

Treaty shopping en business profits

MICHAEL ZAVALETA ALVAREZ^(*)

I. EL PROBLEMA POR ANALIZAR

Este trabajo se refiere a las actividades de economía de opción de *Treaty Shopping* en aquellas rentas que califican como “Beneficios Empresariales” (*Business Profits*), las cuales tienen como consecuencia un ahorro tributario lícito, al evitar la tributación en la “fuente”, en virtud que en los Convenios para Evitar la Doble Imposición vigentes en el Perú¹ (CDI o *Tax Treaty* o convenio) que privilegian el criterio de la residencia,² los destinatarios naturales de la no gravabilidad (total o parcial) en el país de la fuente,³ son los contribuyentes residentes en el otro país contratante (país de la residencia).

El análisis clásico del fenómeno *treaty shopping* se ha realizado usualmente, siguiendo la posición axiológica de preferir antes que la “forma jurídica” a la “sustancia económica”, explicitada en el “*leading case Aiken*”⁴ de USA, muy bien recogido por el planteamiento de *Klaus Vogel*, en su clásico *On Double Taxation Conventions*,⁵ quien eleva el enfoque

(*) Profesor de Derecho Tributario de la Facultad de Derecho de la Universidad de San Martín de Porres. Presidente del Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de San Martín de Porres. Abogado por la USMP. Presidente de la Comisión de Tributaristas de la Asociación de Bancos del Perú - ASBANC.

1 En este trabajo solo se analizarán solo los casos de beneficios empresariales a la luz de los CDI’s con Chile y Canadá.

2 OECD: Model Tax Convention on Income and on Capital - Condensed version 2005 and Key Tax Features of Member Countries 2006. Netherlands, IBDF privilegia el criterio de residencia.

3 OECD: Model Tax Convention (..) Op cit., establece que los “beneficios empresariales”(Business Profits) tributan en el país de la residencia, salvo que tengan un establecimiento permanente en el país de la fuente, en cuyo caso, tributan en éste.

4 “Aiken Industries Inc. vs. Commissioner”, 56 Tax Court 925, 1971 es la primera jurisprudencia anti-shopping.

5 Vogel, Klaus: *On Double Taxation Conventions: A Commentary to the OECD, UN and U.S. Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital, With Particular Reference to German Treaty Practice*. London - Boston. Third

“*substance over form*” a la categoría de “principio general del Derecho”.

La conclusión que ha llevado este enfoque es que la Administración Tributaria del país afectado se encuentra habilitado para sostener que, siempre estamos ante un negocio “elusivo de tributos” bajo sus diversas modalidades y, por ello, *per se* “reprimible”, aplicando “cláusulas genéricas antielusivas” del Derecho (legislación o jurisprudencia) interno,⁶ aun cuando los Estados signatarios del CDI no lo expliciten en éste.

Este enfoque que posibilita al fisco a desvelar la estructura contractual o societaria pactada y aplicar normas que no están previstas también ha servido, como premisa causalista de algunos, a fin de sostener el fracaso del Modelo de la CAN, previsto en el Anexo II de la Decisión 40 e, inclusive, a sostener que la propia Decisión 578 permitiría el *treaty shopping*, en razón que implican sistemas impositivos de renta diferentes.

Mi opinión es que el curso de acción sugerido no puede generar como consecuencia el aplicar una suerte de “cláusula general antielusiva” no prevista en el CDI, aun cuando cierta doctrina recomiende ello. Y, peor aún, como demostraremos, en el caso peruano, tampoco podría aplicarse el Criterio o Consideración Económica de la Norma VIII del Código Tributario como si -de suyo- fuera una “cláusula general”, toda vez que se vulnerarían diversos principios jurídico-tributarios, además del *pacta sunt servanda*⁷ en caso aplicásemos la *lex fori* sin cláusula expresa tipificada habilitante y/o sin cláusula de reenvío.

Edition, Kluwer Law International, 1997.

⁶ Dorom, Herman: *Taxing Portfolio Income in Global Financial Markets*. Netherlands, IBFD, 2002, pág.214 sostiene: “Other countries employ a mixture tools in their domestic tax systems (...), in an attempt to limit the ability of taxpayers to abuse the treaties (...)”. “(...)”. “Doctrines such as “substance over form”, “abuse of law” (fraus legis) and “sham transactions” can be used is considered abusive. (...)”.

⁷ **Pacta sunt servanda** es una locución latina, que se traduce como “lo pactado obliga”, que expresa que toda convención debe ser fielmente cumplida por las partes de acuerdo con lo pactado; el cual ha sido ratificado en el Perú por la RTF nº 4190-2-2003 donde se imposibilita cambiar un Tratado con normas domésticas; contrario a como ocurre en USA donde una Ley interna puede modificar un tratado tributario. El *pacta sunt servanda* es un principio básico del derecho civil (contractual) y del derecho internacional. En materia internacional se señala que: “Todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe”, según lo señala el artículo 26 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969 y mismo artículo de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados celebrados entre Estados y Organizaciones Internacionales o entre Organizaciones Internacionales de 1986. Esta consigna, acuñada en épocas de la antigua Roma y según la cual “los pactos deben honrarse”, es una de las bases fundacionales de la confianza que la sociedad deposita en sí misma.

Nuestro principal objetivo es enfatizar que en aquellos *treaty shopping* que sean consecuencia de la economía de opción y no impliquen simulación, no habría un ilícito tributario.

Demostraremos, pues, que el problema se debe al mal entendimiento del fenómeno *treaty shopping* y a la no diferenciación de cuándo es lícito o no; lo cual ocurre cuando simplemente se le cataloga como “*elusión reprimible*”.

Finalmente, es propósito que los lectores compartan la idea que si los países signatarios deciden por convenir a sus países, desde el punto de vista de política fiscal, que es útil y óptimo no pactar una cláusula antielusiva en el CDI, así como tampoco pactar una cláusula de reenvío a la legislación interna para el caso de “Beneficios Empresariales” (como sí ocurre para otras categorías de rentas), tal decisión debe respetarse. De suyo, consiguientemente, uno de los objetivos secundarios de este trabajo es buscar “desmitificar” el hecho que Estados signatarios “opten” válidamente por otorgar al mercado un producto que sea usado para el *Tax Planning Internacional*.⁸

II. FUNCIÓN Y TIPOS OPERATIVOS OBJETO DE ANALISIS

El *Treaty Shopping* aparece a fin de usar la mencionada no gravabilidad por residentes de terceros países (no integrantes de los países signatarios) mediante el establecimiento de una sociedad con residencia en un país que ha firmado un CDI con otro país, el cual constituye la fuente; siendo que puede estar implicada con cualquier tipo de rentas tales, como por ejemplo, rentas pasivas (dividendos, intereses, regalías), rentas por beneficios empresariales (Business Profits), entre otras.

El ejemplo más conocido en “rentas pasivas” es el de los grupos de inversiones directas canadienses en USA, quienes lo hacen a través de las sociedades holding de Holanda, por cuanto los impuestos a las ganancias retenidos en USA a sociedades holandesas, por los dividendos e intereses, es mucho menor que si pagarán a sociedades residentes en Canadá.⁹

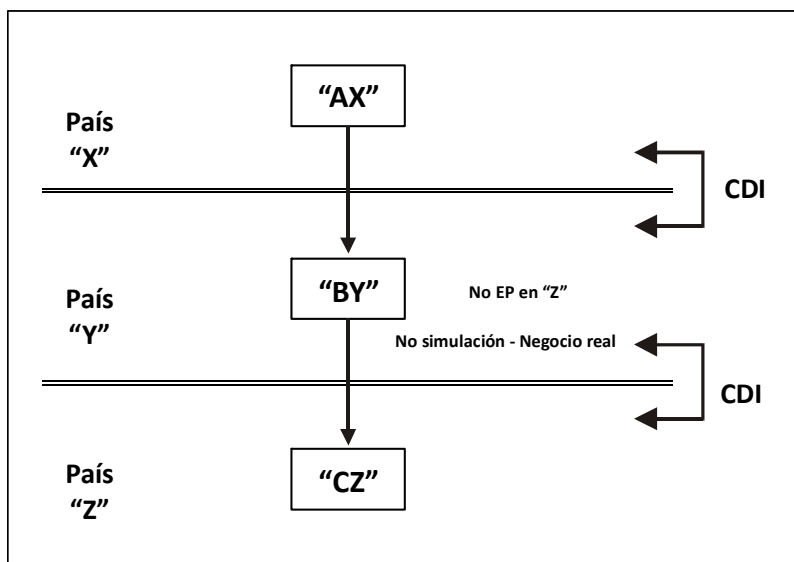
Por otro lado, el ejemplo más común de *Treaty Shopping* en “beneficios

⁸ Van Weegel, Steve: *The Improper Use of Tax Treaty*. London. Kluwer Law International, 1998, pág. 110-111, en similar posición axiológica sostiene “Some countries (...) continue to regard treaty shopping as a non-issue”.

⁹ NY Bar Association, Tax Committee on US Activities of Foreign Taxpayers: “Report on proposed US Model Income Tax Treaty”. En: *Journal Harvard International Law*. Nº 23, winter 1983, pg. 285.

empresariales”,¹⁰ entendido como economía de opción lícito, es el de aquella empresa “AX” domiciliada en el país “X”, quien presta servicios digitales y de asistencia técnica a “BY” (empresa conducto vinculada o no con AX) domiciliado en el país “Y”, los cuales son prestados nuevamente por “BY” a favor de “CZ” domiciliado en “Z”; siendo que “Y” y “Z” tienen firmados Tax Treaty al igual que “X” con “Y”, pero no entre “X” con “Z”; siempre bajo el supuesto que “BY” no cuenta con establecimiento permanente en el país Z y de que no se trata de una simulación comercial; lo cual genera como consecuencia que, no haya retención en la fuente en ningún caso: ni Z ni Y reciben impuesto a la renta por las transacciones, toda vez que no hay retención y los servicios generan gastos deducibles contra las bases imponibles de BY y CZ.

