es reconocido tanto por la doctrina como por los Comentarios a los Modelos para Evitar la Doble Imposición de la OCDE y de la ONU”; indicando así que llevado al ámbito del caso sometido a consideración por la Administración cabe precisar que el artículo

2° de la Ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, de Procedimiento Fiscal, constituye una regla general antiabuso que establece el principio de la realidad económica para determinar la verdadera naturaleza de los hechos imposables, mediante una cita doctrinaria señala que "...sólo podrá prescindirse de la personalidad jurídica cuando haya abuso de ella, y sólo habrá abuso cuando se intente con ella burlar una ley, quebrantar obligaciones contractuales o perjudicar fraudulentamente a terceros" (conf. Fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario, Marcial Pons, 1999)"²²(Sentencia Molinos Río de la Plata s/ Recurso de apelación, 2013).

En consecuencia, es que de lo expuesto, se concluye que, ante la vulneración del CDI se aplica la CAG de derecho interno²³ de Argentina a efectos de que no se haga uso abusivo del referido CDI.

A continuación presentamos un gráfico del Caso Molinos:

Figura 6.1: *Caso Molinos*



Elaboración propia.

²² Es pertinente señalar, dos de los actos judiciales trascendentes, sobre el caso materia de ejemplo, los que se encuentran referidos a que, Molinos Argentina apeló ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación el fallo de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal que confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación; y que la Procuración General de la Nación emitió un dictamen fiscal. No obstante, es preciso aclarar que, a la fecha el caso aún continúa con proceso judicial en curso.

²³ Ley N° 11683 (T.O. 1998)

ARTICULO 2° - Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos.

Ahora bien, habiendo establecido claramente nuestra postura respecto de la compatibilidad de la CAG de derecho interno y los CDI, en virtud a la teoría monista que ha adoptado nuestro ordenamiento jurídico y la unidad del mismo; en consecuencia, no consideramos con sustento la tesis que propugna la referida compatibilidad en base al reconocimiento de abuso del derecho como principio general y su derivación como regla interpretación en virtud de la CVDT; ya que, conforme lo indica Walker Villanueva citando a Guglielmo Maisto, “el abuso del derecho en el marco de la Convención de Viena es predicable respecto de la conducta de los Estados en resguardo de los derechos del otro Estado” (Guglielmo Maisto, 2012 citado por Villanueva, 2014: 437) y no respecto de la conducta de los contribuyentes.

Tampoco creemos que la tesis que propugna la compatibilidad en base al título y preámbulo del CDI tenga asidero; puesto que, el título y el preámbulo no detallan los compromisos y obligaciones que asumen los Estados contratantes, y además estos no pueden ser más determinantes que el propio texto del CDI y el ordenamiento jurídico de cada Estado.

Así también, somos de la opinión que la postura que sostiene la compatibilidad en virtud de la interpretación del artículo 3.2 del Modelo OCDE es endeble; ya que, esta regla sólo permite determinar el significado de términos que de acuerdo al contexto del CDI no han sido definidos, más no permite efectuar la recalificación de las operaciones.

De igual forma, tampoco consideramos que la tesis que sustenta la compatibilidad en base (exclusivamente) a los Comentarios al Modelo OCDE tenga asidero; puesto que, nuestro país no es miembro de la OCDE, por lo cual creemos que los referidos comentarios constituirían medios de interpretación complementarios, de acuerdo a lo prescrito en el artículo 32 de la CVDT.

Finalmente consideramos oportuno mencionar que Daniel Gutmann comparte la tesis de la compatibilidad de la CAG interna con los CDI, debido a que “(...) considera a la CAG como una herramienta metodológica (esto es, cuya función es dejar de lado cualquier texto cuando es usado fraudulentamente) (Gutmann, 2019); por su parte Eduardo Sotelo sustenta la compatibilidad afirmando que, “(...) no se necesitará de una

habilitación explícita para considerar la aplicación de una CAG de derecho interno para combatir esquemas de abuso de los CDI, aún en ausencia de norma habilitante en el propio CDI” (Sotelo, 2019).

CAPÍTULO VII. LA RELACIÓN ENTRE LA CLÁUSULA ANTIELUSIVA GENERAL DE DERECHO INTERNO Y LAS CLÁUSULAS ANTIELUSIVAS ESPECÍFICAS DE LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

7.1. Aspectos Generales

La problemática de la relación entre la CAG y las CAE a nivel de derecho interno ha sido materia de diversos trabajos y proyectos de investigación; sin embargo, no se encuentra ese mismo entusiasmo y ese nivel de profusión cuando pretendemos delimitar la forma en que debe abordarse la relación entre la CAG interna y las CAE del CDI. Y esto no es casualidad, pues parece tener dos situaciones como su justificación: i) esta discusión se ha abordado, consciente o inconscientemente, desde la doctrina sobre el problema en el derecho interno; y ii) es recién desde el trabajo del Proyecto BEPS y específicamente desde el Modelo OCDE 2017, que se ha incorporado en su texto una CAG a nivel del CDI.

Lo indicado ha planteado la interrogante por la propia OCDE y por la doctrina más autorizada sobre cómo abordar adecuadamente la relación entre la CAG y las CAE del propio CDI. No es motivo de este trabajo y mucho menos de este capítulo abordar la CAG incorporada en el artículo 29.9 del Modelo OCDE 2017; sin embargo, resulta útil conocerla a fin de comprender las discusiones que han surgido y brotado desde el seno de la OCDE en lo que corresponde a la materia de este trabajo. El texto del denominado “test de propósito de negocio” es el siguiente:

“No obstante las disposiciones de un Convenio fiscal comprendido (léase, el CDI que corresponda), los beneficios concedidos en virtud del mismo no se otorgarán respecto de un elemento de renta o de patrimonio cuando sea razonable concluir, 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 propósito de las disposiciones pertinentes del Convenio fiscal comprendido”²⁴ (OCDE, Model Tax Convention, 2017, Art. 29.9).

²⁴ La última frase “excepto cuando se determine que la concesión del beneficio en esas circunstancias es conforme con el objeto y propósito de las disposiciones pertinentes del Convenio fiscal comprendido” constituye una cláusula de salvaguarda objetiva a

Se espera que esta cláusula sea utilizada como modelo en las negociaciones de los CDI por la generalidad de Estados, sin perjuicio de ser introducida a través del MLI²⁵, al que Perú se ha adherido y que sólo importa una cuestión de tiempo para que sea efectiva en nuestro país.

Pues bien, nótese que la cláusula inicia con la frase: “No obstante las disposiciones de un Convenio fiscal comprendido (...)” (OCDE, Model Tax Convention, 2017, Art. 29.9). Para la OCDE es claro que, a partir de una lectura literal de esta frase, esta CAG del CDI podría ser utilizada en forma simultánea a otras CAE del tratado, asumiendo por tanto que la relación entre la CAG del CDI y las CAE del propio tratado se resuelve por complementariedad. Una ejemplificación de lo anterior resulta la posición de la OCDE respecto al status de la cláusula del “beneficiario efectivo” en relación al “test de propósito de negocio”. La primera es una CAE incorporada desde 1977 en el Modelo OCDE y la segunda actúa como una CAG en el propio CDI. Los Comentarios al Modelo OCDE 2017 en este extremo señalan:

“El hecho que el receptor de un dividendo sea considerado como beneficiario efectivo de tal dividendo, no significa, sin embargo, que la limitación del impuesto establecida en el párrafo 2 debe automáticamente ser otorgado. Esta limitación de impuestos no debería ser otorgada en casos de abuso de esta disposición. Como se explicó en la sección sobre el "uso impropio del convenio" en los Comentarios al Artículo 1, hay muchas maneras de abordar supuestos de compañías conductoras y, generalmente, situaciones de *treaty shopping*. Estas incluyen cláusulas antiabuso específicas en los tratados, cláusulas generales antiabuso y enfoques basados en "sustancia sobre forma" o "sustancia económica". Mientras el concepto de beneficiario efectivo aborda algunas formas de elusión tributaria (esto es, aquellas que involucran la interposición de un receptor que se encuentra obligado a trasladar los dividendos a alguien más), eso no tiene que ver con otros casos de *treaty shopping* y no debe, por lo tanto, restringir de cualquier modo la aplicación de otros enfoques para abordar tales casos”²⁶ (OCDE, Model Tax Convention, 2017, Comentarios Art. 10, Párrafo 12.5).

Se observa que, para la OCDE, en efecto, los conflictos que puedan surgir entre la CAG del CDI y las CAE del propio tratado deben resolverse por criterio de complementariedad. Esto es, si un supuesto se encuentra fuera del alcance de la CAE

favor del contribuyente a fin de evitar la aplicación de la cláusula, aun cuando la finalidad haya sido tributaria, pero se respeta el objeto y finalidad de la norma del CDI específica.

Traducción libre.

²⁵ Multilateral Instrument to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS” firmado por Perú el 27 de junio de 2018.

²⁶ Traducción libre.

(en el ejemplo, el receptor del flujo es el beneficiario efectivo), ello de ningún modo impide que la misma transacción pueda ser evaluada a la luz de la CAG del CDI, que para estos fines es el test de propósito de negocio.

Sin embargo, para Danon:

“(…) sería inaceptable primero incluir una CAE en un tratado que específicamente circunscribe la conducta del contribuyente que los Estados contratantes consideran abusiva sobre la base de parámetros objetivamente verificables (a menudo, cuantitativos, "safe harbour"), sólo para subsecuentemente aplicar el test de propósito de negocio a fin de extender las consecuencias legales allí establecidas a otras situaciones fuera del alcance de la CAE (...) el principio *lex specialis derogat legi generali* se aplica al test de propósito de negocio (...) se sigue que, si una estructura abusiva puede ser atacada bajo el test de propósito de negocio y bajo la CAE, la CAE generalmente debería prevalecer, siempre que la última cubra la misma situación”²⁷ (Danon, 2018: 52).

Igualmente, para Malherbe: “(…) las CAE del CDI serían *lex specialis* en relación con la CAG doméstica, exactamente como las CAE domésticas lo serían. Las CAE del CDI deberían por lo tanto ser aplicadas en preferencia sobre la CAG doméstica” (Malherbe, 2019).

Hasta aquí entonces vemos que se han planteado posibles soluciones a los conflictos que pueden surgir entre la CAG del CDI y las CAE del propio tratado; sin embargo, la pregunta que nos hacemos es si esta reducción teórica a una relación de complementariedad o especialidad ha sido adecuadamente abordada a fin de dar solución a un caso particular: la relación entre la CAG de derecho interno y las CAE de los CDI. Las CAG de derecho interno adoptan diversas estructuras; sin embargo, independientemente del origen histórico de los elementos que componen una CAG, ésta se centra en “recalificar” una transacción o conjunto de transacciones. Una CAG de derecho interno, como la Norma XVI peruana, a partir de dos criterios (“idoneidad” y “propósito de negocio”, como se explicó en el Capítulo IV) busca aplicar la norma tributaria al acto o conjunto de actos que debieron realizar los contribuyentes.

²⁷ Traducción libre.

Por otro lado, dejamos claro en el Capítulo V que, en la mayoría de los casos, las CAE que se incorporan al CDI tienen una raigambre objetiva, no buscan recalificar pues no están fundamentadas en el criterio de “sustancia sobre forma”, delimitando la aplicación del CDI a partir de exigencias formalmente verificables; sin perjuicio de la vaguedad de los términos que muchas veces utilizan estas disposiciones. Sin embargo, indicamos que existen ciertas cláusulas que, compartiendo la estructura normativa de una CAG y sí, basados en el criterio “sustancia sobre forma”, buscan la recalificación de una transacción cuyo propósito tributario es único, principal o según el caso, es uno de los propósitos²⁸.

Corresponde entonces abordar nuestra propuesta de clasificación de las CAE a fin de poder brindar una solución práctica al conflicto, si es que lo hay, que puede surgir entre una CAG de derecho interno y las CAE del CDI.

7.2. Aproximación para una clasificación de las CAE de los CDI

7.2.1. CAE propias

Con la única finalidad de absolver la relación de la CAG de derecho interno y las CAE de los CDI, resulta imprescindible comprender el espacio en que ambas clases de reglas se movilizan. Hasta este momento, ya el lector habrá identificado un primer rasgo distintivo entre la CAG de derecho interno frente a las CAE de los CDI: la posibilidad de recalificar la transacción o conjunto de transacciones por la autoridad tributaria. En efecto, esta facultad de recalificar (salvo caso particulares) resulta trascendente para otorgarles a las CAE un lugar en esta problemática.

A partir de esta premisa, compartimos la clasificación que nos brindan Báez y Zornoza, pues nos proporcionan una herramienta útil para la problemática a nivel internacional, y hacemos nuestras sus palabras:

“(…) con la finalidad de dar una respuesta a la relación entre las CAG domésticas y las CAE, las últimas no pueden ser consideradas como un único concepto, ellas

²⁸ Indicábamos las CAE que usualmente se incluyen sobre las reglas de dividendos, intereses y regalías, cuya estructura es del tipo “el único propósito, el propósito principal, o uno de los propósitos principales” es aprovechar las ventajas fiscales del CDI.

deben ser categorizadas como "CAE propias" y "CAE impropias". CAE impropias o sectoriales son aquellas que se refieren a especiales transacciones como las propias CAE lo hacen; sin embargo, siguen el enfoque conceptual típico de las CAG en lo referido al rechazo de la transacción por propósitos tributarios de acuerdo a los conceptos generales de artificiosidad o el test de propósito de negocio (...) CAE propias definen la transacción que amerita una corrección tributaria sin recurrir a conceptos generales y define, de forma cerrada – normalmente refiriéndose como tiempo o límites cuantitativos – lo que es considerado abusivo de antemano” (Báez & Zorzona, 2018: 13).

La clasificación sugerida por los profesores españoles nos permite una primera aproximación a la caracterización de las CAE del CDI. Aquellas CAE que tienen una estructura objetiva (CAE propias), estableciendo su alcance a través de criterios específicos (límites de tiempo, límites cuantitativos, exigencias verificables de manera formal como las características del receptor del pago, el accionariado del receptor del flujo o la cotización en bolsa del involucrado, entre otros), no entran en conflicto con la CAG de derecho interno.