Treaty Shopping en “beneficios empresariales”



Las estructuras más conocidas del *Treaty Shopping*, a través de personas jurídicas, implican el uso de éstas como **“conduit companies”**¹¹

¹⁰ Según el artículo 7 del Modelo OECD referido a Business Profits: “The profits of an Enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits of the enterprise may be taxed in the other State but only so much of them as is attributable to that permanent establishment.”

¹¹ Committee on Fiscal Affairs OECD: “Double taxation conventions and the use of conduit companies”. Report reproduced in Vol II of the loose-leaf version of the OECD Model Tax Convention. At pages R(6)-1.

(“empresas canales” o “empresas interpuestas”). Estas compañías conductos toman ventajas del CDI bajo nombre propio en el Estado productor de la renta, sin embargo, el ahorro lo recibe una persona no autorizada a calificar como residente por dicho convenio; produciéndose un ahorro tributario porque existe nula o escasa imposición en el Estado o los Estados de la empresa conducto; aunque dicha ventaja se origina en el Estado de la fuente, que generalmente grava a todos los no residentes - incluso a las compañías conducto-, pero que en virtud del tax treaty se han previsto no gravabilidades o traslado de la potestad de gravar al país de la residencia, y no de la fuente.

Helena Taveira¹² explicita la instrumentalización de la “sociedad interpuesta”:

“Como foi salientado, o treaty shopping consiste no ato planejado de seleccionar, dentre os tratados contra a dupla tributação internacional existentes, o que melhor convier para efeito de uma dada operação que deva ser praticada com algum residente de um outro país com o qual o seu (de residência) não possua um acordo semelhante (ou que possua, mas com condições menos favoráveis), mediante a interposição de uma pessoa jurídica ou entidade qualificável como “residente” em um dos Estados signatários, para obter as respectivas vantagens que as cláusulas da convenção possam lhe oferecer.”

“Assim sendo, o treaty shopping apresenta-se como a tentativa de adequar um sujeito não-residente às condições exigidas pelo elemento de conexão subjetivo de uma determinada convenção, estrategicamente selecionada (...)”.

“O treaty shopping corresponde à atitude de um determinado sujeito, na organização transnacional dos seus negócios, de pretender utilizar-se dos benefícios concedidos por um determinado acordo internacional para evitar a bitributação, selecionado dentre os demais pela conveniência que oferece às operações pretendidas, mesmo sem ter direito a tais benefícios, por não figurar no âmbito subjetivo do acordo (sendo um não-residente em relação aos países signatários), através da interposição de uma pessoa jurídica apta a agir em seu nome e por sua conta.”

En la definición de OECD¹³ sobre el treaty shopping visualizamos también

¹² Taveira Torres, Helena: Direito Tributário Internacional. Cap. IV: Uso indevido dos tratados internacionais e planejamento tributário (treaty shopping, rule shopping e casos triangulares), Sao Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 2001, pág. 324-6.

¹³ Committee on Fiscal Affairs OECD: “International tax avoidance and evasion - four

la necesidad de que exista una *conduit company*, como elemento natural de aquél:

“(...) a taxpayer searches for a country with a favourable network of tax treaties, in order to set up a legal structure that would indirectly enable him to take advantage of a Convention with a third State which otherwise would not have applied”.

En ese orden de ideas, los elementos naturales o característicos del treaty shopping serían:

- a) Búsqueda planeada del mejor convenio, buscando un resultado fiscalmente más favorable para la operación;
- b) Una persona que planea (el beneficiario real o efectivo) no deber ser residente de los países de la convención escogida;
- c) La interposición de una persona (jurídica o física) debe ser calificable como residente en el país signatario del convenio seleccionado, distinto al país de la fuente del rendimiento;¹⁴
- d) Alejamiento del régimen aplicable del país de la fuente mediante el uso privilegiado del convenio escogido.

Ahora bien, el treaty shopping a través de las *conduit companies*, se subdividen en **“direct conduit”** conocida también como estrategia directa, toda vez que no se produce la tributación (o es más reducida) porque el rendimiento disfruta de un régimen en el Estado intermedio que le permite lograr ese efecto; y, por otro lado, las **“stepping stone conduits”** (“empresas trampolines” o “sociedades escalón” y con “empresas bases” inclusive) conocida como estrategia indirecta, por cuanto se elimina o reduce la tributación compensando los ingresos percibidos por la sociedad intermedia con gastos facturados por entidades residentes en otro Estado.

related studies, in issues of international taxation”. Paris, 1987. Numeral 1, pág. 88.

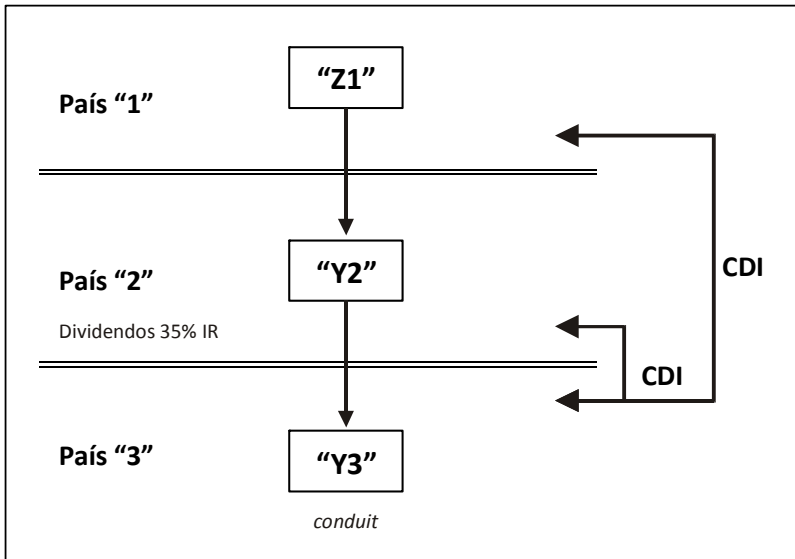
¹⁴ Xavier, Alberto: *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Rio de Janeiro, Ed. Forense, 5ta ed., 1998, pág. 290 llama al uso de una persona interpuesta como “Fraude ao domicílio da pessoa jurídica”: “Também o domicílio das pessoas jurídicas (a sua sede estatutária, direção, efetiva ou país de incorporação) pode ser escolhido ou deslocalizado com o propósito exclusivo de atrair a aplicação de regime tributário mais favorável. Tendo presente que os tratados contra a dupla tributação se aplicam às pessoas que sejam residentes dos Estados contratantes, a residência num desses Estados pode ser obtida com o propósito exclusivo de aproveitar o regime mais favorável de um tratado que, de outro modo, não abrangeria a entidade em causa. Fala-se em tal caso de treaty shopping, de uso impróprio ou de abuso das convenções”

Pongamos un ejemplo de cada estrategia para entenderlos mejor:

- i) En las *direct conduit companies* la empresa Z1 del país 1, el cual inafecta a los dividendos del exterior, invertirá en la empresa X2 del país 2 que grava con 35% los dividendos; 2 no tiene un Tax Treaty con 1; Z1 establece una filial Y3 (*conduit company*) en el país 3, quien tiene un CDI con 2; 3 al igual que 1 inafecta a los dividendos del exterior.

Esta estructura generará como consecuencia que Z1 ahorre en el país 2 a través de Y3 residido en el país 3.

Direct Conduit Companies

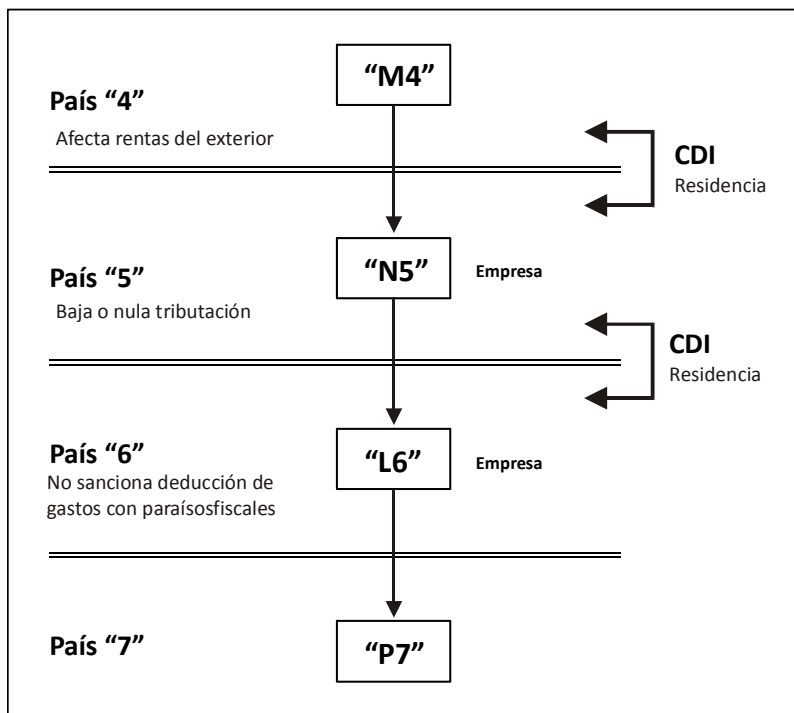


- ii) En las *stepping stone conduits* con empresas bases¹⁵ M4 del país 4, quien afecta las rentas del exterior, aporta una intangible amortizable a la sociedad N5 (empresa "base") establecida en el país 5, el cual es de baja o bula tributación. N5 otorga la licencia sobre el intangible a L6 (empresa "intermedia") establecida en el país 6, el cual no sanciona la deducción de gastos con Tax Haven; L6 sublicencia el intangible a P7 residente en el país 7. Solo existen Tax Treaties entre 4 y 5 al igual que entre 5 y 6, pero no entre 4 y 7; tales CDI's, bajo el Modelo OCDE, otorgan tributación en el país de la residencia, no de la fuente.

¹⁵ Committee on Fiscal Affairs OECD: "Double taxation conventions and the use of base companies". Report reproduced in Vol II of the loose-leaf version of the OECD Model Tax Convention. At pages R(5)-1.

Siendo el resultado que P7 cuando abone a L6 por la licencia del intangible (royalty) no aplicará retención en la fuente; L6 no adicionará el gasto por el royalty abonado a N5 y tampoco habrá retención en la fuente; en N5 al ser un paraíso fiscal no habrá impuesto a la renta; el país 4 no cobrará impuesto en tanto N5 no remese a dividendos a M4. De suyo, consiguientemente, se afecta la recaudación en 7 (país de la fuente) y en 4 (país de residencia del inversor).

Stepping Stone Conduits with Base Company



III. POSICIONES AXIOLÓGICAS CONFRONTADAS COMO "CAUSA" DEL PROBLEMA

Cuando un CDI no tiene previsto en su artículo referido a los *Business Income* una cláusula específica o general contra el *Treaty Shopping*, todo operador del Derecho se encuentra frente a la polémica de dos "ideas o posiciones axiológicas" contrapuestas entre sí:

- i) Por un lado, tenemos la idea del respeto a los principios de "tipicidad" y "legalidad", a fin de no transgredir el "*pacta sunt servanda*", con lo

cual no sería factible aplicar una cláusula general antielusiva (doctrina o supuestamente prevista en la ley interna). Y, a la par, a esta idea, ya en la *Lex Fori*, se le suma el respeto al derecho fundamental de los agentes privados a respetar la “autonomía privada” en los contratos y negocios jurídicos.

- ii) Por otro lado, se encuentra la idea de que toda “elusión” es consecuencia de un negocio jurídico *per se* “anómalo”, “insustantivo y formalista” e “inmoral socialmente”, además de “ineficiente al fisco”, ya que se transgrede el “Orden Público Tributario”, bajo la proposición de una supuesta “imperatividad de toda norma tributaria”. A raíz de esta idea cierta doctrina internacional sostiene que, se debe respetar el principio de “reciprocidad” y “equilibrio de sacrificios de los Estados signatarios”, a la luz del enfoque “*Substance over Form*” y “*Business Purpose Test*” (en el Common Law) y del Fraude a la Ley Fiscal, Abuso de las Formas Jurídicas y Simulación (en el Derecho Continental Europeo y Sudamericano); con lo que sería factible inaplicar el CDI o, caso contrario, levantar el “velo jurídico” a la operación o “aplicar la norma eludida e inaplicar la norma de cobertura”.

A la par a las anteriores premisas axiológicas, ya en la *Lex Fori*, cierta doctrina basada en la idea de “equidad”, sostienen que todos los que obtienen “cierta consecuencia económica”, dentro de un ámbito de validez jurídica, “deben moralmente el tributo” correspondiente que se pretendió eludir, “aun cuando no hayan calzado en la hipótesis de incidencia tributaria” que se aplica; lo anterior aplicando las doctrinas del *fraus legis* y del abuso de las formas jurídicas correlacionadas con la consideración económica de la Norma VIII de la *Lex Fori*.

En este escenario, y a la luz de la libre determinación o aplicación de las normas domésticas, se acude *al treaty override*, a fin de aplicar la regulación doméstica general antielusiva (de haberla), por cuanto no implica dejar sin efecto la totalidad del CDI, solo la parte que posibilita el ahorro tributario.

En resumen, la segunda posición axiológica es la de preferir la “sustancia económica” antes que la forma jurídica, a fin de no incurrir en una “discriminación internacional” y, ya en la norma doméstica, a efectos de ser equitativo, toda vez que “se gravaría a quien no estando en la hipótesis”, dada su capacidad contributiva, “nova su posición” a “hecho calzado en la hipótesis”.

Como es fácil suponer dependiendo de las ideas (o posiciones) axiológicas de interpretación que adopte el intérprete se llegará o no a una conclusión

determinada, siendo que normalmente el fisco del país afectado con la menor recaudación tomará las posiciones axiomáticas ii), a diferencia del contribuyente y del fisco beneficiado con el *Treaty Shopping* (a la luz de una suerte de competencia de Estados) los que sostendrán en función a la posición axiológica i).

III.1. “Tipicidad”, “Pacta sunt servanda”, “Autonomía Privada” y “prohibición del treaty override”

De acuerdo al principio de tipicidad y de legalidad no es factible aplicar una medida antielusiva, sea a través de una cláusula general o especial no prevista en forma expresa en el Tax Treaty y menos en la legislación interna (peruana o del Estado contraparte firmante), máxime porque dicha aplicación significaría negar un beneficio derivado de un tratado internacional, en el ámbito interno de un Estado firmante del mismo; sobretodo si es que los agentes privados (B y C del numeral II) califican como residentes acorde al artículo 1 del CDI firmado.

Como es fácil advertir, el aplicar una medida antielusiva nacional a una categoría problemática internacional implicaría transgredir el “*pacta sunt servanda*”, el mismo que preside la aplicación de los tratados internacionales, según el cual no puede modificarse en forma unilateral el Tratado que vincula a dos Estados.

De hecho, en el Perú no existe una norma interna que en forma expresa prevea la aplicación del segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario a situaciones internacionales, así como tampoco existe en todos los CDI’s firmados por el Perú una norma de reenvío a dicha norma con rango de ley. Es más la Norma VIII solo aplica como veremos a la simulación y posibilita recalificar operaciones, empero, si el *Tax Treaty* no contiene una medida específica antielusión, no implica que los Estados firmante admitan tácitamente aplicar la norma local.

Bajo esta posición ni siquiera es factible sostener lo contrario, es decir, si un Tratado contiene una medida antielusiva, ésta -de suyo- excluiría la aplicación de las eventuales medidas antielusivas internas.

Por otro lado, a la luz de la doctrina de la “autonomía privada” se debe respetar todo aquel negocio jurídico que no sea simulación, a efectos de no trastocar algunos derechos fundamentales, que en el Perú inclusive están en el artículo 2 (cuando se refiere a la libertad de contratar); no siendo aplicable la Norma VIII sobre la consideración económica para recalificar una operación válida en términos jurídicos, aun cuando calce en la doctrina del Abuso del Derecho y/o en Fraude de Ley Fiscal.

De trastocarse el *pacta sunt servanda*, a través de una acción de la Administración Tributaria de uno de los Estados signatarios del convenio estaríamos, pues, frente a una modificación unilateral del mismo, sea en aplicación de una norma interna (que en el Perú no existe como demostraremos, salvo para el caso de “simulaciones”) o de una posición axiológica elevada arbitrariamente a “rango” de principio general del derecho y de cláusula general antielusiva, a efectos de reprimir hechos que son distintos a la simulación; con lo que no solo se viola a la tipicidad y autonomía privada sino, también, estaríamos frente al fenómeno denominado por la fiscalidad internacional *treaty override*.

Dicho Estado que acudiría a una “norma o pseudo-principio de la ley doméstica”, no previsto en el CDI, estaría incurriendo en un *treaty override*, el cual es una suerte de *Rebus Sic Stantibus*¹⁶ “*sui generis*”.¹⁷ OECD Tax Treaty Override Report dice:

“As concerns the overriding party, the so-called “clausula rebus sic stantibus” (concept that a fundamental change of circumstances may invoked as a reason for terminating the treaty) may be mentioned, as it might releed on in order to justify overriding provisions. (...) However, it does not justify treaty override as such, in particular not a partial one, but only provides a basis for an extraordinary termination of the treaty as a whole. Treaty override provisions typically do not aim at a complete termination of the tax

¹⁶ **Rebus sic stantibus** es una expresión latina, que puede traducirse como “estando así las cosas”, que hace referencia a un principio de Derecho, en virtud del cual, se entiende que las estipulaciones establecidas en los contratos lo son habida cuenta de las circunstancias concurrentes en el momento de su celebración, esto es, que cualquier alteración sustancial de las mismas puede dar lugar a la modificación de aquellas estipulaciones.

Antiguamente, se consideraba que cada contrato contenía una cláusula tácita que, en caso de que se cambiasen las circunstancias presentes en el momento de la celebración del mismo, llevaba a la disolución del contrato. De ahí que a veces se diga *clausula rebus sic stantibus*, aunque ahora la opinión mayoritaria contempla el principio como una norma objetiva, permitiéndole a la parte contratante perjudicada por el cambio de las circunstancias invocar la disolución del contrato.

Hoy día, el principio *rebus sic stantibus*, en el Derecho Internacional, se rige por el Art. 62 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados del 1969. Según él, si se produce un cambio fundamental en las circunstancias preponderantes en el momento de la celebración del tratado y ese cambio conlleva un cambio radical de las obligaciones que en virtud del tratado todavía quedan por cumplir, la parte perjudicada puede alegar el cambio para desvincularse del tratado o suspenderlo. La CIJ considera que Art. 62 de la Convención de Viena representa derecho consuetudinario, lo cual significa que el Art. 62 de la Convención también tiene vigor para Estados no partes a la Convención.