En efecto, sobre las CAG y las CAE propias tal y como las venimos definiendo, y como han sostenido Luis Duran y Paul Nina:

“(…) no existe ninguna incompatibilidad para la aplicación simultánea de ambos mecanismos. Ello se debe a que ambos conceptos tienen finalidades distintas. Mientras las CAG desconocen y recalifican la forma jurídica de las operaciones para hacerlas compatibles con su sustancia, las CAE propias toman una forma jurídica presupuesta para limitar las consecuencias tributarias derivadas de dicha forma jurídica” (Durán & Nina, 2018: 314).

La premisa indicada puede ser verificada con diversos ejemplos de CAE, tales como las sugeridas por la OCDE. Veamos, a modo de graficar lo indicado, lo que sucede con la Cláusula de Transparencia, que tiene la siguiente redacción en los Comentarios al Modelo OCDE 2014:

“Una sociedad residente de un Estado contratante no tendrá derecho a los beneficios previstos en el convenio respecto de cualquier rendimiento, ganancia o beneficio, cuando su capital pertenezca o sea controlado, directamente o a través de una o varias sociedades, cualquiera sea el Estado en el que éstas residan, por personas que no sean residentes de ese Estado”²⁹ (OCDE, Model Tax Convention, 2014, Comentarios Art. 1, Párrafo 13).

²⁹ Traducción libre.

Esta cláusula en sus términos “químicamente puros” constituye una regla con parámetros objetivos, en los que corresponde la verificación del supuesto descrito: “control directo o indirecto” por parte de “personas que no sean residentes del Estado” en el que se ubica la entidad beneficiaria. Es evidente que esta regla exige el cumplimiento de un criterio puramente formal, el que una vez cumplido, impide el aprovechamiento del beneficio del CDI por quien recibe el flujo (sea dividendos, intereses u otros).

Inevitable es no llamar la atención sobre la poca claridad a que puede llevar la adopción de esta regla y la incertidumbre cuando esos parámetros objetivos no se establecen bajo una terminología precisa. Sobre este riesgo en las CAE se pronuncia Tarsitano, pues indica:

“(…) las cláusulas antielusivas particulares generalmente conducen a las administraciones fiscales a puerto seguro. Pero su eficacia se circunscribe al caso previsto. Reaccionan contra lo conocido, mas no reaccionan contra lo que no se pudo prever. Sin embargo, cabe advertir que las cláusulas eficientes, desde su estructura, son las que establecen presunciones sobre la base de hechos de fácil comprobación. Por ejemplo, un precio que no respeta un estándar de mercado transparente o una sociedad controlada en determinada proporción por otra; en cambio, cláusulas que giran sobre conceptos amplios, como residente o beneficiario efectivo, demandan un mayor esfuerzo probatorio y, además, una interpretación del contenido de tales nociones” (Tarsitano, 2014b: 38).

Mencionado lo anterior, en el caso de la cláusula de transparencia se observa que, al establecer un presupuesto objetivo (insistimos, el que la regla pueda tener poca claridad y utilice términos vagos no cuestiona su carácter objetivo), una vez cumplido dicho presupuesto, corresponderá la consecuencia que supone la denegación de los beneficios del CDI. Asimismo, en caso que el contribuyente beneficiario del flujo cumpla con la cláusula de transparencia y no sea controlada, por tanto, por entidades no residentes aprovechando el “puerto seguro” que brinda esta CAE, ello no evita que la transacción pueda estar sujeta a la evaluación bajo una regla amplia de recalificación como puede ser la CAG de derecho interno, pues como se ha dicho, ambas tienen objetivos distintos y se movilizan en planos diferentes.

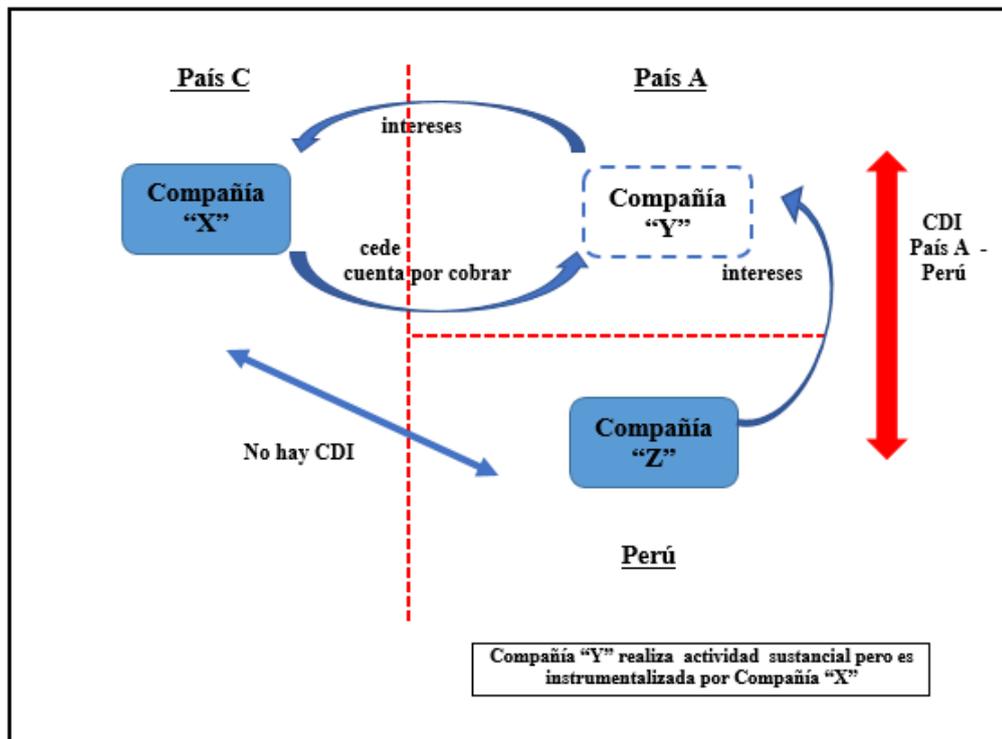
Cuestión distinta y que no debe llevar a confusión es que, en la mayoría de casos en que se recoge la mencionada cláusula de transparencia, ésta es moderada con una

referencia al “test de actividad sustancial”, que como se explicó en el Capítulo V, tiene por finalidad evitar que la aplicación “fría” de esta CAE lleve a resultados indeseados en donde se cuestione los rendimientos que recibe una empresa ubicada en el país de residencia que realice actividades empresariales genuinas³⁰. En esta mixtura se entrelaza, entonces, un test de carácter estrictamente objetivo (“transparencia”), atenuado con otro test de carácter superlativamente subjetivo (“actividad sustancial”).

Nótese que, en un escenario en el que se verifique el “test de actividad sustancial” y no se aplique en consecuencia la cláusula de transparencia en virtud de esta atenuación en sus efectos, ello no evita que se configuren estructuras de *stepping stone*, las que podrán ser objeto de la aplicación de la CAG de derecho interno. En efecto, imaginemos una empresa domiciliada en un país A con el que Perú tenga un CDI con una cláusula de transparencia atenuada con el test de actividad sustancial. Imaginemos ahora que la empresa residente en A, si bien realiza actividades empresariales genuinas, es instrumentalizada por una empresa residente del grupo residente en un tercer país (País C) para aprovechar la tasa de retención reducida para préstamos que reconoce el CDI entre A y Perú. Para este efecto, la empresa del tercer país (C) cede su cuenta por cobrar por un financiamiento contra la empresa peruana a la empresa residente en A. En A el diferencial entre los ingresos financieros y gastos financieros prácticamente anulan el impacto tributario en este país.

³⁰ Como se indicó, en el CDI entre Perú y Brasil, la Cláusula de Transparencia se reconoce en el numeral 2 del Artículo 27, moderada – precisamente - con un test de actividad sustancial.

Figura 7.1: Cláusula de Transparencia/ Test de actividad sustancial



Elaboración propia.

En este ejemplo, una entidad residente en A, con sustancia económica, puede ser aun así instrumentalizada para otras estructuras elusivas; razón por la que – en nuestra opinión – puede entrar en acción la CAG de derecho interno, evidentemente, en la medida que se cumplan sus requisitos, test de idoneidad y test de relevancia jurídico-económica. Mientras la CAE (“Transparencia”) en su versión “químicamente pura” busca la denegación del beneficio del CDI a partir del cumplimiento de su presupuesto objetivo; la CAG de derecho interno pretende la recalificación de la figura. Ambas normas se mueven en espacios diferenciados y no entran en conflicto.

Y la relación que explicamos se sustenta, además, en que, respecto de las CAE propias, el supuesto regulado (hipótesis normativa), bajo un entendimiento correcto, no se encuentra comprendido en el supuesto de la CAG. Son muy ilustrativas las ideas de Palao en este extremo:

“(…) es dudoso que la relación entre la CAG y una CAE sea la misma que existe entre una norma general y una norma especial de acuerdo al principio *lex specialis*

derogat legi generali. La similitud de los términos es equívoca: una CAE no es un caso específico de una CAG; esto es, la hipótesis de una CAG no incluye la hipótesis de una CAE; más bien, ellas son reglas independientes con hipótesis legalmente separadas. La CAG es "general" en el sentido que tiene por objeto toda clase de transacciones elusivas; mientras una CAE está destinada a combatir una específica transacción elusiva”³¹ (Palao, 2015: 605).

En el mismo parecer se encuentra Gutmann, al responder la pregunta que le formulamos sobre si, el conflicto entre la CAG de derecho interno y las CAE de los CDI se resuelven por el criterio de “especialidad”:

“(…) encuentro difícil razonar en esta manera porque el principio *“lex specialis”* asume que el autor como la norma intenta hacer una excepción a una regla general; pero en este caso, los autores de la norma son personas separadas (…) de otro lado, si se considera a la CAG de derecho interno como una herramienta metodológica (o sólo un principio general), el razonamiento debería ser diferente y, de nuevo, la pregunta no puede ser reducida a un conflicto de normas” (Gutmann, 2019).

Lo enunciado respecto de la cláusula de transparencia a modo ejemplificativo es replicable a todas las cláusulas que se incorporan como CAE de tipo objetivo, tales como las cláusulas sugeridas por la OCDE en los Comentarios al artículo 1 hasta el Modelo OCDE 2014 (Ver Capítulo V de este trabajo); o la Cláusula de Limitación de Beneficios como es sugerida en el artículo 29 del Modelo OCDE 2017; la cláusula del beneficiario efectivo (todas estas en el marco de *treaty shopping*); así como aquellas que tienen por objeto cuestionar esquemas de *rule shopping*, como la regla de sociedad de artistas dispuesta en el artículo 17.2 del Modelo OCDE, la regla de acciones de sociedades de tenencia de inmuebles (artículo 13.4 del Modelo OCDE 2014) o la nueva regla temporal incorporada en el artículo 10.2 del Modelo OCDE 2017.

En este mismo sentido desarrollan sus conceptos Báez y Zornoza, con quienes coincidimos, cuando al referirse a las CAE propias precisan que:

“(…) los mayores problemas surgen en aquellos casos en que las CAE no son aplicables pues las autoridades tributarias pueden estar tentadas a aplicar la CAG. Claro, esto sólo sucederá en aquellos casos en que las CAE serían aplicables en primer término, pero los hechos se encuentran fuera de su alcance debido a diferentes circunstancias: entre otras, el contribuyente hace uso de los "puertos seguros" contenidos en la CAE, el contribuyente abusa de esta CAE sea por

³¹ Traducción libre.

aplicación o no aplicación, o la CAE no es aplicable para ciertos contribuyentes o transacciones debido, por ejemplo, a restricciones del Derecho de la Unión Europea. En estos casos, parece evidente que el principio *lex specialis* no entra en juego ya que no estamos frente a un supuesto en el que dos reglas sean aplicables al mismo hecho, sino más bien una: la CAG” (Báez & Zorzona, 2018: 13-14).

Otro ejemplo terminará con las dudas. Una CAE incorporada en el Modelo OCDE 2017 está referido al periodo de tiempo mínimo para que un residente de un Estado contratante pueda aprovechar la tasa de retención reducida por dividendos (5%) distribuidos desde el otro Estado contratante. Recordemos que el Modelo OCDE ha diferenciado dos tasas tope: 5% y 15%, según el nivel de accionariado que tiene el beneficiario en la entidad que distribuye los dividendos. Si el accionariado es de al menos 25% aprovechará el tope de 5%, y si es menor la tasa tope será de 15%.

Pues bien, qué pasa con las empresas que, teniendo un accionariado de 24%, con el único propósito de aprovechar la tasa tope de 5%, acuerdan, sólo un día antes de la distribución, aumentar el capital a 25%³². ¿Podrían aprovechar la tasa tope reducida?³³ En nuestra opinión, dicho aumento de capital y la posterior distribución de dividendos deberán pasar el test de propiedad e idoneidad y de relevancia jurídico-económica al amparo de la CAG de derecho interno (Norma XVI). El contribuyente deberá probar que el aumento de capital ha tenido una función económica específica y que la estructura jurídica que modifica el accionariado ha tenido una función sinérgica para el crecimiento y/o eficiencia del grupo.

Ahora bien, con un claro objetivo de enfrentar estas situaciones eventualmente abusivas, el Modelo OCDE 2017 ha incluido un periodo mínimo de 365 días en el que se debe mantener el 25% del accionariado para poder aprovechar la tasa tope reducida³⁴. Con esto, el Modelo ha incluido una CAE de tipo objetivo, con un parámetro temporal claro y preciso, y con ello su alcance está delimitado. Si el accionariado del beneficiario se ha mantenido por 365 días en al menos 25% sobre la empresa que distribuye, podrá aprovechar el tope reducido de 5%; caso contrario, será sólo el tope de 15%.