¹⁷ Committee on Fiscal Affairs OECD Tax Treaty Override. April 2000. R (8)-11.

treaty. On the contrary, they aim at suspending unilaterally the operation of certain treaty provisions in one State while in the other State the treaty would remain applicable in its entirety. Moreover, the “change of circumstances” must be determined from an objective point of view, i.e. a fundamental change of the situation prevailing at the time of conclusion of the treaty, and can not consist in a mere change of national policy. A treaty override, consequently, cannot normally be justified on the basis of the clausula rebus sic stantibus”.

Adoptar una medida como la anterior implicaría una vulneración no frontal de la letra del tax treaty, empero, sí se estaría infringiendo la pretensión del convenio y el objetivo del mismo, cual es regular el conjunto de relaciones fiscales con trascendencia internacional entre residentes en los Estados signatarios.

De suyo, consiguientemente, el operador que opte por la posición axiológica de respetar el *pacta sunt servanda*, tendrá que preferir aplicar la norma internacional, el CDI, antes que la norma o pseudo-principio del derecho interno.

III.2. “Sustancia sobre la Forma” por “Equidad” y “No Discriminación”

La posición axiológica de “sustance over form” en realidad no nace con la jurisprudencia estadounidense de 1971 en *Aiken Industries Inc. vs. Commissioner*, de hecho, en el otro gran leading case *Gregory vs Helvering*¹⁸ de 1935 se usó por primera vez el *business purpose test*, en virtud al cual el negocio o sociedad tenga motivos o propósitos válidos económicos y no solo motivación tributaria.

Por otro lado, se afirma que en 1962 el Tratado entre USA-Luxembourg¹⁹ estableció por primera vez la “cláusula especial” de “Limitación de Beneficios; aunque otros sostienen que la primera cláusula tipificada como anti-abuso se encuentra en el Tratado US-UK²⁰ de 1945.

A la luz de estos precedentes jurisprudenciales y convencionales en USA, en el leading anti-shopping case *Aiken*, la Tax Court sostiene que la falta de propósito económico indica un motivo de elusión fiscal, por lo que no

¹⁸ *Gregory vs Helvering*, 293, US Supreme Court 465 (1935).

¹⁹ Grady, Kenneth; “Income Tax Treat: an overview of prevention techniques”. En: *Journal International Law and Business*. Nº 5, Fall 1983, pág. 626.

²⁰ Becker, Helmut y Wurm, Felix: *Treaty Shopping*. Kluwer Law and Taxation Publishers. Deventer, 1998, pág. 2 afirman que la primera cláusula tipificada como anti-abuso se encuentra en el Tratado US-UK de 1945.

procede conceder el beneficio del convenio, con lo cual se deja sentado la idea que si bien el contribuyente puede usar la forma jurídica que considere necesario, si esta forma no tiene sustancia económica y supone un ahorro tributario únicamente, tendrá que dejarse de lado.

El US Model actual contiene bastantes cláusulas anti-shopping, de hecho, una de ellas es el Principio de Presencia “Substantial”, el cual consiste en que el sujeto debe probar que es efectivamente un residente y que, por ende, tiene derecho a gozar de los beneficios del tratado. Este requisito en el Modelo Estadounidense se debe cumplir no solo con documentación que acredite su existencia, sino además demostrando que lleva a cabo actos de comercio, es decir, que realmente genere una actividad comercial y no sea simplemente una sociedad documental.

En este contexto algunos filósofos tributarios de la “elusión lícita pero recalificable como ilícita”, han influido para que OECD en los últimos 17 años adopte una postura más crítica del Treaty Shopping y sugiera medidas para combatirlo.²¹

Klaus Vogel, sin duda una de las mayores autoridades en fiscalidad internacional, sostiene -en esta línea axiomática- que el principio antielusión, según el cual una operación artificial, inadecuada, debería juzgarse de acuerdo a su sustancia antes que a su forma es un “principio general del derecho reconocido por los Estados civilizados”, y con efectos sobre los contribuyentes y sobre los mismos Estados; a partir de lo cual muchos tratadistas sostienen que tratándose de un principio general del derecho, es fuente del Derecho Internacional y resulta de aplicación por las Cortes Internacionales. En efecto, Vogel sostiene, respecto del Treaty Shopping:

“Nevertheless, tax planning may reach a point beyond which it cannot be tolerated within a legal system intended to conform to principles of justice. Such limits may be reached where transactions are entered, or entities are established, in other States, solely for the purpose of enjoying the benefit of particular treaty rules existing between the State involved and a third State which other-

²¹ Llosa, Carlos: “Uso abusivo de los convenios para evitar la doble imposición: treaty shopping”. En: Análisis Tributario. Julio 2003, pág. 69 sostiene que “Hasta los Comentarios al Modelo de 1992, podía pensarse que la OCDE era contraria a extender las medidas antielusión nacionales a lo convenios. Ello era así porque el Informe de 1987 parecía dar primacía a la opinión de los Estados que pensaban que existía una prioridad de la ley internacional sobre la nacional. (...) Sin embargo, los comentarios al Modelo de 1992 parecen que han perdido la anterior perspectiva.(...) De lo anterior, puede deducirse que la OCDE ya no está tan segura de que sea imprescindible la existencia de cláusulas antiabusos en un convenio para poder aplicar alguna medida que contrarreste este tipo de conductas elusivas”.

*wise would not be applicable, e.g. because the person claiming the benefit is not a resident of one of the contracting States (for this type of tax planning the term of treaty shopping has come in use)".*²²

Siendo un "principio general del Derecho de las naciones civilizadas" el "substance over form", entonces, puede ser aplicado por la Corte de la Haya,²³ la cual ordena que los principios generales del Derecho se apliquen en sus fallos como fuente del Derecho Internacional.

A la luz de estos argumentos, algunos autores sostienen que "*Treaty Shopping*" es "el fenómeno a través del cual un sujeto, con la finalidad de obtener un ahorro fiscal, aplica un régimen convencional al que no tendría derecho por razón de su situación sustancial".²⁴ Las fórmulas de "*prevalencia de la sustancia sobre la forma se aplicarán a los Tratados para evitar la doble imposición internacional de forma semejante a lo que ocurre con las normas internas, con las adaptaciones exigidas por el tipo de abuso normativo que los CDI pueden propiciar*".²⁵ "(...) la fórmula arquetípica de abuso de la norma con fines elusorios es la que tiene como objeto el ámbito de aplicabilidad de un CDI, dando lugar al llamado "aprovechamiento indebido" de un convenio internacional -*treaty shopping*-".

Tulio Rosembuj en su *Fiscalidad Internacional de 1998 criticaba con sus propias palabras "La indecisión de la OCDE en la defensa de criterios anti-abuso"*.²⁶

"La actual orientación de la OCDE puede reputarse por lo menos de incierta. En su posición mayoritaria estima que las disposiciones antielusivas locales no sólo no son incompatibles con el espíritu de los convenios, sino que, además, autoriza a las Administraciones Tributarias a contraponer el criterio según el cual el fondo prevalece sobre la forma cuando se verifique abuso de tratado. (...)"

²² Vogel, Klaus: On Double Taxation Conventions. Op cit., pág. 52-3.

²³ El "Estatuto de la Corte Internacional de Justicia de la Haya", artículo 38.1 instruye que en la decisión de las controversias que le sean sometidas, el Tribunal deberá aplicar los principios generales del derecho reconocidos por las naciones.

²⁴ Pistone, Pascuale: L'abuso delle convenzioni internazionali in materia fiscale. En: Corso di Diritto Tributario Internazionale (Coordinador Víctor Uckmar), Ed. Cedam, Padova, 1999, p. 498.

²⁵ García Novoa, César: "Forma y sustancia en los convenios de doble imposición". En: (Colectivo) Estudios de Derecho tributario constitucional e internacional. Homenaje Latinoamericano a Víctor Uckmar. Coordinadores Heleno Taveira. Buenos Aires, Ed. Abaco, 2005, pág. 640-1.

²⁶ Rosembuj, Tulio: Treaty Shopping: El Abuso del Tratado. En: Fiscalidad Internacional. Barcelona. Instituto de Fiscalidad Internacional, Ed. Pons, 1998 115.

“Hay dos elementos polémicos en la posición de la OCDE. Por un lado, el recurso a un criterio interpretativo ajeno a la cultura jurídica de la mayor parte de los países europeos, cual es el de sustancia-forma, cuya referencia inmediata es el criterio de la realidad económica, y por otro, la entronización de la desobediencia convencional internacional por obra de la calificación e interpretación de las institucionales legales nacionales.”

“(..)”

“La realidad económica, la sustancia sobre la forma, es un medio de calificación e interpretación que difiere de las instituciones y categorías jurídicas adoptadas por la mayor parte de los países europeos en materia de elusión”.

OECD sostiene haber analizado las formas de uso abusivo de los tratados fiscales y otras formas posibles de utilizarlos como las reglas que dan prioridad al fondo sobre la forma, las reglas de «sustancia económica» y las disposiciones generales antiabuso, con el fin primordial de saber si dichas reglas y disposiciones son contrarias a los convenios fiscales. En efecto, OECD²⁷ sostiene:

“(...) “substance-over-form”, “economic substance” and general anti-abuse rules have also been analysed, particularly as concerns the question of whether these rules with tax treaties.”

Por otro lado, en esta misma línea, internacionalistas sostienen que se puede transgredir el principio de equidad en caso no se aplique el “principio no regulado anti-shopping” y, a la par, se podría generar una “discriminación”, por cuanto se estaría facultando a la Administración a aplicar a un no residente en uno de los estados firmantes del convenio un beneficio que es solo para residentes en los países signatarios. Al respecto, Amelia Moroto²⁸ dice:

“(...) No parece que tenga mucho sentido que las normas antielusión se apliquen a los residentes de un Estado y ante la misma situación no se apliquen a los residentes en Estados convenidos, cuyo Convenio no incorpore esa precisa norma antielusión. Sería algo así como si el “principio de no discriminación” operase en sentido contrario, los residentes sufrirían discriminación respecto de los no residentes.”

²⁷ OECD: Model Tax Convention (...) Op cit., pág. 63.

²⁸ Moroto, Amelia: “Medidas antiabuso en los convenios para evitar la doble imposición internacional”. En: Documentos IEF. N° 22, 2005, Madrid. Instituto de Estudios Fiscales. pág. 21.

A la luz de estos principios, en el Perú, un sector considera que es factible, utilizando el segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, inaplicar las normas de cobertura que inafectan o le dan una menor carga fiscal a la operación y aplicar la más gravosa, aun cuando ello implique otorgarle a un país que no le corresponde tributación acorde al CDI, precisamente, la tributación o mayor tributación en aplicación de una especie de Cláusula General Antielusiva. De hecho, abundando en razones otros autores sostienen que coligado a la anterior consideración económica se le debe añadir la doctrina de los negocios anómalos (fraus legis y abuso del derecho) para aplicar la norma de la fuente.

Como demostraré en el presente trabajo, consideramos que este razonamiento y aplicación de normas internas en una relación internacional, bajo el paraguas de un tratado, es incorrecto jurídicamente; y, a la par, aun si aplicáramos la *lex fori*, nuestra Norma VIII no posibilita al fisco a combatir todo el fenómeno denominado negocios anómalos, salvo en el caso de simulación.

IV. PREMISAS SOBRE LA NATURALEZA JURIDICO-TRIBUTARIA DEL TREATY SHOPPING

Entre quienes promueven sancionar el fenómeno objeto de estudio, en cualquier escenario se puede advertir que lo catalogan como un acto que se ubica entre la “elusión” y “evasión” internacional, empero, sin definir que entienden por dicha “zona gris”; siendo que nunca califica como “economía de opción”.

Para lo anterior se sostiene que cuando se trata de un *treaty shopping* que es consecuencia de un negocio anómalo, entonces, es elusivo. A diferencia de los negocios jurídicos que siendo no anómalos, serían calificables como de economía de opción, para estos autores; lo que no compartimos.

Otros tratando de aterrizar más sostienen que se trata de un “abuso del tratado” (entendido como especie del Abuso del Derecho) o un “fraude de ley tributario internacional” o, inclusive, una “simulación” y, finalmente, algunos como “simulación en fraude a la ley” e, inclusive, “negocio abusivo de las formas, simulatorio y en fraude de ley”.

A la luz de esta pléyade de teorías, tan solo demostraremos, pues, en el presente trabajo que, los negocios jurídicos en Treaty Shopping y, que a la luz, de la teoría del acto y negocio jurídico califican como abusivos de las formas jurídicas (o abuso del Derecho) o en fraude de ley tributaria, no son “*ilícitos atípicos*” reprochables a la luz del Derecho Tributario peruano,

sean operaciones Cross-Border como transacciones locales; y, a su vez, en mi opinión, tampoco son de aplicación las cláusulas generales antielusivas que reconoce cierta doctrina, aun cuando no exista cláusula antielusiva en forma en un CDI y, sobretodo, si es que no existe cláusula de reenvío a la *lex fori*.

IV.1. El treaty shopping, ¿elusión fiscal internacional?

Para quien lea la doctrina de la elusión puede concluir en lo siguiente

- i) La elusión no esta identificada con el ilícito tributario (entendido como delito o como infracción administrativa), razón por la cual es distinta de la evasión fiscal internacional, el cual sí comprende a la simulación absoluta e, inclusive, a la simulación relativa que afecta al fisco (como tercero).
- ii) Para alguna doctrina española la elusión tributaria empieza donde termina la economía de opción. Ambas se caracterizan por ser una finalidad perseguida por las partes que se puede lograr a través de diversos medios y que tiene como fin la obtención de un ahorro fiscal mediante una conducta consistente en evitar, desde la actuación negocial de los particulares, que se produzca el hecho imponible. En ambas se busca la realización de un hecho no gravado o sometido a menor imposición, con la diferencia que en una economía de opción, hay una operación real, válida y lícita del hecho no gravado o sometido a menor imposición, mientras que en la elusión se busca alcanzar la realización a través de negocios anómalos; a saber, negocios simulados relativos, en fraude de ley, fiduciarios o indirectos, así como al uso abusivo del Derecho (que incluye a los Tratados o a las Formas Jurídicas).
- iii) En doctrina la Planificación Fiscal es conocida como Economía de Opción.
- iv) La elusión no puede abarcar todos los negocios anómalos, por ejemplo, los negocios fiduciarios²⁹ no son vulneratorios directa o indirectamente del Ordenamiento Jurídico, ni de su espíritu. Sin embargo, la doctrina de los negocios anómalos ha llevado en nuestro país a sostener sin argumento, que los fideicomisos son herramienta de elusión y planificación fiscal, razón por la cual se debe reprimir.
- v) La mayoría de autores españoles sostiene que elusión abarca a la simulación relativa e, inclusive, al fraude a la ley fiscal española, hoy

²⁹ Solo la fiducia cum creditore y fiducia cum amico nacieron para eludir los efectos del pacto comisorio, entre otros.

conocido como “conflicto en la aplicación de normas tributarias” en la Ley General Tributaria Española, lo cual ha motivado a que algunos sostengan que “todo fenómeno elusivo”, al igual que en el caso de fideicomisos, sea “reprochable” y “reprimible”, no solo con actuar del legislador a través de una norma especial antielusiva sino, también, a través de una cláusula general antielusiva.

- vi) En el Perú muchos siguen el concepto español de elusión como diferente a la economía de opción, en tanto abarque a la simulación relativa, con lo cual la elusión sería ilícita, desde la perspectiva del derecho privado y, por tanto, pasible de nulidad relativa o, de ser el caso, de convalidación del acto jurídico, inclusive para fines tributarios.
- vii) En nuestro país el fraude a la ley si bien calificaría en la doctrina del negocio anómalo no abarcaría la elusión.³⁰

Como se advierte, si uno internaliza el término elusión como lo entiende algunos españoles, o como lo importan algunos en el Perú, podrá crear una “idea prejuiciosa” de toda elusión internacional e, inclusive, del treaty shopping.

No obstante lo anterior, a efectos didácticos siguiendo al profesor Xavier,³¹ el Treaty Shopping como problema elusivo serviría para diferenciarlo de otros fenómenos elusivos en la medida que se le analice en razón de su esencia de qué persigue: domiciliar a alguien en un Estado signatario (treaty shopping) o reconvertir la naturaleza de rentas más convenientes a una transacción (rule shopping). Taveira³² en esa misma línea de enfoque sostiene que el *Treaty Shopping* es un problema elusivo de naturaleza subjetiva (residencia), a diferencia del *Rule Shopping* que es una elusión de

³⁰ Claro esta que, he tenido oportunidad de advertir en algunos autores nacionales sostener que el fraude de ley tributario es inclusive “evasión fiscal”, con lo cual no podemos estar de acuerdo.

³¹ Xavier, Alberto: *Direito tributário (...)*. Op cit.,, pág. 247.

³² Taveira Torres, Heleno: *Direito tributário internacional: planejamento tributário e operacoes transnacionais*. Sao Paulo, Revista Dos Tribunais, 2001, pág. 326 sostiene “A essência de ambas as opções está na possibilidade de organização de operações de tal modo a considerar aplicável uma específica convenção ou, no seio de uma já definida, uma regra ao invés de outra. A partir da escolha, o que significa uma inaceitável seleção pessoal da competência tributária, do regime jurídico ou do benefício fiscal aplicável a espécie, o treaty shopping ou o rule shopping, como tais, esgotam-se em suas possibilidades, passando a ser um problema típico de aplicação das convenções internacionais, nas suas relações com o direito interno, mesmo se com conseqüências distintas: no primeiro caso, para efeito do reconhecimento de “residência” a uma pessoa estrategicamente interposta (qualificação subjetiva); e no segundo, para definir o alcance dos conceitos e regras da convenção (qualificação objetiva).

naturaleza objetiva (conceptos y categorías de tipos de rentas).

Siendo esto así, consideramos que “calificar como elusión al *treaty shopping*” por sí mismo no es muy útil a nivel científico y menos a efectos de aplicación y creación de normas tributarias, salvo en lo sostenido por Taveira y Xavier. De hecho, calificar de elusión *per se* al *treaty shopping* es predisponer al interprete a una suerte de “enfoque apriorístico y profisco”, en cualquier nivel de interés (aplicativo, creativo o científico); sobre todo, por ejemplo, porque en el Perú el *fraudem legis* fiscal no califica como acto reprochable en nuestro Ordenamiento Jurídico, sin embargo, bajo la anterior concepción de “elusión” lo sería. Y como se sabe, el enfoque apriorístico y pro-fisco es científicamente incorrecto, razón por la cual no compartimos sostener, por sí mismo, la ilicitud de todo *treaty shopping*.

A la luz de lo anterior, lo que quedaría, en términos científicos, es delimitar el *treaty shopping* a la luz de la doctrina civil del negocio anómalo y, luego, a la luz del Criterio Económico en la Aplicación de Normas Tributarias.

IV.2. El *treaty shopping*, ¿qué clase de negocio anómalo es?