³² Imaginemos que en este ejemplo hipotético la tasa de retención de dividendos de acuerdo a la legislación interna del país de la empresa que distribuye es de 35%.

³³ Estamos asumiendo un escenario en que el CDI que corresponda aplicar no contiene una CAG en su propio texto al estilo del artículo 29.9 del Modelo OCDE 2017, ya que en dicho caso aplicaría la CAG del CDI.

³⁴ Artículo 10.2 (a) del Modelo OCDE 2017.

Se ha establecido entonces una exigencia comprobable y segura para aprovechar la tasa reducida a partir de un presupuesto objetivo “mantener por 365 días un 25% del accionariado”. La disposición entiende que tener tal accionariado por este periodo de tiempo asegura que no se aprovecharía ilegítimamente la regla del tope de 5%. Si entre la distribución de dividendos y el aumento de capital hay, imaginemos, 370 días; es evidente que la CAE ya cumplió su función y el beneficiario podrá aprovechar la tasa tope reducida de 5%; ello – en nuestra opinión – sin perjuicio de ser evaluada a la luz de las exigencias de la CAG de derecho interno (Norma XVI), siempre que la Administración Tributaria pueda probar que aún en ese caso el aumento de capital no tuvo una función económica y sinérgica para el grupo (en términos prácticos resultaría difícil de acreditar, lo que no cuestiona la capacidad de la autoridad tributaria para aplicar la Norma XVI).

Insistimos. A este resultado se llega en tanto y en cuanto no se verifica conflicto alguno entre la CAE propia (como en este último ejemplo) y la CAG de derecho interno, toda vez que ambas disposiciones tienen objetivos distintos y tiene hipótesis de aplicación diferenciadas. No entran en conflicto y pueden ser, en consecuencia, aplicadas de manera complementaria.

No se entiende entonces cómo cierto sector de la doctrina especialista en materia de tributación internacional sostiene sin más una lógica de “regla de especialidad” a fin de resolver los supuestos conflictos que existirían entre la CAG y las CAE, discusión que nosotros extendemos al plano internacional como CAG de derecho interno y las CAE de los CDI. Así también, en una decisión emitida por la Corte Federal Alemana de 2007, se discutió si una CAE del CDI entre Alemania y Suiza (1971) debía prevalecer sobre la CAG de derecho interno de la legislación alemana. El caso se encontraba referido a una LLC suiza (controlada por una fundación domiciliada en Liechtenstein), que tenía el 73.8% de las acciones en la compañía alemana. La LLC suiza tenía su dirección en el edificio de un trust suizo, y no tenía empleados más que dos gerentes quienes actuaban como gerentes para una cantidad de empresas.

La Administración Tributaria alemana, luego de una solicitud de devolución presentada por la LLC suiza (por retención indebida), sostuvo que ésta última no

merecía aprovechar la tasa reducida para distribución de dividendos del CDI (5%), pues “no evidenciaba razones económicas para la intermediación y tampoco llevaba a cabo actividades de negocio”, ello al amparo de la CAG de derecho interno. El juzgado de primera instancia y la Corte Federal Alemana fallaron a favor del contribuyente, desestimando el cuestionamiento de la autoridad tributaria, debido a que el CDI entre Alemania y Suiza contenía en su artículo 23 una CAE del tipo “Limitation of Benefits”, que constituye una regla de carácter objetivo para enfrentar supuestos de *treaty shopping*. En este caso se puede verificar que la jurisprudencia, en algunos casos, ha señalado que la CAE del CDI, al regular un supuesto, no puede ser sobrepasada por la CAG de derecho interno (Furuseth, 2018: 6).

En nuestra opinión, los estudios sobre esta relación se encuentran a medio camino y no han llegado a satisfacer una rigurosa relación entre la CAG y las CAE.

Se sostiene que cuando, por ejemplo, el alcance del beneficiario efectivo sea de carácter amplio y pueda abarcar supuestos de compañías conductoras (sociedades instrumentales), se aplicaría la regla del beneficiario efectivo sobre la CAG bajo el principio *lex specialis derogat legi generali* (Danon, 2018: 54).

Como hemos indicado líneas arriba, la cláusula del beneficiario efectivo adolece de una indeterminación sobre su significado; lo que no supone que comparta la naturaleza de aquellas reglas basadas en el criterio “sustancia sobre forma” o “realidad económica”. La cláusula del beneficiario efectivo tiene un objetivo concreto y específico: enfrentar aquellos supuestos de *treaty shopping* a través del cuestionamiento de sociedades o entidades instrumentales. El que el grado de instrumentalidad haya sido materia de diversa jurisprudencia a nivel internacional³⁵, no supone que esta regla permita la recalificación, como sí lo permite la CAG de derecho interno. En el medio local, esta premisa es compartida, pues en palabras de Elizabeth Contreras se ha indicado que:

“(…) es evidente que la cláusula del beneficiario efectivo tiene por propósito evitar usar intermediarios en países con CDI sólo para acceder a los beneficios del CDI, respecto de rentas pasivas. No obstante, dicha finalidad no puede convertirse en el

³⁵ Casos Prevost, Velcro, Volvo, entre otras.

contenido mismo del término "beneficiario efectivo". Es decir, si la persona o entidad que recibe las rentas cumple con las condiciones para ser beneficiario efectivo, según lo dispuesto en los Comentarios al Modelo OCDE y doctrina, pero aun así se detecta que nos encontramos frente a un caso de abuso, no debería ser la cláusula del beneficiario efectivo la que corresponda ser aplicada para inaplicar las limitaciones a la tasa del IR del país de fuente, sino las cláusulas antiabuso generales previstas en el Convenio o en la legislación interna” (Contreras, 2017: 56).

Se entiende entonces que una entidad residente beneficiaria de dividendos, intereses o regalías en un Estado contratante puede cumplir con la definición (doctrinaria o jurisprudencial) de “beneficiario efectivo”, cumpliendo con ello el presupuesto objetivo de la norma, y ello no obsta que la transacción pueda ser evaluada en forma complementaria por la CAG, en este caso, la Norma XVI, a la luz de los test de propiedad e idoneidad y relevancia jurídico-económica y cumpliendo los criterios de la carga de la prueba como se ha diseñado en el Perú.

Concluimos entonces que el principio de especialidad no puede ser utilizado en la relación entre una CAG de derecho interno (Norma XVI en el caso peruano) y una CAE del CDI, en la medida que esta última se haya diseñado bajo parámetros objetivos y cuya única finalidad sea establecer una consecuencia jurídica para una hipótesis verificable, esto es, una CAE propia bajo la terminología que asumimos en el presente trabajo. Siendo así, no existe conflicto alguno entre una CAG de derecho interno (Norma XVI) y una CAE propia. *Ambas pueden ser consideradas en forma complementaria*³⁶.

7.2.2. CAE impropias

Un enfoque distinto debe llevarse a cabo en relación a las CAE impropias, esto es, aquellas cláusulas específicas que, destinadas a un sector o tipo de renta específico, comparten la naturaleza de la CAG en el sentido que sí se encuentran sustentadas en el criterio “sustancia sobre forma” o “realidad económica”. Como indicamos en el Capítulo V, la redacción de estas CAE tiene el siguiente tenor:

³⁶ Consideramos no oportunos los argumentos relacionados a que nuestra conclusión pueda permitir *per se* una vulneración a la seguridad jurídica, pues, como venimos indicando, estamos frente a normas con contenido y objetivos distintos y que se encuentran en planos hipotéticos diferenciados y por ello no resultan incompatibles. En todo caso, regulemos la eventual aplicación “indiscriminada” de la CAG de derecho interno por parte de la autoridad tributaria.

“Lo previsto en este artículo no se aplicará si el principal propósito o uno de los principales propósitos de cualquier persona involucrada con la creación o asignación del crédito respecto del cual se pagan los intereses fue tomar ventaja de este artículo por medio de aquella creación o asignación”³⁷ (CDI Perú - Canadá, 2001, Art. 11, Párrafo 7).

Habíamos adelantado que estas cláusulas, a diferencia de las CAE propias, buscan recalificar la estructura jurídica adoptada por el contribuyente en la medida que la operación no tenga sustancia económica. En ese entendimiento, únicamente en la relación entre las CAG de derecho interno y las CAE impropias se podrá aplicar el principio *lex specialis derogat legi generali*, pues sí estaremos ante hipótesis normativas que pueden subsumir los mismos hechos, debiendo aplicarse la disposición de carácter especial y descartar la aplicación de la norma general.

En efecto, pensemos en un caso de *stepping stone* en donde se pagan intereses desde Perú (país de fuente) a un país (A) con el cual tenemos un CDI y en éste último se vacía de contenido la base gravable pues el interés financiero neutraliza el gasto financiero a favor de un tercer país³⁸. En este ejemplo, se utilizó al país (A) únicamente para aprovechar la tasa de retención reducida del CDI con Perú. Si hipotéticamente no existieran CAE propias en el CDI entre Perú y (A), y Perú sólo tuviera la CAE impropia a la que nos referimos en este apartado, nótese que tanto la CAG de derecho interno como la CAE impropia podrían ser aplicadas indistintamente pues ambas se dirigen a cuestionar la estructura *recalificando* la operación hacia la que debió realizarse (los intereses debieron pagarse desde Perú al tercer país con el que no existe un CDI).

Dado que aquí sí afirmamos que el supuesto de hecho de la CAE está incluido en el supuesto de hecho de la CAG de derecho interno, procedemos a aplicar la CAE exclusivamente pues se trata de la norma especial. En este pensamiento Luis Durán y Paul Nina sostienen:

“(…) en caso se analice la relación entre las CAG y las CAE impropias, estaremos ante un conflicto normativo competencial pues la misma operación (o situación) podría ser regulado por la CAG o la CAE impropia. No obstante, la elección entre estos dos mecanismos no es indiferente pues cada figura puede contar con

³⁷ A manera de ejemplo.

³⁸ No existe CDI entre el tercer país y Perú.

diferencias en las reglas procedimentales aplicables, en el régimen de multas o en reglas de probanza. Es en ese sentido que para solucionar esta antinomia corresponderá aplicar los mecanismos para resolver antinomias pertinentes, entre los cuales se encuentra el principio *lex specialis derogat generali*. Así, aplicando este principio es claro que la CAE impropia preponderará sobre la CAG” (Durán & Nina, 2018: 315).

Por lo expuesto, concluimos que no toda relación entre una CAG de derecho interno (Norma XVI) y una CAE incorporada en el CDI deber resolverse por la regla de especialidad – como lo sostiene un sector de la doctrina – sino que este principio sólo aplica en aquellos casos en que estamos ante una CAG y una CAE impropia. En cualquier otro caso, al no existir conflicto normativo, ambas cláusulas se aplican en forma complementaria.

Ahora bien, nótese que las CAE impropias tienen un umbral de elusión más bajo que la CAG de derecho interno, pues no exige “artificiosidad” (uno de los test incorporados en la Norma XVI peruana) y no tiene una cláusula de salvaguarda como sí la tiene la cláusula del “test de propósito de negocio” incorporada en el artículo 29.9 del Modelo OCDE 2017³⁹, lo que nos pone en un escenario sumamente perjudicial para el contribuyente. Nos explicamos.

Al ser las CAE impropias las que por técnica deben aplicarse, por especialidad, el contribuyente estará a lo que sus parámetros exijan. Lo cierto es que estas cláusulas no tienen ningún tipo de regla de protección al contribuyente, lo que nos parece grave. Mantienen una redacción que utiliza terminología vaga y ambigua (“principal propósito o uno de los principales propósitos”), y sin ningún tipo de regla de salvaguarda objetiva como sí se incluye el test de propósito de negocio incorporado en el artículo 29.9 del Modelo OCDE 2017, y lo que es peor aún, sin ningún tipo de regla sobre la carga de la prueba.

Como se sabe, la Norma XVI en el Perú hoy tiene un procedimiento garantista que regula la existencia de un Comité Revisor⁴⁰; asimismo, la Norma XVI reconoce que la carga de la prueba sobre los dos test (idoneidad y relevancia jurídico-económica) recaerá

³⁹ Véase nota 25 de este trabajo.

⁴⁰ Aprobado por Decreto Legislativo N° 1422.

sobre la SUNAT, y hace unos meses se aprobó el Decreto Supremo N° 145-2019-EF “Aprueban los parámetros de fondo y forma para la aplicación de la norma anti-elusiva general contenida en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario” en donde se establecieron situaciones y criterios para que SUNAT pueda aplicar la CAG de derecho interno.

Estas exigencias aprobadas en el ordenamiento peruano únicamente son aplicables a la Norma XVI; sin embargo, ante una eventual aplicación de una CAE impropia que por especialidad prevalece sobre la CAG de derecho interno, el contribuyente está absolutamente en un escenario de desamparo, lo que no contribuye a respaldar conceptos básicos de seguridad jurídica y certidumbre para las inversiones. Nuestra recomendación central es que se ponga en discusión en la agenda legislativa en el más breve plazo un régimen jurídico de garantía para el contribuyente ante la inminente aplicación de una CAE impropia.

En esta línea de preocupación sobre las CAE con un contenido subjetivo, Schoueri señala:

“Me parece que las CAE de tipo objetivo son mejores, pero noto que ellas no cubren únicamente situaciones de abuso, ya que el abuso en sí mismo es irrelevante para su aplicación. Las reglas subjetivas, de otro lado, pueden no ofrecer seguridad jurídica y me parece que los CDI deberían ofrecer esta seguridad en aras de la atracción de inversiones. Tal vez la mejor opción es una CAE objetiva con una cláusula subjetiva de buena fe” (Schoueri, 2019).

Así las cosas, compartimos las exigencias que propone Maisto, en relación a la protección que debe recibir el contribuyente en el contexto de la aplicación de las CAE con un contenido subjetivo:

- “a) La contingencia debe materializarse sólo después de una profunda discusión entre la autoridad tributaria y el contribuyente (...);
- b) El cuestionamiento debe establecer con la máxima claridad las razones por las cuales se desconocen las explicaciones brindadas por el contribuyente (...);
- c) El tributo debe ser recalculado basado en la disposición del CDI que se eludió (incluyendo una regla diferente del mismo CDI o una disposición de un CDI diferente); y
- d) El contribuyente debe tener el derecho de llevar el caso ante los tribunales judiciales” (Maisto, 2019).

En nuestra consideración, extrapolamos las exigencias que en su momento se hicieron para la Norma XVI hacia la CAE impropia (Zuzunaga, 2013: 64-65), que por su redacción en los CDI que ha celebrado el Perú, son más perjudiciales que la primera. Sostenemos que su aplicación debe regirse en lo posible por los criterios de “precisión en su alcance”; “carga de la prueba sobre la Administración Tributaria”; y “procedimiento garantista”. No reconocer legislativamente estos criterios a la mayor brevedad en el ordenamiento jurídico peruano sólo perjudica las bases elementales de seguridad jurídica y con ello retrae las inversiones nacionales y extranjeras.

Adicionalmente, sugerimos que la redacción de la CAE impropia que se incorpore en los CDI tengan la siguiente redacción:

“Lo previsto en este artículo no se aplicará si el principal propósito o uno de los principales propósitos de cualquier persona involucrada con la (X) respecto del cual se pagan los (X) fue tomar ventaja de este artículo por medio de aquella (X), excepto cuando se determine que la concesión del beneficio en esas circunstancias es conforme con el objeto y propósito de las disposiciones pertinentes del Convenio fiscal comprendido.”

CAPÍTULO VIII. CONCLUSIONES

- Los CDI celebrados y en vigor forman parte del derecho nacional, de acuerdo al artículo 55 de la Constitución Política de 1993. Tal como se puede apreciar, nuestro ordenamiento jurídico adopta la teoría monista o de recepción automática, por la cual no se requiere de ningún acto posterior para que el CDI forme parte de nuestra legislación nacional.
- Debido a que los CDI y las normas internas forman parte del derecho nacional, cualquier vulneración a los CDI es una vulneración al derecho interno. De modo que, la CAG de derecho interno es compatible con los CDI. La CAG de derecho interno (en el Perú, la Norma XVI) determina el supuesto de hecho y la norma (interna) tributaria aplicable. El CDI, al ser parte del derecho nacional, recoge la “calificación” y canaliza la estructura a través de la regla del tratado pertinente.
- Aquellas CAE incorporadas en el CDI que tienen una estructura objetiva, estableciendo su alcance a través de criterios específicos (límites de tiempo, límites cuantitativos, exigencias verificables de manera formal como las características del receptor del pago, el accionariado del receptor del flujo o la cotización en bolsa del involucrado, entre otros), a las que denominamos CAE propias, no entran en conflicto con la CAG de derecho interno.
- El principio de especialidad no puede ser utilizado en la relación entre una CAG de derecho interno (Norma XVI) y una CAE del CDI, en la medida que esta última se haya diseñado bajo parámetros objetivos y cuya única finalidad sea establecer una consecuencia jurídica para una hipótesis verificable (CAE propia). Siendo así, no existe conflicto alguno entre una CAG de derecho interno (Norma XVI) y una CAE propia. Ambas pueden ser consideradas en forma complementaria.
- Un enfoque distinto debe llevarse a cabo en relación a las CAE impropias, esto es, aquellas cláusulas específicas que, destinadas a un sector o tipo de renta específico,

comparten la naturaleza de la CAG en el sentido que se encuentran sustentadas en el criterio “sustancia sobre forma” o “realidad económica”.

- Únicamente en la relación entre las CAG de derecho interno y las CAE impropias se podrá aplicar el principio *lex specialis derogat legi generali*, pues sí estaremos ante hipótesis normativas que pueden subsumir los mismos hechos, debiendo aplicarse la disposición de carácter especial y descartar la aplicación de la norma general.
- Las CAE impropias tienen un umbral de elusión más bajo que la CAG de derecho interno, pues no exigen “artificiosidad” (uno de los test incorporados en la Norma XVI peruana) y no tiene una cláusula de salvaguarda como sí la tiene la cláusula del “test de propósito de negocio” incorporada en el artículo 29.9 del Modelo OCDE 2017, lo que nos pone en un escenario sumamente perjudicial para el contribuyente.
- Sostenemos que la aplicación de la CAE impropia debe regirse en lo posible por los criterios de “precisión en su alcance”; “carga de la prueba sobre la Administración Tributaria”; y “procedimiento garantista”. No reconocer legislativamente estos criterios en el ordenamiento jurídico peruano sólo perjudica las bases elementales de seguridad jurídica y con ello retrae las inversiones nacionales y extranjeras.
- Sugerimos que la redacción de la CAE impropia que se incorpore en los CDI tengan la siguiente redacción:

“Lo previsto en este artículo no se aplicará si el principal propósito o uno de los principales propósitos de cualquier persona involucrada con la (X) respecto del cual se pagan los (X) fue tomar ventaja de este artículo por medio de aquella (X), excepto cuando se determine que la concesión del beneficio en esas circunstancias es conforme con el objeto y propósito de las disposiciones pertinentes del Convenio fiscal comprendido.”

ANEXOS

I. Entrevistas

1. Entrevistado: Luís Eduardo Schoueri
Fecha: 03.07.2019

En idioma original:

1. In your opinion, domestic GAAR is to be applied to challenge tax treaty abuse schemes even though there is not specific tax treaty rule allowing such application?

I am certainly aware of the fact that OECD understands that domestic GAARs should be applied for abuse of tax treaties. This is not obvious for me, since it implies domestic law overriding a tax treaty provision (of course this would not be the case if the treaty itself would provide for application of internal law). Please note that I am considering real GAAR, i.e., a provision providing for not applying a tax rule in case of abuse. On the other hand, in case tax evasion derives from some factual issue (e.g., sham transactions), than I see no problem in applying domestic rules to qualify whether or not a fact occurred.

2. Assuming a positive answer to the previous question, the relationship between tax treaty SAAR and domestic GAAR is to be settled through “*lex specialis derogat legi generali*” principle?. If yes or not, consider please some arguments.

Should I have given a positive answer, then at least I would say that tax treaty SAAR should prevail. But in this case, I would have also to consider the case of abusing of the SAAR, where a GAAR could apply.

3. In tax treaties exist normally two kind of SAAR: i) those that follow the recommendations of OECD namely objective rules (transparency clause, subject-to-tax clause, among others) and ii) those that follow “business purpose structure” namely subjective rules (generally applicable to royalties, interest and dividends). In your opinion, which of the two kind of SAAR meet on a better way the objective of challenging tax treaty abuse?

I believe that objective SAAR are better, but I note that they do not cover only abusive situations, since the abuse itself is irrelevant for their application. Subjective rules, on the other hand, may not offer enough legal certainty and I believe that tax treaties should offer this certainty for sake of attracting investments. Maybe the best option is an objective SAAR with a (subjective) bona fide clause.

4. With regard to a taxpayer involved in a potential application of a domestic GAAR or tax treaty SAAR by the tax administration. What aspects do you consider are important to be incorporated in a domestic legal regime to protect “taxpayers rights”?

As I mentioned, a bona fide clause is very important for a GAAR. Due process of law is of course fundamental also.

5. Peru has incorporated a domestic GAAR following the Article 15 of the Spanish General Tax Law (both: i) “appropriateness test”; and ii) “business purpose test”). Would you like to suggest any idea to settle any conflict between domestic GAAR and tax treaty SAAR? (Our tax treaties have both SAAR, modeled by OECD and “business purpose test” clauses).

(No answer provided).

Traducción:

1. ¿Considera usted que las CAG de derecho interno se aplican para combatir esquemas de abuso de los CDI, aun cuando no exista norma habilitante en el propio CDI?

Ciertamente, soy consciente del hecho de que la OCDE entiende que las CAG de derecho interno deben aplicarse en los casos de abuso de tratados tributarios. Esto no es obvio para mí, ya que implica que la ley nacional invalide una disposición de tratado tributario (por supuesto, este no sería el caso si el propio tratado dispusiera la aplicación de la ley interna). Tenga en cuenta que estoy considerando una CAG real, es decir, una disposición que estipula no aplicar una norma tributaria en caso de abuso. Por otro lado, en el caso que la evasión tributaria se derive de algún problema objetivo (por ejemplo, transacciones ficticias), no veo ningún problema en la aplicación de normas nacionales para calificar si ocurrió un hecho o no.

2. Asumiendo una respuesta afirmativa a la anterior ¿La relación entre las CAE de los CDI y las CAG de derecho interno se resuelve a través del principio “Ley especial deroga ley general”? ¿O puede entenderse una relación de “subsidiariedad” entre ellas? Otra tesis. Explicar

Si hubiera dado una respuesta positiva, al menos diría que la CAE de un tratado tributario debería prevalecer. Pero en este caso, también tendría que considerar el caso de abuso de la CAE, donde podría aplicarse una CAG.

3. En los CDI normalmente se incorporan dos tipos de CAE: i) aquellas de tipo objetivo recomendadas por la OCDE (cláusula de transparencia, cláusula de exclusión, cláusula de tránsito, entre otras); y ii) aquellas de tipo subjetivo que adoptan la estructura del “business purpose test” (normalmente para dividendos, intereses y regalías). En su opinión, ¿cuál de los dos tipos de cláusulas cumple en mejor manera el objetivo de enfrentar el abuso de los CDI?

Me parece que las CAE de tipo objetivo son mejores, pero noto que ellas no cubren únicamente situaciones de abuso, ya que el abuso en sí mismo es irrelevante para su aplicación. Las reglas subjetivas, de otro lado, pueden no ofrecer seguridad jurídica y me parece que los CDI deberían ofrecer esta seguridad en aras de la atracción de inversiones. Tal vez la mejor opción es una CAE objetiva con una cláusula subjetiva de buena fe.

4. En relación al contribuyente involucrado en una posible aplicación de la CAG de derecho interno o la CAE del CDI. ¿Qué aspectos relevantes debe contener un régimen legal de derecho interno que se establezca para proteger los derechos de los contribuyentes?

Tal como mencioné, una cláusula de buena fe es muy importante para una CAG. Asimismo, el debido proceso de la ley es, claramente, fundamental.

5. Comentario adicional sobre la relación entre las CAE de los CDI y las CAG del derecho interno de los estados (en Perú la CAG reconoce dos test: test de propiedad y test de relevancia económica, siguiendo el modelo de la CAG española, Artículo 15 de la LGT).

(Ninguna respuesta).

2. Entrevistado: Jacques Malherbe
Fecha: 17.07.2019

En idioma original:

1. In your opinion, domestic GAAR is to be applied to challenge tax treaty abuse schemes even though there is not specific tax treaty rule allowing such application?

According to the opinion of the OCDE, the domestic GAAR must be applied to challenge tax treaty abuse schemes as it forms part of the domestic law situation to which the treaty applies.

As mentioned in my general report⁴¹, this is not my opinion.

2. Assuming a positive answer to the previous question, the relationship between tax treaty SAAR and domestic GAAR is to be settled through “*lex specialis derogat legi generali*” principle?. If yes or not, consider please some arguments.

If the question is answered in the affirmative, the tax treaty SAAR would be a *lex specialis* as compared with the domestic GAAR, exactly as a domestic SAAR would be. The tax treaty SAAR should therefore be applied in preference to the domestic GAAR.

3. In tax treaties exist normally two kind of SAAR: i) those that follow the recommendations of OECD namely objective rules (transparency clause, subject-to-tax clause, among others) and ii) those that follow “business purpose structure” namely subjective rules (generally applicable to royalties, interest and dividends). In your opinion, which of the two kind of SAAR meet on a better way the objective of challenging tax treaty abuse?

My personal opinion has always been that a SAAR must be formulated objectively in order to ensure legal security. I therefore prefer objective rules to subjective rules referring to business purpose.

If one wants to broadly be able to challenge tax treaty abuse however, subjective rules will be more efficient.

4. With regard to a taxpayer involved in a potential application of a domestic GAAR or tax treaty SAAR by the tax administration. What aspects do you consider are important to be incorporated in a domestic legal regime to protect “taxpayers rights”?

As far as the taxpayer is considered, the strict opinion outlined above is of course the best guarantee. As it has *de facto* disappeared and as anyway under the MLI and the ATAD, a tax treaty GAAR will be introduced. It is important that the burden of proof rests first on the tax administration and that the taxpayer gets a possibility to intervene in the MAP procedure.

5. Peru has incorporated a domestic GAAR following the Article 15 of the Spanish General Tax Law (both: i) “appropriateness test”; and ii) “business purpose test”). Would you like to suggest any idea to settle any conflict between domestic GAAR and tax treaty SAAR? (Our tax treaties have both SAAR, modeled by OECD and “business purpose test” clauses).

⁴¹ El reporte al que hace mención el profesor Jacques Malherbe, es el que realizó como uno de los Relatores Generales de las referidas XVI Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, que se llevó a cabo en Lima en noviembre de 2018.

I think that an eventual conflict between a domestic GAAR and a tax treaty SAAR cannot arise if one considers that the tax treaty SAAR has a priority. If the tax treaty has both a SAAR and a business purpose clause, one should first apply the SAAR according to the *lex specialis* principle but may then apply also the business purpose test.

Traducción:

1. ¿Considera usted que las CAG de derecho interno se aplican para combatir esquemas de abuso de los CDI, aun cuando no exista norma habilitante en el propio CDI?

Según la opinión de la OCDE, la CAG de derecho interno debe aplicarse para impugnar los esquemas de abuso de tratados tributarios, ya que forma parte de la situación de legislación nacional a la que se aplica el tratado.

Tal como mencioné en mi informe general⁴², no es mi opinión personal.

2. Asumiendo una respuesta afirmativa a la anterior ¿La relación entre las CAE de los CDI y las CAG de derecho interno se resuelve a través del principio “Ley especial deroga ley general”? ¿O puede entenderse una relación de “subsidiariedad” entre ellas? Otra tesis. Explicar

Si la pregunta se respondiera afirmativamente, las CAE del CDI serían *lex specialis* en relación con la CAG doméstica, exactamente como las CAE domésticas lo serían. Las CAE del CDI deberían por lo tanto ser aplicadas en preferencia sobre la CAG doméstica.