Analizando la pléyade doctrinaria sobre el *treaty shopping* se puede colegir que “puede ser consecuencia de las siguientes estructuras” en términos negociales, las cuales tienen en común que son “denominados” por cierta doctrina del negocio jurídico como “negocios anómalos”:

- Simulación absoluta y simulación relativa;
- Abuso de las formas jurídicas previstas en el convenio;
- Fraude a la ley tributaria internacional;
- Negocio indirecto mezclado con cualquiera de las anteriores.
- Un negocio mixto (conmixtio)³³ con abuso, simulación (absoluta o relativa) y, a la par, en fraude a la ley tributaria internacional.^{34 35}

³³ Bugallo, Enrique: “Compatibilidad de las cláusulas antiabuso con los Tratados de Doble Imposición”. En:

www.aef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/Doctrina%20x%20Titulo/DBDC466DB

³⁴ Bugallo sostiene que: El *treaty shopping* es un ejemplo de simulación en fraude de ley. La sociedad aparente se constituye en uno de los territorios para reclamo del amparo del CDI, eludiendo las restricciones o limitaciones de los beneficios contenidos y concedidos a determinados sujetos. La sociedad simulada puede ser entonces vehículo de fraude de ley, utilizando el objetivo de amparo o cobertura en un conjunto normativo que no se corresponde a su situación jurídica efectiva.”

“Esto significa que la primera calificación -e los hechos- corresponde a la administración tributaria del Estado donde reside o tiene su domicilio la sociedad, para establecer, en su caso, la pertinencia como tal, para aspirar a la aplicación del CDI en el que busca cobertura.”

En nuestra posición los casos de ilicitud tributaria son los “negocios simulados” (en forma absoluta o relativa), así como cualquier *conmixtio* de negocios anómalos, donde exista como pivote la “simulación”, incluyendo aquellos que sea a través de “negocios indirectos”, en *fraus legis* o “abuso de las formas”, conforme explicaremos *in extenso*.

“La segunda calificación -la del CDI-, sin embargo, no puede deducirse por interpretación, primero, si no está formalmente contenida en el tratado y, segundo, si el tratado recomienda, como es usual, el mutuo acuerdo para resolver las dificultades o dudas que surjan en la interpretación o aplicación del mismo (art. 25.3 del Modelo OCDE)”.

“El aprovechamiento de convenio es un supuesto típico de abuso del Derecho, en el caso particular de simulación, con el resultado de fraude de ley. La primera calificación de la situación de hecho de la sociedad residente es potestad exclusiva de la Administración correspondiente, pero la interpretación del CDI para fijar la aspiración a su cobertura bajo la apariencia de estar comprendido en su ámbito de aplicación no podría concluirse sin referencia precisa del CDI y, eventualmente, la concordancia mutua entre ambas Administraciones estatales, si hubiera discrepancia o dudas en la interpretación.”

“El presupuesto de abuso de tratado, concebido como simulación en fraude de ley, llevaría en España a la aplicación del artículo 24 LGT, excluyendo la intencionalidad fraudulenta por su objetivación en el *Graus legis*: la malicia sería intrínseca irrelevante jurídicamente.- Los hechos, actos o negocios jurídicos efectuados no impiden la aplicación de la norma tributaria local eludida.”

“La realización de hechos por la sociedad aparente propone la aplicación de la norma que corresponde objetivamente al procedimiento técnico utilizado; pero, a efectos de establecer si tales circunstancias dan nacimiento a las ventajas fiscales que se pretende obtener mediante ellos, es necesaria la cláusula que lo permita o lo prohíba en el CDI”.

“En suma, la norma interna posibilita la calificación de los hechos de la persona jurídica, su propia identidad y la renta devengada, no obstante lo cual la idoneidad o no para aprovechar las ventajas fiscales del CDI no puede inferirse sino es expresa y explícitamente de su disciplina.”

“El límite de la aplicación de la legislación nacional es el ámbito de aplicación del tratado, pero su finalidad no puede ser otra que la debida actuación de la norma local que se hubiera tratado de eludir.”

“Podría suceder que aun cuando la persona jurídica hubiera efectuado un uso impropio, en fraude de ley, del CDI, éste le fuera aplicable, porque no contiene cláusula antiabuso y a ello no le sería oponible la previa calificación de la Administración actuante, salvo mutuo acuerdo con la otra autoridad.”

³⁵ Alessi, Verónica: “Treaty shopping-abuso a los convenios internacionales”. En: Boletín AAEF. Feb-2003, Pág. 3 sostiene que “El treaty shopping es un ejemplo de simulación en fraude de ley. La sociedad aparente se constituye en uno de los territorios para reclamo del amparo del convenio de doble imposición, eludiendo las restricciones o limitaciones de los beneficios contenidos y concedidos a determinados sujetos. La simulada puede ser entonces vehículo de fraude de ley, utilizando el objetivo de amparo o cobertura en un conjunto normativo que no se corresponde a su situación jurídica efectiva.”

En otras palabras, allí donde solo exista fraude a la ley tributaria internacional, en el Perú, estaremos ante un negocio jurídico lícito para fines tributarios. Igual ocurre en el caso del negocio en abuso del tratado a la luz de las formas jurídicas, conforme demostraremos.

En ese contexto, y dado que no es objeto del presente trabajo tratar todo el fenómeno mal llamado “negocios anómalos, se torna imperativo distinguir cuando estamos ante un caso y otro, para lo cual, el lector puede acudir a la doctrina civil. Para efectos del presente trabajo, simplemente daremos los siguientes tipos operativos:

IV.3. Simulación absoluta

Dado que existe consenso doctrinario acudamos a Lohmann. Para este autor será simulación absoluta la “declaración de una voluntad cuyo contenido no se quiere, ni tampoco los efectos jurídicos que se derivan típicamente del mismo. El negocio absolutamente simulado es una mera apariencia de la voluntad de contenido expresada por los declarantes quienes, en verdad, no han querido ni ese ni ningún otro negocio jurídico. Lo que meramente han querido ha sido ocultar la realidad precedente, sin modificarla”.³⁶

Por su parte la jurisprudencia civil peruana señala:

“Que, por la simulación absoluta, se aparenta celebrar un acto jurídico cuando no existe realmente voluntad para celebrarlo, requiere por tanto la concurrencia de tres presupuestos:”

- a) *“La disconformidad entre la voluntad real y la manifestación;”*
- b) *“Concierto entre las partes para producir el acto simulado; y,”*
- c) *“El propósito de engaño;”*

“Que, en el caso de autos el contrato fue celebrado con el objeto de simular una transferencia de acciones, con la finalidad de aparentar un patrimonio menor al real y ganar seguridad frente a posibles actos criminales, en contra de don (...), acto simulado que reúne las características de simulación absoluta, esto es, que se aparentó el traslado patrimonial, cuando se mantuvo en poder de los citados accionistas, asimismo, el acuerdo simulatorio entre las partes del contrato queda acreditado con el contradocumento que en copia obra de fojas (...), el mismo que se corrobora con el allanamiento de los presuntos adquirentes de dicho contrato, co-

³⁶ Lohmann Luca de Tena, Guillermo: El Negocio Jurídico. Lima, Ed. Grijley. 2da Ed., 1994, págs 371-2.

*riente a fojas (...), y finalmente de las pruebas glosadas se evidencia el animus de los intervinientes”.*³⁷

Nuestro Código Civil sanciona a la simulación absoluta con nulidad ipso jure y existen diversas normas que posibilitan a diversos Organos de la Administración Pública, incluyendo a la SUNAT, a inaplicar para sus propósitos especiales los efectos del negocio simulado; adviértase el caso de la “principio de la primacía de la realidad económica” en materia laboral, así como el “principio de realidad económica” en materia de defensa de la competencia y de competencia desleal, usado por INDECOPI.

Para fines tributarios, con o sin la Norma VIII segundo párrafo, la SUNAT o el Administrador Tributario puede combatir la simulación si la “prueba” con los medios jurídicos que disponen las normativas del Derecho implicado (privado o público). Es decir, a efectos tributarios, no implica un “cheque en blanco” a la administración fiscal a sostener que es simulación si es que no lo demuestra.

IV.4. Simulación relativa

La simulación relativa, siguiendo a Lohmann también, trata “cuando se quiere indicar que tras un negocio estructuralmente correcto, pero aparente porque su contenido no coincide con la auténtica voluntad de las partes, se esconde otro negocio jurídico con función económica y social distinta, el cual sí refleja el orden de intereses que las partes desean regular. Esta es la simulación relativa total. Hay un acto fantasma, que es el negocio aparente y que, como tal, autónomamente, es nulo, porque no ha sido querido sino solamente para servir como pantalla de otro; al mismo tiempo hay otro negocio jurídico auténtico, que resulta disimulado por el primero (siendo éste primero, el ocultante, sí absolutamente simulado y que por tanto no vincula a las partes sino de modo negativo, y a ciertos terceros puede afectarles positivamente.”

Nuestro Código Civil sanciona esta institución con nulidad relativa; y, al igual que en la simulación absoluta, existen diversas normas que posibilitan a distintos Órganos de Administración Pública, incluyendo a la SUNAT, a inaplicar para sus propósitos especiales los efectos del negocio simulado.

Para efectos fiscales, se aplica lo comentado en el numeral anterior, respecto a la necesidad de probar la simulación relativa, antes de poder aplicar los efectos jurídicos y tributarios del negocio simulado.

³⁷ Corte Suprema, Sala Civil Transitoria, en su Resolución de Exp. Nº 878-94 de fecha 16.10.1995.

IV.5. Abuso del Derecho: Abuso del Convenio y de las Formas Jurídicas

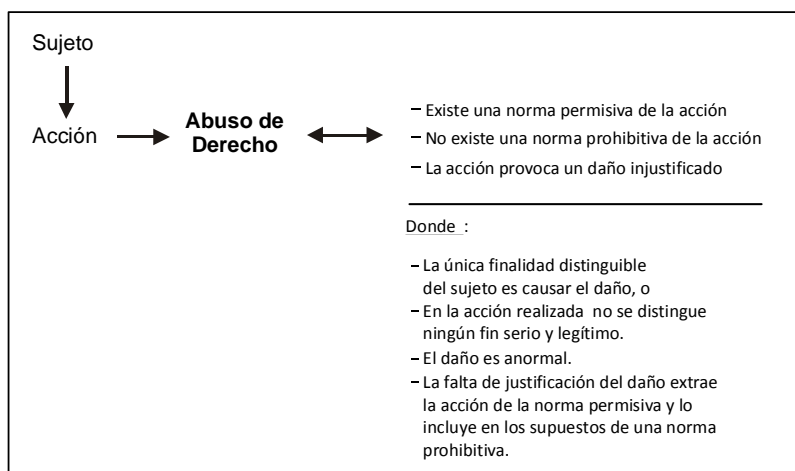
El abuso del Derecho esta prohibido en el Perú por mandato expreso de la Constitución (art. 103) y del Código Civil (art. II del Título Preliminar).

La doctrina internacional esta dividida en su concepción en subjetivistas y objetivistas, siendo de común consenso la premisa que estamos frente a un negocio lícito y en el ejercicio de un derecho (incluyendo la omisión) y que en su trayecto de vida se torna en un ejercicio contrario a principios generales Derecho (no contrario a prohibición específica).

Existe jurisprudencia judicial peruana que ha usado la doctrina del “Abuso del Derecho”, empero, en materia civil:

*“Quinto: Que, (...) el abuso del derecho es considerado como límite jurídico contenido en nuestro Código Sustantivo, tendiente a que el individuo ejercite sus derechos subjetivos, sin causar lesión o daño a terceros o intereses ajenos no protegidos por normas específicas; lo que implica la existencia de la intención de dañar, la ausencia de interés, el perjuicio relevante y la conducta contraria a las buenas costumbres, lealtad y confianza recíproca, lo cual no se presenta en el caso de autos, pues el exigir el cumplimiento de una obligación de parte de la actora asumida por el ejecutado, corresponde al ejercicio legítimo de un derecho subjetivo”.*³⁸

Abuso de Derecho



³⁸ Casación N° 559-2002-Lima de la Sala Civil Permanente de la Corte Suprema de la República.

Ahora bien, a la luz de nuestro Ordenamiento Jurídico peruano, el único órgano facultado en el Perú para determinar si hay “abuso del Derecho” en un negocio es el Poder Judicial;³⁹ nunca la SUNAT. En efecto, la SUNAT no podría en nuestro país usar este expediente en un procedimiento de fiscalización a un contribuyente, tanto por operaciones locales como Cross-Border, incluyendo una operación con miembros de países signatarios de un CDI, por cuanto no tiene norma habilitante para ello, como sí ocurre en otros países.

La Norma VIII de la consideración económica no posibilita aplicar el expediente antiabuso de las formas o de los convenios, en general, no permite coligar el argumento del abuso del Derecho en materia tributaria, lo cual es técnicamente correcto y acorde a la seguridad jurídica, si es que se tiene en cuenta lo “gelatinoso” de esta doctrina, inclusive, en otras áreas del Derecho ajenos al principio de tipicidad.

Decimos que es “gelatinoso” el expediente antiabuso, por cuanto es fácil advertir, entre quienes lo han usado como cláusula general antielusiva, sea que se lea jurisprudencia del *common law* o del derecho continental, que lo han usado -en realidad- tipo “*Business purpose test*”, bajo el prisma axiomático de la “sustancia antes que la forma”, por cuanto termina siendo una “sanción atípica” en función a una “posición axiológica”, conforme se puede apreciar en la siguiente cita del leading case *Gregory v. Helvering*:⁴⁰

³⁹ Zavaleta, Michael: Fraude a la ley, abuso de las formas y criterio económico en la aplicación de normas tributarias. Tesis de Abogado en la Facultad de Derecho de la USMP, 1998, pág. 359 sostiene “La Administración Pública -incluyendo la SUNAT- no tiene legitimación ni atribución de competencia administrativa frente al abuso del Derecho: no puede alegarse de que la SUNAT pueda ejercer medidas impeditivas administrativas de la persistencia del abuso en detrimento de toda la normativa civil, la cual no la legitima ni le atribuye competencia a efectos de adoptar medidas de preservación del fisco frente a los abusos. Concluyendo, la SUNAT no puede establecer medidas administrativas impeditivas de la persistencia del abuso.”

Igual conclusión llegó Rubio Correa, Marcial: Interpretación de las normas tributarias. Lima. Ed. Ara, Junio 2003, pág 108 “ (...) el Código Civil establece que “Al demandar indemnización u otra pretensión, el interesado puede solicitar (...)” que se apliquen las consecuencias propias del abuso del derecho y que son las que conducen, vía medida cautelar o pretensión, a evitar o suprimir el abuso. De esta manera, resulta evidente que la decisión en materia de abuso es de naturaleza jurisdiccional y, por consiguiente, será necesario presentarse ante el juez con la pretensión correspondiente. Ello, desde luego, es razonable porque no olvidemos que se trata del ejercicio originalmente lícito de un derecho que se vuelve, en el proceso, contrario al Derecho”.

⁴⁰ *Gregory v. Helvering*, 293 U.S. at 468-470.

*“It is earnestly contended on behalf of the taxpayer that since every element required by [the statute] is to be found in what was done, a statutory reorganization was effected; and that the motive of the taxpayer thereby to escape payment of a tax will not alter the result or make unlawful what the statute allows. It is quite true that if a reorganization **in reality** was effected within the meaning of [the statute], the ulterior purpose mentioned will be disregarded. The legal right of a taxpayer to decrease the amount of what otherwise would be his [or her] taxes, or altogether avoid them, by means which the law permits, cannot be doubted. [. . .] But the question for determination is whether what was done, apart from the tax motive, was **the thing which the statute intended**. The reasoning of the court below [i.e., the reasoning of the Court of Appeals] in justification of a negative answer leaves little to be said.*

*When [the statute] speaks of a transfer of assets by one corporation to another, it means a transfer made 'in pursuance of a plan of reorganization' [. . .] of corporate **business**; and **not** a transfer of assets by one corporation to another in pursuance of a **plan having no relation to the business of either**, as plainly is the case here. Putting aside, then, the question of motive in respect of taxation altogether, and fixing the character of the proceeding by what **actually** occurred, what do we find? Simply an operation having **no business or corporate purpose—a mere device** which put on the **form** of a corporate reorganization as a **disguise for concealing its real character**, and the sole object and accomplishment of which was the consummation of a preconceived plan, **not to reorganize a business** or any part of a business, but to transfer a parcel of corporate shares to the petitioner. No doubt, a new and valid corporation was created. But that corporation was **nothing more than a contrivance** to the end last described. It was brought into existence for no other purpose; it performed, as it was intended from the beginning it should perform, no other function. When that limited function had been exercised, it immediately was put to death.*

*In these circumstances, the facts speak for themselves and are susceptible of but one interpretation. The whole undertaking, though conducted according to the **terms** of [the statute], was **in fact an elaborate and devious form** of conveyance **masquerading** as a corporate reorganization, and nothing else. [. . .] The transaction upon its face lies outside the plain intent of the statute. To hold otherwise would be to exalt artifice above reality and to deprive the statutory provision in question of all serious purpose.”*

En el Perú, a la luz de nuestro Ordenamiento Jurídico, será un Juez, en cualquier caso, a la luz de las normas constitucionales y de Derecho común, el facultado a sancionar el supuesto Abuso del Derecho, pero no la Administración Tributaria.

Por lo que, si la SUNAT acota usando una supuesta cláusula antiabuso del Derecho (o cualquiera de sus formas), a efectos antielusivos de tributos, sea por operaciones locales o internacionales la misma sería inválida, por cuanto el legitimado a resolver estas cuestiones es el Poder Judicial.

Finalmente, si el Poder Judicial o el detentador del Poder Tributario, en un futuro, siguiendo el razonamiento sustancia antes que forma, posibilitan sancionar el abuso del Derecho en materia tributaria, para fines internacionales, ello no implicará que se pueda inaplicar el convenio de Chile o Canadá, firmados por el Perú, en tanto que éstos no facultan a aplicar cláusulas antielusivas internas.

4.6. *Fraudem conventionis* como derivado del *fraudem legis*

La doctrina del Derecho Tributario Internacional y local, se bifurca en este tema en todo el mundo:

- i) Por un lado, la doctrina que busca reprimir el fraude de ley tributario, a la luz de la “doctrina solidaria y de la moral social de los negocios jurídicos”, a la cual ha seguido reiteradas veces las Administraciones Tributarias del mundo.
- ii) Por otro lado, los autores⁴¹ que sostienen que forman parte de la válida y lícita economía de opción, y que a fin de no afectar el principio de tipicidad ni transgredir la analogía, no podría aplicarse las consecuencias represoras antifraudem legis, cuales son inaplicar la norma de cobertura y aplicar la norma defraudada.

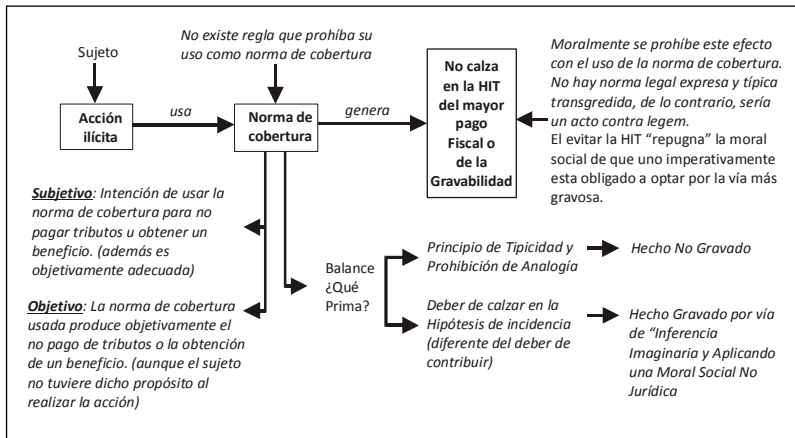
Entre los primeros existe un gran grupo que confunde al fraude de ley tributario con la simulación relativa y pasible de “anulabilidad” o, de ser el caso, de “convalidación”, basados en ciertos autores civilistas italianos, razón por la cual sostienen que es “elusión”, distinto a la economía de opción” y, por ende, no implica su combate *per se* el uso de la analogía.