3. En los CDI normalmente se incorporan dos tipos de CAE: i) aquellas de tipo objetivo recomendadas por la OCDE (cláusula de transparencia, cláusula de exclusión, cláusula de tránsito, entre otras); y ii) aquellas de tipo subjetivo que adoptan la estructura del “business purpose test” (normalmente para dividendos, intereses y regalías). En su opinión, ¿cuál de los dos tipos de cláusulas cumple en mejor manera el objetivo de enfrentar el abuso de los CDI?

Mi opinión personal siempre ha sido que una CAE debe formularse de manera objetiva para garantizar la seguridad jurídica. Por lo tanto, prefiero las normas objetivas a las normas subjetivas referidas al propósito de un negocio.

Sin embargo, si uno quiere ser capaz de impugnar ampliamente el abuso de un tratado tributario, las reglas subjetivas serán más eficientes.

4. En relación al contribuyente involucrado en una posible aplicación de la CAG de derecho interno o la CAE del CDI. ¿Qué aspectos relevantes debe contener un régimen legal de derecho interno que se establezca para proteger los derechos de los contribuyentes?

En lo que concierne al contribuyente, la opinión estricta antes descrita es, por supuesto, la mejor garantía. Como ha desaparecido *de facto* y, está de todos modos, en virtud del MLI y la Directiva Anti-Elusión Fiscal (ATAD), se introducirá una CAG de tratado tributario. Es importante que la carga de la prueba recaiga primero en la administración tributaria y que el contribuyente tenga la posibilidad de intervenir en el procedimiento MAP (*Procedimiento de Mutuo Acuerdo*).

⁴² El reporte al que hace mención el profesor Jacques Malherbe, es el que realizó como uno de los Relatores Generales de las referidas XVI Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, que se llevó a cabo en Lima en noviembre de 2018.

5. Comentario adicional sobre la relación entre las CAE de los CDI y las CAG del derecho interno de los estados (en Perú la CAG reconoce dos test: test de propiedad y test de relevancia económica, siguiendo el modelo de la CAG española, Artículo 15 de la LGT).

Considero que un eventual conflicto entre una CAG de derecho interno y una CAE de tratado tributario no puede surgir si se considera que la CAE de tratado tributario tiene prioridad. Si el tratado tributario tiene una CAE así como una cláusula de propósito comercial, primero se debe aplicar la CAE de acuerdo con el principio de *lex specialis*, pero luego se puede aplicar también el test de propósito comercial.

3. Entrevistado: Robert J. Danon
Fecha: 20.07.2019

En idioma original:

1. In your opinion, domestic GAAR is to be applied to challenge tax treaty abuse schemes even though there is not specific tax treaty rule allowing such application?

- **Pre-BEPS policy**

OECD/UN position

The 1992 OECD Commentary to art. 1 indicates that a majority of OECD member countries are of the view that domestic substance over form approaches – notably in the context of abuse – may be applied to tax treaties. In the field of international hiring of labour, the 1992 Commentary also recommends a substance over form approach derived from the text of art. 15 OECD MC itself⁴³. The same position was endorsed by the 2001 UN Commentary. In 2003, the foregoing position was consolidated, with, however, some countries expressing some observations (notably Luxembourg and Switzerland).

Several court decisions around the globe have endorsed this position, notably the Molinos case in Argentina and, more recently, the Verdannet case in France.

A similar outcome – however with a different foundation – may be achieved by reading an implied prohibition of abuse into the applicable tax treaty on the basis of art. 26 and/or 31 VCLT. Since 2003, the OECD Commentary to art. 1 also clarifies that this approach is well-founded. This approach was notably endorsed by the Yankos Weiss and ApS cases which have accepted the retroactive application of the 2003 OECD Commentary to earlier tax treaties thereby confirming that, on this point, the 2003 commentaries merely clarify the proper interpretation of tax treaties patterned upon the OECD MC. For post-2003 tax treaties, however, the threshold of abuse has been reduced with the guiding principle (2003 Commentary to art. 1 “one of the main purposes”). On this latter point, therefore, it is arguable that the 2003 OECD Commentary introduces a material change.

In my opinion, although some scholars have argued that the 2003 OECD Commentary represents a major change and that it is not possible to apply domestic anti-abuse rules to treaties concluded before 2003, this position is not correct. Rather, some distinctions should be made. First of all, a distinction should be made between genuine domestic anti-avoidance rules and so-called “sham” or “simulation” cases. Tax treaties apply in any event to real facts. Therefore, where a simulation occurs, a tax treaty should be applied to the real underlying facts. In this first situation, no issue of compatibility with treaty obligations arises. Even states having formulated observations to the 2003 OECD Commentary recognize this.

Where, by contrast, the arrangement is truly intended but is re-characterized pursuant to a domestic anti-avoidance rule, the question of compatibility of this rule with the applicable tax treaty is a question of interpretation. Article 26 VCLT (*pacta sunt servanda*) is no absolute obstacle to the application of this rule. Art. 26 VCLT does indeed not say anything about the content of the pactum. I think that the application of a domestic anti-abuse rule which is

⁴³ In 2010, the approach was changed in the sense that the OECD Commentary now provides that states may apply their domestic substance over form definition of employment income provided, however, they comply with certain autonomous criteria laid down by the OECD Commentary.

designed to re-characterize a wholly artificial arrangement is compatible with tax treaty obligations. This conclusion may be derived from the positive object and purpose of tax treaties which is to foster genuine exchange of goods and services between the contracting states. Illustrative of this position are for instance the findings of the French *Conseil d'Etat* in the recently decided Verdannet case: “The States that are parties to the Franco-Luxembourg tax treaty cannot be regarded as admitting, in the distribution of the power of taxation, the application of its provisions to situations arising from artificial transactions devoid of any economic substance”⁴⁴. In the same vein, the reporting judge Crépey considered that: “the primary function of these treaties, beyond this immediate purpose, is to facilitate international economic exchanges (...). It is, therefore, part of their very logic that they be read as not intending to apply to taxpayers who artificially create the conditions of foreignness allowing them to claim, according to a literal interpretation, the benefit of their clauses.”⁴⁵

- **Post-BEPS policy**

The foregoing policy has been reinforced by the minimum standards provided by BEPS Action 6 and the MLI i.e. the introduction into tax treaty policy of a new preamble stating that tax treaties should not apply to treaty shopping cases and the Principal Purposes Test (PPT). Like the guiding principle, the PPT reduces the threshold of abuse.

A domestic GAAR that complies with the PPT will not conflict with tax treaties. Note the PPT has a dual role. The PPT serves first of all as a threshold test (i.e. a domestic GAAR should not exceed a PPT). Secondly, for states which do not have such a GAAR, the PPT has direct effect as a treaty GAAR.

2. Assuming a positive answer to the previous question, the relationship between tax treaty SAAR and domestic GAAR is to be settled through “*lex specialis derogat legi generali*” principle? If yes or not, consider please some arguments.

- **Pre BEPS policy**

In that case the *lex specialis* principle would indeed apply. To the extent that the SAAR covers the specific factual situation at issue, the same situation may not in my opinion, in addition, be tested in light of a GAAR. Therefore, under this line of reasoning, the application of a GAAR is only of a subsidiary nature when a relevant SAAR exists. Personally, the *lex specialis* principle conforms best with art. 31 et seq. of the Vienna Convention on the Law of Treaties (VCLT). This is in line with literal interpretation, which, in the field of tax treaty interpretation, is of predominant importance as the text is generally deemed to reflect the common intention of the parties. Accordingly, if the parties have agreed to tackle a specific fact pattern using a SAAR, it must be considered that the same factual situation may not fall within the scope of a GAAR (literal interpretation). Second, if a fact pattern covered by a SAAR could also be reviewed in light of a GAAR, the SAAR would become meaningless and would have no scope of its own (contextual interpretation).

⁴⁴ France: Conseil d'État, *Verdannet*, 396954, 25 October 2017, 20 ITLR 867.

⁴⁵ France: Conseil d'État, *Verdannet*, 396954, 25 October 2017, 20 ITLR 872.

- **Post BEPS policy**

From my point of view, the same conclusion remains valid with the introduction of the PTT. Further, in conduit cases, some delineation issues/uncertainties occur between the PPT and the beneficial ownership limitation.

3. In tax treaties exist normally two kind of SAAR: i) those that follow the recommendations of OECD namely objective rules (transparency clause, subject-to-tax clause, among others) and ii) those that follow “business purpose structure” namely subjective rules (generally applicable to royalties, interest and dividends). In your opinion, which of the two kind of SAAR meet on a better way the objective of challenging tax treaty abuse?

This depends on each country’s policy. For some states (i.e. for example the US), a mechanical approach is more desirable (LOB), while other countries prefer a PPT/GAAR oriented approach.

But in the end both approaches are necessary.

First of all, an LOB cannot address all treaty abuse cases and, therefore, should be complemented by a GAAR (notably in abusive restructurings and conduit cases), whereas a GAAR in order to be applied in practice needs to be combined with objective safe harbor rules such as an active business test in order to achieve greater certainty.

4. With regard to a taxpayer involved in a potential application of a domestic GAAR or tax treaty SAAR by the tax administration. What aspects do you consider are important to be incorporated in a domestic legal regime to protect “taxpayers rights”?

A GAAR committee or something equivalent. My understanding is that such review committee already exists in Peru.

Further, a domestic should provide for a fair division of the burden of proof. Moreover, in line with the principle of proportionality found in most Constitutions, where a GAAR applies treaty benefits (if any) should be granted on the basis of the re-characterized fact pattern (i.e. on the basis of the re-characterized fact pattern in the absence of abuse). A mere discretionary relief such as the one provided by Art. 7(4) of the MLI is not satisfactory.

5. Peru has incorporated a domestic GAAR following the Article 15 of the Spanish General Tax Law (both: i) “appropriateness test”; and ii) “business purpose test”). Would you like to suggest any idea to settle any conflict between domestic GAAR and tax treaty SAAR? (Our tax treaties have both SAAR, modeled by OECD and “business purpose test” clauses).

Two issues need to be distinguished.

- **The application of the domestic GAAR to tax treaties.** I have not reviewed the text of the GAAR of Peru. However, if tax treaties concluded by Peru incorporate an OECD Compliant Principal Purposes Test, there would seem to be no conflict with treaty obligations.
- **The relation between the GAAR and treaty SAARs.** Perhaps, one could contemplate to include a new paragraph in Art. 15 dealing with the application of the GAAR to tax

treaties. This paragraph could provide that Art. 15 does not apply where the relevant facts are already covered by a specific treaty GAAR or SAAR.

But I again in order to formulate a definitive conclusion I would need to review the full text of Art. 15.

Traducción:

1. ¿Considera usted que las CAG de derecho interno se aplican para combatir esquemas de abuso de los CDI, aun cuando no exista norma habilitante en el propio CDI?

- **Política Pre-BEPS (*Erosión de la Base Imponible*)**

Posición de la OCDE (*Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos*)/ONU (*Organización de las Naciones Unidas*)

El Comentario de la OCDE de 1992 al Art. 1 refiere que la mayoría de los países miembros de la OCDE opinan que los enfoques nacionales de dar prioridad al fondo sobre la forma, especialmente en el contexto de abuso, se pueden aplicar a los tratados tributarios. En el campo de la contratación internacional de trabajo, el Comentario de 1992 también recomienda un enfoque de fondo sobre forma derivado del texto del Art. 15 del Modelo de Convenio de la OCDE (en adelante, MC de la OCDE)⁴⁶. La misma posición fue respaldada por el Comentario de la ONU de 2001. En el 2003, la mencionada posición se consolidó, aunque algunos países formularon ciertas observaciones (en particular Luxemburgo y Suiza).

Diversos fallos judiciales en todo el mundo han respaldado esta posición, especialmente, el caso Molinos en Argentina y, recientemente, el caso Verdannet en Francia.

Un resultado similar, aunque con una base diferente, se podría lograr al considerarse una prohibición implícita de abuso en el tratado tributario aplicable sobre la base del Art. 26 y/o 31 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados (en adelante, VCLT). Desde el 2003, el Comentario de la OCDE al Art. 1 también explica que este enfoque está bien fundamentado. Este enfoque fue respaldado particularmente por los casos Yankos Weiss y ApS, los cuales han aceptado la aplicación retroactiva del Comentario de la OCDE del 2003 a los tratados tributarios previos, confirmando así que, en este punto, los comentarios del 2003 simplemente explican la correcta interpretación de los tratados tributarios basados en el MC de la OCDE. Sin embargo, para los tratados tributarios posteriores al 2003, el límite de abuso se ha reducido con el principio básico (Comentario del 2003 al Artículo 1, "uno de los principales objetivos"). En este último punto; por lo tanto, es discutible que el Comentario de la OCDE de 2003 introduce un cambio sustancial.

En mi opinión, aunque algunos académicos han argumentado que el Comentario de la OCDE de 2003 representa un cambio significativo y que no es posible aplicar las normas nacionales contra abusos a los tratados firmados antes del 2003, esta posición no es correcta. Por el contrario, se deben hacer algunas distinciones. En primer lugar, se debe hacer una distinción entre legítimas normas internas antielusión y los casos denominados "ficticios" o "simulaciones". Los tratados tributarios se aplican en cualquier caso a hechos reales. Por lo tanto, cuando se produce una simulación, se debe aplicar un tratado tributario a los hechos

⁴⁶ En el 2010, el enfoque se modificó de manera que el Comentario de la OCDE ahora establece que los estados pueden aplicar su definición nacional de fondo sobre forma de ingresos por empleo provisto; sin embargo, cumplen con ciertos criterios autónomos establecidos por el Comentario de la OCDE.

básicos reales. En esta primera situación, no surge ningún problema de compatibilidad con las obligaciones del tratado. Incluso los estados que han presentado observaciones al Comentario de la OCDE de 2003 reconocen esto.

Por el contrario, cuando el acuerdo está realmente enfocado pero se vuelve a categorizar según una norma interna antielusión, la compatibilidad de esta norma con el tratado tributario aplicable es una cuestión de interpretación. El artículo 26 del VCLT (*pacta sunt servanda*) no es un obstáculo absoluto para la aplicación de esta norma. El artículo 26 del VCLT no dice nada sobre el contenido del pacto. En mi opinión, la aplicación de una norma interna contra el abuso diseñado para volver a categorizar un acuerdo totalmente artificial es compatible con las obligaciones de los tratados tributarios. Esta conclusión puede derivarse del objeto y propósito positivos de los tratados tributarios, que es fomentar el intercambio genuino de bienes y servicios entre los Estados contratantes. Ejemplos de esta posición son los hallazgos del Consejo de Estado Francés en el recientemente resuelto caso Verdannet: "*Los países miembros del tratado tributario franco-luxemburgués no pueden considerarse de aceptar, en la distribución del poder de tributación, la aplicación de sus disposiciones a situaciones que surgen de transacciones artificiales desprovistas de alguna materia económica*"⁴⁷. En la misma línea, el juez Crépey consideró que: "*la función principal de estos tratados, más allá de este propósito inmediato, es facilitar los intercambios económicos internacionales (...). "Por lo tanto, es parte de su propia lógica que se les considere de no tener la intención de aplicarse a los contribuyentes que crean artificialmente las condiciones de lo extranjero, lo que les permite reclamar, según una interpretación literal, el beneficio de sus cláusulas*"⁴⁸.

- **Política Post-BEPS**

La política antes mencionada ha sido reforzada por los estándares mínimos provistos por la Acción 6 de BEPS y el Instrumento Multilateral (MLI), es decir, la introducción de un nuevo preámbulo en la política de tratado tributario que establece que los tratados tributarios no deben aplicarse a los casos de compra de tratados ni al Test de Propósito Principal (PPT). Al igual que el principio básico, el PPT reduce el límite de abuso.

Una Cláusula Antielusiva General (CAG) de derecho interno que cumpla con el PPT no entrará en conflicto con los tratados tributarios. Tenga en cuenta que el PPT tiene una doble función. El PPT sirve, en primer lugar, como un test de límite (es decir, una CAG de derecho interno no debe exceder un PPT). En segundo lugar, para aquellos estados que no tienen esta CAG, el PPT tiene efecto directo como una CAG de tratado.

2. Asumiendo una respuesta afirmativa a la anterior ¿La relación entre las CAE de los CDI y las CAG de derecho interno se resuelve a través del principio “Ley especial deroga ley general”? ¿O puede entenderse una relación de “subsidiariedad” entre ellas? Otra tesis. Explicar

- **Política Pre-BEPS**

En ese caso, el principio de *lex specialis* sin duda aplicaría. En la medida en que la CAE (*Cláusula Antielusiva Específica*) cubre la situación objetiva específica en cuestión, la misma situación no podría, en mi opinión, probarse a la luz de una CAG. Por lo tanto, bajo esta línea de razonamiento, la aplicación de una CAG es solo de naturaleza secundaria cuando existe una CAE relevante. En mi opinión, el principio de *lex specialis* se ajusta mejor al Art. 31 y ss. de la

⁴⁷ Francia: Consejo de Estado, *Verdannet*, 396954, 25 de octubre de 2017, 20 ITLR 867.

⁴⁸ Francia: Consejo de Estado, *Verdannet*, 396954, 25 de octubre de 2017, 20 ITLR 872.

Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados (VCLT). Esto coincide con la interpretación literal, que, en el campo de la interpretación de tratados tributarios, es de importancia predominante; ya que, generalmente se considera que el texto refleja la intención común de las partes. En consecuencia, si las partes han acordado abordar un patrón objetivo específico utilizando una CAE, se debe considerar que la misma situación objetiva podría no recaer dentro del alcance de una CAG (interpretación literal). En segundo lugar, si un patrón objetivo cubierto por una CAE podría también ser revisado a la luz de una CAG, la CAE perdería su significado y no tendría alcance propio (interpretación contextual).

- **Política Post-BEPS**

Desde mi punto de vista, la misma conclusión sigue siendo válida con la introducción del PPT. Asimismo, en los casos de conductos, surgen algunos problemas/incertidumbres de delimitación entre el PPT y la limitación de propiedad beneficiaria.

3. En los CDI normalmente se incorporan dos tipos de CAE: i) aquellas de tipo objetivo recomendadas por la OCDE (cláusula de transparencia, cláusula de exclusión, cláusula de tránsito, entre otras); y ii) aquellas de tipo subjetivo que adoptan la estructura del “business purpose test” (normalmente para dividendos, intereses y regalías). En su opinión, ¿cuál de los dos tipos de cláusulas cumple en mejor manera el objetivo de enfrentar el abuso de los CDI?

Esto depende de la política de cada país. Para algunos estados (por ejemplo, los EE. UU.), es más deseable un enfoque mecánico (Limitación de Beneficios – LOB), mientras que otros países prefieren un enfoque orientado a PPT/CAG.

Pero al final, ambos enfoques son necesarios.

En primer lugar, un LOB no puede abordar todos los casos de abuso de tratados y, por lo tanto, debe complementarse con una CAG (especialmente en casos de reestructuración y conductos abusivos), mientras que una CAG, para ser aplicada en la práctica, debe combinarse con normas objetivas de puerto seguro, como un test de negocios activo para lograr mayor seguridad.

4. En relación al contribuyente involucrado en una posible aplicación de la CAG de derecho interno o la CAE del CDI. ¿Qué aspectos relevantes debe contener un régimen legal de derecho interno que se establezca para proteger los derechos de los contribuyentes?

Un comité de la CAG o su equivalente. Entiendo que dicho comité de revisión ya existe en el Perú.

Además, un derecho interno debe proporcionar una división justa de la carga de la prueba. Asimismo, en línea con el principio de proporcionalidad en que se basan la mayoría de las Constituciones, donde una CAG aplica beneficios del tratado (si los hay) debe otorgarse sobre la base del patrón objetivo re-caracterizado (es decir, sobre la base del patrón objetivo re-caracterizado en ausencia de abuso). Una simple medida discrecional como la proporcionada por el Art. 7(4) del MLI no es satisfactoria.

5. Comentario adicional sobre la relación entre las CAE de los CDI y las CAG del derecho interno de los estados (en Perú la CAG reconoce dos test: test de propiedad y test de relevancia económica, siguiendo el modelo de la CAG española, Artículo 15 de la LGT).

Hay que distinguir dos asuntos:

- **La aplicación de la CAG de derecho interno a los tratados tributarios.** No he revisado el texto de la CAG de Perú. Sin embargo, si los tratados tributarios firmados por Perú incorporan un Test de Propósito Principal que cumple con la OCDE, parecería no haber conflicto con las obligaciones del tratado.
- **La relación entre la CAG y las CAEs del tratado.** Tal vez, uno podría contemplar incluir un nuevo párrafo en el Art. 15 que aborde la aplicación de la CAG en los tratados tributarios. Este párrafo podría disponer que el Art. 15 no se aplique cuando los hechos relevantes ya están cubiertos por una CAG o una CAE de un tratado específico.

Pero, una vez más, a fin de expresar una conclusión definitiva, necesitaría revisar el texto completo del artículo 15.

4. Entrevistado: Daniel Gutmann
Fecha: 23.07.2019

En idioma original:

1. In your opinion, domestic GAAR is to be applied to challenge tax treaty abuse schemes even though there is not specific tax treaty rule allowing such application?

From a French perspective, case law answers positively since a supreme court case of 2017. More generally, I think that the question is whether you consider a GAAR as a methodological tool (i.e. the function of which is to set aside any text when it is used fraudulently) or as a substantive tax rule. In the first case, it should apply to tax treaties. In the second case, it should be overridden by the treaty.

2. Assuming a positive answer to the previous question, the relationship between tax treaty SAAR and domestic GAAR is to be settled through “*lex specialis derogat legi generali*” principle?. If yes or not, consider please some arguments.

I find it hard to reason in this way because the “*lex specialis*” principle assumes that the author as norm intends to make an exception to a general norm. But in that case, the authors of the norm are separate persons. It may not be a decisive argument, though. On the other hand, if you consider GAAR as a methodological tool (or just a general principle), the reasoning should be different and, again, the question cannot be reduced to a conflict of norms.

3. In tax treaties exist normally two kind of SAAR: i) those that follow the recommendations of OECD namely objective rules (transparency clause, subject-to-tax clause, among others) and ii) those that follow “business purpose structure” namely subjective rules (generally applicable to royalties, interest and dividends). In your opinion, which of the two kind of SAAR meet on a better way the objective of challenging tax treaty abuse?

The broader the rule is, the most efficient it is from a tax authority’s perspective.

4. With regard to a taxpayer involved in a potential application of a domestic GAAR or tax treaty SAAR by the tax administration. What aspects do you consider are important to be incorporated in a domestic legal regime to protect “taxpayers rights”?

I think that the burden of proof of the abuse should always be on the tax authorities, but that’s not exactly how the MLI is worded. Another idea is to offer the possibility for the taxpayer (and even to the tax authorities) to request that the case be submitted to an independent committee before it is subject to litigation before the courts. Our domestic GAAR works in this way.

5. Peru has incorporated a domestic GAAR following the Article 15 of the Spanish General Tax Law (both: i) “appropriateness test”; and ii) “business purpose test”). Would you like to suggest any idea to settle any conflict between domestic GAAR and tax treaty SAAR? (Our tax treaties have both SAAR, modeled by OECD and “business purpose test” clauses).

(No answer provided).

Traducción:

1. ¿Considera usted que las CAG de derecho interno se aplican para combatir esquemas de abuso de los CDI, aun cuando no exista norma habilitante en el propio CDI?

Desde una perspectiva francesa, la jurisprudencia responde positivamente desde un caso de la Corte Suprema de 2017. Generalmente, pienso que la pregunta es si se considera a la CAG como una herramienta metodológica (esto es, cuya función es dejar de lado cualquier texto cuando es usado fraudulentamente) o como una regla sustantiva tributaria. En el primer caso, debería aplicarse a los CDI. En el segundo caso, debería ser sobrepasado por el tratado.

2. Asumiendo una respuesta afirmativa a la anterior ¿La relación entre las CAE de los CDI y las CAG de derecho interno se resuelve a través del principio “Ley especial deroga ley general”? ¿O puede entenderse una relación de “subsidiariedad” entre ellas? Otra tesis. Explicar

Encuentro difícil razonar en esta manera porque el principio “lex specialis” asume que el autor como la norma intenta hacer una excepción a una regla general; pero en este caso, los autores de la norma son personas separadas. Puede no ser un argumento decisivo, por el contrario. De otro lado, si se considera a la CAG de derecho interno como una herramienta metodológica (o sólo un principio general), el razonamiento debería ser diferente y, de nuevo, la pregunta no puede ser reducida a un conflicto de normas.

3. En los CDI normalmente se incorporan dos tipos de CAE: i) aquellas de tipo objetivo recomendadas por la OCDE (cláusula de transparencia, cláusula de exclusión, cláusula de tránsito, entre otras); y ii) aquellas de tipo subjetivo que adoptan la estructura del “business purpose test” (normalmente para dividendos, intereses y regalías). En su opinión, ¿cuál de los dos tipos de cláusulas cumple en mejor manera el objetivo de enfrentar el abuso de los CDI?

Cuanto mayor es la regla, más eficiente es desde la perspectiva de la autoridad tributaria.

4. En relación al contribuyente involucrado en una posible aplicación de la CAG de derecho interno o la CAE del CDI. ¿Qué aspectos relevantes debe contener un régimen legal de derecho interno que se establezca para proteger los derechos de los contribuyentes?

Creo que la carga de la prueba del abuso debería siempre recaer en la autoridad tributaria, pero esto es precisamente como el Convenio Multilateral BEPS es redactado. Otra idea es ofrecer la posibilidad para el contribuyente (e incluso para las autoridades tributarias) de requerir que el caso sea sometido a un comité independiente antes que sea sujeto a litigio antes los tribunales judiciales. Nuestra CAG doméstica funciona de esta manera.

5. Comentario adicional sobre la relación entre las CAE de los CDI y las CAG del derecho interno de los estados (en Perú la CAG reconoce dos test: test de propiedad y test de relevancia económica, siguiendo el modelo de la CAG española, Artículo 15 de la LGT).

(Ninguna respuesta).

5. Entrevistado: Guglielmo Maisto
Fecha: 22.08.2019

En idioma original:

1. In your opinion, domestic GAAR is to be applied to challenge tax treaty abuse schemes even though there is not specific tax treaty rule allowing such application?

For two reasons. First, under international law, an interpretation in good faith of (tax) treaties allows for the application of that treaty in such a way that abuse of the treaty may be counteracted. Second, GAAR of the two contracting States are part of the domestic legal system that is relevant in the interpretation and application of the treaty both through the *renvoi* to domestic law prescribed by Art. 3(2) and as being part of the context of the treaty. The last argument is particularly strong when the GAAR (or a similar one) existed at the time of the conclusion of the treaty.

2. Assuming a positive answer to the previous question, the relationship between tax treaty SAAR and domestic GAAR is to be settled through “*lex specialis derogat legi generali*” principle?. If yes or not, consider please some arguments.

In general terms, my answer is yes. Where a SAAR is included in the treaty and it is clear what issue the SAAR is targeting, cases that are characterized by such an issue but fall outside the scope of the SAAR should be considered accepted by the Contracting States and, as a consequence, the application of the treaty benefits to those cases should not be regarded as an abuse of the treaty. Where, however, the issue characterizing the specific case at stake is different from the one targeted by the SAAR, domestic GAAR should apply.

3. In tax treaties exist normally two kind of SAAR: i) those that follow the recommendations of OECD namely objective rules (transparency clause, subject-to-tax clause, among others) and ii) those that follow “business purpose structure” namely subjective rules (generally applicable to royalties, interest and dividends). In your opinion, which of the two kind of SAAR meet on a better way the objective of challenging tax treaty abuse?

The answer depends on what you mean for "on a better way". If the expected result of the application of the SAAR is a balance and proportionate outcome, under which legal certainty and predictability are preserved (to the benefit of cross-border economic activities, which is the main purpose of tax treaties), while abuse of tax treaty provisions is tackled, then objective SAARs are certainly to be preferred. If the SAAR is expected merely (or mostly) to be effective in ensuring that any possible abuse is counteracted, leaving more rooms to the tax authorities and the judges to decide what is an acceptable “use” of the treaty, then subjective SAARs are recommended.

4. With regard to a taxpayer involved in a potential application of a domestic GAAR or tax treaty SAAR by the tax administration. What aspects do you consider are important to be incorporated in a domestic legal regime to protect “taxpayers rights”?

a) The tax assessment should be issued only after an in-depth discussion between tax authorities and taxpayer, where the latter is given the possibility to explain the reasons behind the structure/arrangement adopted and why its behavior is not abusive.

- b) The tax assessment should clearly state the reasons why the explanations given by the taxpayer have been disregarded, why its behaviors is abusive, and which is the tax provision that would have applied if no abuse had occurred.
- c) The tax due should be re-computed based on the tax provision avoided by means of the abuse (including the application of a different rule of the same tax treaty, or of a provision of a different treaty).
- d) The taxpayer should be given the right to bring the case before the judiciary.

5. Peru has incorporated a domestic GAAR following the Article 15 of the Spanish General Tax Law (both: i) “appropriateness test”; and ii) “business purpose test”). Would you like to suggest any idea to settle any conflict between domestic GAAR and tax treaty SAAR? (Our tax treaties have both SAAR, modeled by OECD and “business purpose test” clauses).

With regard to tax treaty SAARs see my answer to question 2). With regard to tax treaty PPTs, as such provisions (being treaty GAARs) are intended to cover substantially all cases not dealt with by the treaty SAARs, they should prevail over domestic GAARs. As a result, if a specific case were regarded as not abusive under the tax treaty PPT (GAAR), then it should not be tackled by the application of domestic GAARs.

Traducción:

1. ¿Considera usted que las CAG de derecho interno se aplican para combatir esquemas de abuso de los CDI, aun cuando no exista norma habilitante en el propio CDI?

Por dos razones. En primer lugar, según el derecho internacional, una interpretación de buena fe de los CDI permite la aplicación de la CAG de derecho interno de manera que el abuso del CDI pueda ser contrarrestado. En segundo lugar, las CAG de los dos Estados contratantes forman parte del sistema jurídico nacional que es importante en la interpretación y aplicación del CDI, tanto a través de la remisión a la legislación nacional prescrita por el Art. 3(2) y como parte del contexto del CDI. El último argumento es particularmente sólido cuando la CAG (o similar) estaba vigente en el momento de la terminación del tratado.

2. Asumiendo una respuesta afirmativa a la anterior ¿La relación entre las CAE de los CDI y las CAG de derecho interno se resuelve a través del principio “Ley especial deroga ley general”? ¿O puede entenderse una relación de “subsidiariedad” entre ellas? Otra tesis. Explicar

En términos generales, mi respuesta es sí. Cuando se incluye una CAE en el tratado y está claro el problema que atenderá dicha CAE, los casos que se caracterizan por dicho problema pero que están fuera del alcance de la CAE deberían considerarse aceptados por los Estados contratantes y, como consecuencia, la aplicación de los beneficios del tratado a estos casos no debería considerarse como un abuso del tratado. Sin embargo, cuando el problema que caracteriza el caso específico en juego es diferente del que tiene como objetivo la CAE, se debe aplicar la CAG de derecho interno.

3. En los CDI normalmente se incorporan dos tipos de CAE: i) aquellas de tipo objetivo recomendadas por la OCDE (cláusula de transparencia, cláusula de exclusión, cláusula de tránsito, entre otras); y ii) aquellas de tipo subjetivo que adoptan la estructura del “business purpose test” (normalmente para dividendos, intereses y regalías). En su

opinión, ¿cuál de los dos tipos de cláusulas cumple en mejor manera el objetivo de enfrentar el abuso de los CDI?

La respuesta depende de lo que quiere decir con "en mejor manera". Si el resultado esperado de la aplicación de la CAE es un resultado equilibrado y proporcionado, en virtud del cual se preserva la seguridad jurídica y la previsibilidad (en beneficio de las actividades económicas cruzadas), que es el objetivo principal de los tratados tributarios), aunque se aborde el abuso de las disposiciones de los tratados tributarios, sin duda se preferirán las CAE objetivas. Si se espera que la CAE sea simplemente (o mayormente) efectiva para garantizar que se contrarresta cualquier posible abuso, dejando un margen más amplio a las autoridades tributarias y los jueces para decidir qué es un "uso" aceptable del tratado entonces, se recomiendan CAE subjetivas.

4. En relación al contribuyente involucrado en una posible aplicación de la CAG de derecho interno o la CAE del CDI. ¿Qué aspectos relevantes debe contener un régimen legal de derecho interno que se establezca para proteger los derechos de los contribuyentes?

a) La contingencia debe materializarse sólo después de una profunda discusión entre la autoridad tributaria y el contribuyente, donde este último tiene la posibilidad de explicar las razones detrás de la estructura/acuerdo adoptado y por qué su comportamiento no es abusivo.

b) El cuestionamiento debe establecer con la máxima claridad las razones por las cuales se desconocen las explicaciones brindadas por el contribuyente, además por qué su comportamiento es abusivo y cuál es la disposición tributaria que se hubiera aplicado si no hubiera ocurrido ningún abuso.

c) El tributo debe ser recalculado basado en la disposición del CDI que se eludió (incluyendo una regla diferente del mismo CDI o una disposición de un CDI diferente).

d) El contribuyente debe tener el derecho de llevar el caso ante los tribunales judiciales.

5. Comentario adicional sobre la relación entre las CAE de los CDI y las CAG del derecho interno de los estados (en Perú la CAG reconoce dos test: test de propiedad y test de relevancia económica, siguiendo el modelo de la CAG española, Artículo 15 de la LGT).

Con respecto a las CAE de tratados tributarios, ver mi respuesta a la pregunta 2). Con respecto a los PPT de los tratados tributarios, como dichas disposiciones (que son CAG de tratados) están destinadas a cubrir principalmente todos los casos no atendidos por las CAE de los tratados, deben prevalecer sobre las CAG de derecho interno. Como resultado, si un caso específico fuera considerado no abusivo bajo el tratado tributario PPT (CAG), entonces no debería abordarse mediante la aplicación de CAG de derecho interno.

6. Entrevistado: Eduardo Sotelo Castañeda
Fecha: 29.08.2019

1. ¿Considera usted que las CAG de derecho interno se aplica para combatir esquemas de abuso de los CDI, aun cuando no exista norma habilitante en el propio CDI? Explicar.

Desde una concepción de derecho, que encuentra en él una práctica social imbuida de valores, que no pueden soslayarse a la hora de interpretar y de justificar los institutos y las soluciones en casos particulares; las normas antielusivas o las cláusulas antielusivas de derecho interno son una respuesta a situaciones de abuso de derecho o de fraude de ley en las que determinado set de hechos se subsumen en una regla permisiva, pero con un resultado que no guarda coherencia con el equilibrio de los valores aplicables al caso (Por ejemplo: predictibilidad, tipicidad, legalidad versus equidad, justicia, capacidad contributiva, deber de contribuir). En ese contexto, desde la óptica del derecho doméstico, yo diría que no se necesitará de una habilitación explícita para considerar la aplicación de una CAG de derecho interno para combatir esquemas de abuso de los CDI, aún en ausencia de norma habilitante en el propio CDI. No obstante, también creo que la aplicación efectiva de una CAG de derecho interno debe también filtrarse según el caso concreto, y caso por caso.

2. Asumiendo una respuesta afirmativa a la anterior ¿La relación entre las CAE de los CDI y las CAG de derecho interno se resuelve a través del principio “Ley especial deroga ley general”? ¿O puede entenderse una relación de “subsidiariedad” entre ellas? ¿Existe un verdadero conflicto o dicho conflicto depende del tipo de CAE del CDI? ¿Otra tesis? Explicar brevemente.

En efecto, sin duda uno de los posibles criterios de solución es que “norma especial prima sobre general”. Ahora bien, considero que tanto el referido criterio como el de subsidiariedad son criterios, razonables y jurídicamente sustentables en ordenamientos como el nuestro para poder dar solución a situaciones concretas. No parece ser posible que en todos los casos sea un criterio el que debe primar, con lo cual, ninguno de los mencionados criterios debiera ser excluido ex ante. Como se acaba de enunciar, creo -anticipándome al razonamiento y argumentación que provocaría una solución a un caso concreto- que la solución vendría de aplicar caso por caso el mejor criterio. La aventura y el desafío es ver cuáles son las condiciones que un sistema, como el nuestro, debe encontrar en la realidad para aplicar uno u otro en cada situación. Por tanto considero que la respuesta a tu pregunta no puede ser contestada con un sí o con un no rotundo.

Respecto de que si depende del tipo de CAE del CDI, considero que cada ordenamiento jurídico, en nuestro caso el peruano, debería tener realizado un análisis pormenorizado, de manera interna, sobre cuál es el set de circunstancias que, cumplidas, provocan la elección en favor de una de los criterios y, la aplicación de una o varias reglas. En las reuniones y negociaciones de un CDI no creo, ni he visto, que sea probable que se discutan este tema en detalle.

Pues bien, el referido análisis pormenorizado debería prever que si celebros una cláusula de cuál tipo (una CAE dentro de un CDI), cuáles son los criterios posibles para poder recibirla, excluirla, admitir que ganó, o que complementa con la CAG del derecho interno.

3. En los CDIs normalmente se incorporan dos tipos de CAE: i) aquellas de tipo objetivo, entre las que podemos encontrar las recomendadas por la OCDE (cláusula de transparencia, cláusula de exclusión, cláusula de tránsito, entre otras); y ii) aquellas de tipo subjetivo que adoptan la estructura del “business purpose test” (normalmente para dividendos, intereses y regalías). En su opinión, ¿cuál de los dos tipos de cláusulas cumple en mejor manera el objetivo de enfrentar el abuso de los CDI?

(Ninguna respuesta).

4. En relación al contribuyente involucrado en una posible aplicación de la CAG de derecho interno o la CAE del CDI, sea ésta última de carácter objetivo o subjetivo. ¿Qué aspectos relevantes debe contener un régimen legal de derecho interno que se establezca para proteger los derechos de los contribuyentes?

Yo creo que dado que estamos hablando del tema de una posible configuración sea de abuso o elusión, se debe tener información suficiente de parte del Estado, sobre las condiciones o circunstancias que determinan su aplicación (orientación, manuales o ejemplos-tipo, respuestas a consultas, etc.). Asimismo, el estado de la cuestión actual, en el comparable internacional, ha empezado a regular aspectos de un procedimiento garantista en la que se balancee la relativa y consciente pérdida de predictibilidad del sistema tributario (debido a la admisión de una CAE; pero, sobre todo, de una CAG) en la cual se escuche al deudor o sus representantes, que se permita conocer claramente cuáles son los cargos que se le imputan para que haya un razonable derecho de defensa. Esta última experiencia no es aún generalizable, y tiene sus propios inconvenientes, pues, no debería convertirse en un obstáculo para descubrir la elusión, el abuso o el fraude; ni para sesgar ni capturar la decisión del órgano de administración tributaria.

5. En el caso específico peruano (considerando los dos test: idoneidad y propósito de negocio), cuál es su posición sobre i) la aplicación de la CAG de derecho interno cuando el CDI no tiene una norma habilitante expresa; y ii) considerando las CAE de los pocos CDI que tiene el Perú, ¿cómo se resolvería la relación entre la CAG interna y las CAE de los CDI?

Me ubico en un punto de partida en el que solo desde el 2003 en adelante tengo CDI, pero desde antes, el Tribunal Constitucional nos viene anunciando que en nuestro ordenamiento legal, empezamos a vivir un Estado Constitucional de Derecho que es una superación con algunos componentes de Estado de Derecho. En este marco, se gesta el deber de contribuir, el principio de solidaridad, el deber de contribuir que se extiende a cargar formales, se refuerza la extrafiscalidad como fin del sistema tributario, el combate contra elusión y evasión. En el Estado Constitucional hay paulatinos alejamientos del derecho positivista entendido, y se permite que haya una interpretación con visión de valores, que haya ponderación, entonces, todo eso involucraría que mi interpretación de tratados y convenios que se convierten en ley doméstica se imbuya de esta misma manera de entender el Derecho. Por eso diría que, con esta perspectiva, no parece necesitarse de una cláusula habilitante puntual que active mi norma antielusiva general; ¿Cuál es la solución enfrentando las cláusulas específicas del CDI?, es caso por caso, pero yo también coincido que lo mejor sería que existirían trabajos que señalen algunos criterios generales de ver como se analizaría, qué examen se debe hacer y cuáles son los posibles resultados, de esa manera empezaría a trabajar para aplacar incertidumbres y mejorar la predictibilidad.

II. Comentarios a las entrevistas

El objeto de nuestra tesis es abordar una problemática poco transitada en el derecho tributario internacional como es la relación entre la CAG de derecho interno y las CAE que se incorporan en los CDI. Para complementar nuestra investigación, tal como indicamos, recurrimos a destacados especialistas en materia tributaria y/o de tributación internacional, que, vinculados de alguna manera a esta problemática, nos brindaron sus comentarios y posiciones sobre esta intrincada relación. Los comentarios y opiniones de estos especialistas, en lo que consideramos oportuno, son citados en el cuerpo del trabajo, de tal forma que contribuya a resolver el objeto de nuestra investigación.

Los entrevistados muy amablemente accedieron a aportar sus opiniones y podemos afirmar que, sin ese soporte, habría sido muy difícil poder concluir esta tesis, pues en no pocos casos apoyaron a confirmar un criterio que veníamos asumiendo, como es por ejemplo, lo relacionado a la necesidad de tutelar los derechos del contribuyente en la aplicación abierta e irrestricta de la CAE sustentada en criterios subjetivos, las que ponen en peligro principios base como seguridad jurídica y predictibilidad en el ejercicio de sus facultades por la Administración Tributaria.

BIBLIOGRAFÍA

- Almudi, J. M., & Serrano, F. (2004). Las Medidas Antiabuso en los Convenios para Evitar la Doble Imposición. En *Manual de Fiscalidad Internacional*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Arbaiza, L. (2014). *Cómo hacer una tesis*. Lima: Universidad ESAN.
- Báez, A. (2016). La cláusula del propósito principal (principal purpose test). Un análisis crítico de la Acción 6 del Proyecto BEPS. *Revista de Contabilidad*, 5-52.
- Báez, A., & Zorzona, J. (2018). Relatoria de IFA - España. Congreso Mundial de la Asociación Fiscal Internacional. *Cahier de Droit Fiscal International*, 103(1).
- Bernal, C. (2010). *Metodología de la investigación: administración, economía, humanidades y ciencias sociales*. Colombia : Prentice Hall.
- Bühler, O. (1968). *Principio de Derecho Tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero.
- Calderón, J., & Martín, A. (2006). Los Tratados Internacionales. Los Convenios de Doble Imposición en el Ordenamiento Español: Naturaleza, Efectos e Interpretación. En *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*. Valencia: Wolters Kluwer España.
- Campagnale, N., Catinot, S., & Parrondo, A. (2000). *El Impacto de la Tributación sobre las Operaciones Internacionales*. Buenos Aires: La Ley.
- Cascajero, M. Á. (2006). *Las Cláusulas Antiabuso en el Ámbito de la Recaudación*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Constitución Política. (30 de Diciembre de 1993). Diario Oficial El Peruano. Perú.
- Contreras, E. (2017). Jurisprudencia en Relación a la Definición de "Beneficiario Efectivo" prevista en los Convenios para Evitar la Doble Imposición. *Enfoque Internacional*(14).
- Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. (1969). 1969.
- Convenio entre el Gobierno de Canadá y el Gobierno de la República del Perú para Evitar la Doble Tributación y para Prevenir la Evasión Fiscal en Relación al Impuesto a la Renta y al Patrimonio. (2001). Obtenido de https://www.mef.gob.pe/contenidos/tributos/cv_dbl_imp/Convenio_Peru_Canada_DT.pdf
- Cores, R. (2014). Las cláusulas antielusivas específicas y los convenios para evitar la doble imposición suscritos por el Perú. En *Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Tomo II* (Págs. 401-419). Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario.

- Danon, R. (Enero de 2018). Treaty Abuse in the Post-Beps World: Analysis of the Policy Shift and Impact of the Principal Purpose Test for MNE Groups. *Bulletin for International Taxation*.
- Danon, R. (20 de Julio de 2019).
- Decreto Legislativo N° 1121. (18 de Julio de 2012). Diario Oficial El Peruano. Perú.
- Decreto Legislativo N° 1422. (13 de Setiembre de 2018). Diario Oficial El Peruano. Perú.
- Decreto Legislativo N° 295 "Código Civil". (25 de Julio de 1984). Diario Oficial El Peruano. Perú.
- Decreto Legislativo N° 816. (20 de Abril de 1996). Diario Oficial El Peruano. Perú.
- Decreto Supremo N° 145-2019-EF. (6 de Mayo de 2019). Diario Oficial El Peruano. Perú.
- Díaz, V. (2008). Comunicación Técnica - La Elusión Fiscal y los intentos para evitarla. En *Memorias de la XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario* (Págs. 707-726). Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario; Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario.
- Durán, L., & Nina, P. (2018). Relación entre las Normas Peruanas sobre Precios de Transferencia y la Cláusula Antielusiva General de las XIV Jornadas Nacional de Derecho Tributario "La Cláusula Antielusiva General en el Ordenamiento Peruano". *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*(65).
- Estatuto de la Corte Internacional de Justicia. (s.f.). Obtenido de <https://www.icj-cij.org/files/statute-of-the-court/statute-of-the-court-es.pdf>
- Furuseth, E. (Diciembre de 2018). The Interpretation of Tax Treaties in Relation to Domestic GAAR's. *IBFD Doctoral Series*, 43.
- García, C. (2005). Forma y Sustancia en los Convenios de Doble Imposición. En *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional. Homenaje latinoamericano a Víctor Uckmar*. Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Depalma.
- García, C. (2006). Interpretación de los Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional. En *Estudios de Derecho Internacional Tributario: Los Convenios de Doble Imposición*. Bogotá: Legis Editores S.A.
- García, C. (Abril de 2006). Naturaleza y Función Jurídica de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario Peruano. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*(44), 61-102.
Obtenido de <http://www.ipdt.org/publicaciones/detalle/69>
- García, C. (2008). Relatoria General Tema 1: La Elusión y los Medios Para Evitarla. En *Memorias de la XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario* (Págs. 47-190). Caracas: Asociación Venezolana de Derecho Tributario; Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario.

- Giuliani, C. (1993). *Derecho Financiero* (5ta. ed., Vol. II). Buenos Aires: Depalma.
- Gutmann, D. (15 de Julio de 2019).
- Hernández, R., Fernández, C., & Baptista, P. (2010). *Metodología de la investigación*. México: McGraw-Hill.
- Jarach, D. (1999). *El Hecho Imponible*. Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- Jiménez, F., & Rodríguez- Ramos, L. (2011). Cláusulas Antielusión y Convenios para Evitar la Doble Imposición: Cuestiones No Resueltas. *Revista de Contabilidad y Tributación: Comentarios, casos prácticos*, 59-108.
- Larraz, J. (1952). *Metodología aplicativa del derecho tributario*. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado.
- León, S. (Noviembre de 2018). La Carga de la Prueba en la Norma VIII de las XIV Jornadas Nacional de Derecho Tributario "La Cláusula Antielusiva General en el Ordenamiento Peruano". *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*(65), 411-432.
- Ley N° 26663. (22 de Setiembre de 1996). Diario Oficial El Peruano. Perú.
- Ley N° 30230. (12 de Julio de 2014). Diario Oficial El Peruano. Perú.
- Maisto, G. (22 de Agosto de 2019).
- Malherbe, J. (17 de Julio de 2019).
- Malherbe, J., & Zuzunaga, F. (Noviembre de 2018). Ponencia General de las XIV Jornadas Nacionales de Derecho Tributario "La Cláusula Antielusiva General en el Ordenamiento Peruano". *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*(65), 15-116.
- Morales- Arias, L. (Mayo de 2010). El treaty Shopping y las Cláusulas Antiabuso. *ICDT*(62), 117-147.
Obtenido de
http://www.icdt.co/publicaciones/revistas/RevistaICDT62/Articulo%204/PUB_ICDT_ARTMORALESARIASLuisGuillermo_Eltreatyshoppingylasclausulasantiabuso_RevistaICDT62_Bogota_10..pdf
- Mur, M. (Noviembre de 2018). Cláusula General Anti Elusiva Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario de las XIV Jornadas Nacional de Derecho Tributario "La Cláusula Antielusiva General en el Ordenamiento Peruano". *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*(65), 570-610.
- Novak, F., & García- Corrochano, L. (2003). *Derecho Internacional Público. Tomo I: Introducción y Fuentes*. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
- OCDE. (Julio de 2010). Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Obtenido de

- <http://www.gerens.cl/gerens/ModeloConvenioTributario.pdf>
- OCDE. (15 de Julio de 2014). Model Tax Convention on Income and on Capital. Obtenido de <http://www.law.uh.edu/faculty/wstreng/InternationalTax2015/OECDModelTreaty-2014.pdf>
- OCDE. (21 de Noviembre de 2017). Model Tax Convention on Income and on Capital. Obtenido de https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page1
- Palao, C. (2009). *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*. Valladolid: Lex Nova.
- Palao, C. (Octubre de 2015). OECD Base Erosion and Profit Shifting Action 6: The General Anti-Abuse Rule. *Bulletin for International Taxation*, 602-608. Obtenido de www.montero-aramburu.com/wp-content/uploads/2015/10/20151020_ArticuloCPT.pdf
- Pedraza, L. M. (2010). Tax treaties and tax avoidance: application of anti avoidance provisions. En *Cahiers du droit fiscal international. Corresponsalía - Perú. International Fiscal Association. Congreso de Roma* (Vol. 95A). Roma: IFA.
- Rajmilovich, D. (2014). Las Cláusulas Antiabuso Específicas y los Convenios de Doble Imposición. En *Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario* (págs. 123-142). Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario.
- Resolución de las XIII Jornadas Nacional de Tributación "Tributación de Personas Naturales en un Mundo Transparente: Agenda Pendiente". (28 de Junio de 2018). Lima. Obtenido de <http://www.ifaperu.org/Jornadas/4>
- Resolución de las XIV Jornadas Nacionales de Derecho Tributario "La Cláusula Antielusiva General en el Ordenamiento Peruano". (22 de Abril de 2019). Lima. Obtenido de <http://www.ipdt.org/jornadas/resolucion/19>
- Resolución de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Tema 1: La Elusión Fiscal y los Medios para Evitarla. (2008). Isla Margarita. Obtenido de <http://www.iladt.org/FrontEnd/ResolutionDetailPage.aspx>
- Resolución del Exp. 00018-2009-PI/TC (Tribunal Constitucional 23 de Mayo de 2010). Obtenido de <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2010/00018-2009-AI%20Resolucion.html>
- RTF N° 04234-5-2017, Exp. 14615-2016 (Tribunal Fiscal 17 de Mayo de 2017). Obtenido de http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2017/5/2017_5_04234.pdf
- RTF N° 06686-4-2004, Exp. 4852-2003 (Tribunal Fiscal 08 de Setiembre de 2004). Obtenido de

- http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2004/4/2004_4_06686.pdf
- RTF N° 10923-8-2011, 1774-2008 (Tribunal Fiscal 24 de Junio de 2011). Obtenido de http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2011/8/2011_8_10923.pdf
- RTF N° 622-2-2000, Exp. 2805-97 (Tribunal Fiscal 21 de Julio de 2000). Obtenido de http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2000/2/2000_2_0622.pdf
- Sainz De Bujanda, F. (1993). *Lecciones de Derecho Fnanciero*. Madrid: Universidad Complutense.
- Schoueri, L. (3 de Julio de 2019).
- Sentencia Casación N° 16804-2014, Casación N° 16804-2014 (Corte Suprema de Justicia de la República 6 de Octubre de 2017). Obtenido de https://static.legis.pe/wp-content/uploads/2018/10/Casaci%C3%B3n-16804-2014-Legis.pe_.pdf
- Sentencia del Pleno Jurisdiccional del Tribunal Constitucional, Exp. 00002-2009-PI/TC (Tribunal Constitucional 5 de Febrero de 2010). Obtenido de <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2010/00002-2009-AI.html>
- Sentencia Molinos Río de la Plata s/ Recurso de apelación (Tribunal Fiscal de la Nación. Capital Federal, Ciudad Autónoma 14 de Agosto de 2013).
- Sotelo, E. (Setiembre de 2012). Nueva Cláusula Antielusiva General Tributaria. *Análisis Tributario*, XXV(296), 23-28.
- Sotelo, E. (29 de Agosto de 2019).
- Tarsitano, A. (2014a). La Elusión Fiscal y la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario. *IUS ET VERITAS*(49), <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/viewFile/13613/14236>
- Tarsitano, A. (2014b). La Prohibición de Abuso de Convenio para evitar la Doble Imposición Internacional. *Suplemento Enfoque Internacional de la Revista Análisis Tributario*(12), 31- 40.
- Teijeiro, G. (2004). *Interpretación económica de las normas tributarias*. Buenos Aires: Editorial Ábaco.
- Valente, P., & Magenta, M. (Enero de 2000). Analysis of Certain Anti-Abuse Clauses in the Tax Treaties Concluded by Italy. *Bulletin for International Taxation*.
- Vega, F. (2016). Las Medidas Antiabuso en los Convenios Bilaterales para Evitar la Doble Imposición Internacional. En *Manual de Fiscalidad Internacional*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Villagra, R. (Noviembre de 2018). Relación de los lineamientos de la OCDE sobre recalificación y la CAG del Perú de las XIV Jornadas Nacional de Derecho

- Tributario "La Cláusula Antielusiva General en el Ordenamiento Peruano". *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*(65), 715-735.
- Villanueva, W. (Diciembre de 2014). Las Normas Antielusivas Específicas de la Ley Interna y su Aplicación a Nivel del Tratado. *Revista Derecho & Sociedad*(43), 435-447.
- Villegas, H. (2001). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires: Depalma.
- Ward, D. (1993). Abuse of Tax Treaties. *Herbert H. Alpert & Kees Van Raad. Essays on International Taxation. Series on International Taxation*.(15).
- Zegarra, J. C. (2017). Planificación Transnacional Agresiva y Abuso de Tratados: Herramientas de Derecho Interno y Derecho Internacional para Contrarrestarlos en la era BEPS. En *9º Encuentro Regional Latinoamericano*. Buenos Aires. Obtenido de <https://www.zyaabogados.com/administrador/assets/uploads/files/0c774-ifa-2017-ponencia-ifa-2017-argentina-peru-juan-carlos-zegarra.pdf>
- Zuzunaga, F. (2008). IX Jornadas Nacionales de Tributación - Ponencia General Tema 2: Convenios para evitar la Doble Imposición. En *CDIs Convenios para evitar la Doble Imposición tributaria*. Lima: IFA - Perú.
- Zuzunaga, F. (Febrero de 2013). ¿La Cláusula Antielusiva General vulnera la Constitución peruana? *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*(53), 136. Obtenido de http://www.ipdt.org/uploads/docs/02_Rev53_FZDP.pdf