⁴¹ Simón Acosta, Eugenio: “El fraude a la ley tributaria en proceso de revisión”. En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Vol 34, Diciembre 1998, pág. 52; Araoz Villena, Luis: “Una aproximación al correcto sentido y alcance de la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario”. En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. N° 44, 2006, pág. 187-219 ;Zavaleta, Michael: Fraude a la ley (...). Op cit., pág. 76.

Sin embargo, ambos son distintos y así lo reconoce también otra doctrina civil denominada “doctrina de la doble ley aplicable”, ya que en los negocios simulados existe un acto *contra legem*, mientras que en el fraude de ley fiscal existe un *fraudem legis* bajo la cobertura de otra norma jurídica, el cual distinto a la violación directa de la ley, es decir, en el fraude de ley no existe un acto contrario a ley tipificada.

Ahora bien, los doctrinarios de la “doble ley aplicable” (y que en España ha motivado el cambio denominativo en la Ley General Tributaria por el de “Conflicto en la Aplicación de Normas”),⁴² se pueden agrupar en subjetivistas y objetivistas, así como en función a las “tantas teorías de la causa del negocio jurídico”, lo cierto es que todas ellas tienen en común el siguiente esquema:

Fraus Legis



⁴² Delgado Pacheco, Abelardo: Las normas antielusión en la jurisprudencia tributaria española. Ed. Thomson - Aranzadi S.A., 2004, pág. 111 sostiene “Los supuestos de fraude de ley deberían analizarse desde la perspectiva y con aplicación del nuevo artículo 15 de la LGT cuando consistan en actos o negocios realizados al amparo del texto de una norma que produzcan un resultado contrario al ordenamiento fiscal. El artículo 15 ha tratado de superar el fraude de ley, pero no de dejar éste al margen de su ámbito de aplicación. Cuestión distinta es que, desaparecida la especialidad del fraude de ley tributario, empiece a ser frecuente que los Tribunales invoquen éste más bien en el sentido tradicional, como reproche de una interpretación interesada de la norma en contra de su espíritu y finalidad manifestada en actos o negocios realizados así con el propósito de eludir su aplicación. La amenaza de un procedimiento especial, que no se siguió inicialmente, no va a frenar ya este tipo de invocaciones en la aplicación de los tributos o en la forma de razonar de nuestros Tribunales.”

En el Perú el Tribunal Fiscal ha establecido que no existe ni puede aplicarse el expediente de fraude de ley tributario por la Administración Tributaria, en tanto que no está previsto en la consideración económica de la Norma VIII, por cuanto implica aplicar analogía prohibida en forma expresa en el tercer párrafo de la misma Norma VIII.

De hecho, en reciente Resolución del Tribunal Fiscal⁴³ del 2007 el Tribunal considera que los leasing menores a 3 años no impide aplicar el régimen de leasing, contrario a lo que sostuvo SUNAT y el Tribunal Fiscal en un primer momento, y que fuera denunciado por el profesor Luis Hernández Berenguel.⁴⁴

Abundando en argumentos, también se transgrede la prohibición de no confiscatoriedad con el expediente del *fraus legis* conforme el propio Poder Judicial en el caso Cementos Lima ha sostenido. En efecto, cuando la SUNAT acotó en base al expediente de fraude de ley fiscal, supuestamente connotado en la Norma VIII, esta generándose un efecto confiscatorio según la Corte Superior de Lima.

“(...) debe rescatarse que la libertad contractual de las partes para elegir las formas jurídicas más óptimas para el desarrollo de sus actividades, sin que dichos actos transgredan la ley, no pueden ser desconocidos por la SUNAT apelando a la interpretación del acto jurídico en contra de la realidad de su naturaleza jurídica y de lo que las partes han querido”.

(...)

“(...) el hecho aducido por el MEF en su contestación a la demanda sobre un supuesto fraude a la ley, y lo que en el fondo asimismo implica la posición de SUNAT al desconocer los efectos tributarios del contrato, cuando en todo el procedimiento de amparo y en la resolución de intendencia cuya copia se ha acompañado en esta instancia, de ningún modo se ha establecido que la forma jurídica adoptada para el gerenciamiento de la demandante en más de 33 años, ha significado para el fisco algún detrimento en las arcas de la Hacienda Pública, ni menos se ha demostrado indicios de eva-

⁴³ Léase la RTF Nº 9338-3-2007.

⁴⁴ Hernández Berenguel, Luis: “El principio de legalidad, el segundo párrafo de la Norma VIII del Código Tributario y los contratos de arrendamiento financiero celebrados bajo la vigencia del DL 299”. En: Vectigalia. Nº 1, Diciembre 2005 criticó la RTF 1115-1-2005 donde se concluyó arbitrariamente (por asumir un *fraudem legis*) que el contrato celebrado no es uno de leasing sino de uno de venta “sobre la base de no haberse cumplido con el plazo mínimo que debe pactarse en el contrato de leasing de 3 años; dicho criterio ha sido dejado sin efecto en la RTF 9338-3-2007.

sión o fraude a la ley como lo ha sostenido el MEF, por lo que pretender quitarle realidad y efectividad al servicio de gerencia, apelando a argumentaciones que no se condicen con una realidad empresarial, resulta a todas luces arbitraria, dado que en el fondo, la actitud de acotar impuestos o efectuar determinación de responsabilidad sobre operaciones que son reconocidas por el receptor y no por el dador, devienen en confiscatorios”.

“Que, con respecto al deslizamiento de la posible conducta elusiva, evasiva o de fraude a la ley cometida por la demandante (...), hecho que en modo alguno se evidencia de lo actuado, (...); (...) habiendo quedado esos supuestos solamente en lo que son simples supuestos, no desarrollados ni acreditados persuade a este Tribunal de que la Auditoría y consecuente determinación de responsabilidades efectuada al finalizar el gobierno anterior, y terminada con la asunción del gobierno transitorio, simplemente ha sido un acto arbitrario que bien ha podido poner en riesgo a la subsistencia de la propia empresa por lo que, se hace necesario en aras de una tutela judicial efectiva acoger la demanda de amparo, dejando sin efecto las resoluciones de determinación señaladas en la demanda.”

(...)

“(...) que la manera parcial en que ha sido aplicado el elemento interpretativo de la consideración económica en este caso, amerita un control de constitucionalidad sobre la actuación de la administración ya que al aplicar la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario se ha ido contra el principio de que ningún tributo puede tener efecto confiscatorio y en este caso, al mantenerse las dos formas de gravar el mismo hecho por aplicarse parcialmente la consideración económica se produce clarísimamente un efecto confiscatorio”.⁴⁵

En nuestra opinión, no compartimos la tesis que el fraude de ley se debe reprimir, aun cuando suene “inmoral”, máxime porque no existe “tipicidad” del hecho o el que se le pretende imputar no es aplicable; solo es aplicable por “inferencia imaginaria”, luego, de determinar que el negocio “no es normal” (parangoneable con supuesta falta de proporcionalidad, razonabilidad o de “válida motivación económica).

En el Perú, siguiendo la lógica del deber de contribuir⁴⁶ (cimentado recién

⁴⁵ Expediente N° 284-2002 del 31.01.2003 de la Corte Superior de Lima (Caso Cementos Lima vs SUNAT).

⁴⁶ El “deber de contribuir” apareció en el Perú como una creación eminentemente

temente en recientes fallos del Tribunal Constitucional) no estamos obligados a tributar más de lo que es “debido”, en tanto exista el hecho imponible verificado en el mundo fenoménico. Es decir, siempre y cuando, calce el hecho económico en una hipótesis de incidencia tributaria menos gravosa o no afecta y no calce en otra más gravosa, el contribuyente no está obligado ni compelido (ni transgrede norma explícita) a aplicar otra hipótesis de incidencia tributaria, solo porque es “equivalente económicamente” y más “razonable” o “proporcional” o “moral y socialmente justo” o porque “no existe otra causa que la fiscal” para el negocio jurídico. Siendo la razón simple, nuestro Estado de Derecho ni nuestro Ordenamiento no permite aplicar estos criterios no previstos ex lege en materia tributaria, aun cuando suene repulsivo a más de un “moralizador-solidario” de nuestra “comunidad jurídica”.

El propio Tribunal Fiscal en su Resolución N° 7114-1-2004 concluyó en este sentido, cuando sostiene

“Que resulta errado aplicar en determinada forma las normas tributarias con la única justificación de que el contribuyente ha disminuido su “carga imponible tributaria”, tal como se menciona en la página 124 del informe que sustente la apelada, toda vez que no puede ser aceptado desde un punto de vista estrictamente jurídico, que los contribuyentes están obligados, en el momento de realizar sus operaciones económicas, a adoptar la opción que tenga una mayor carga tributaria y a descartar la opción que tenga una menor carga tributaria.”

Así pues, en resumen, la Administración Tributaria peruana no se encuentra habilitada a “sancionar” y dejar “sin efecto” un negocio o procedimiento societario, aun cuando calce en lo que la doctrina denomina fraude a la ley,⁴⁷ en cualquiera de sus especies.

4.7. Negocios indirectos

jurisprudencial del Tribunal Constitucional, que ha tenido especial aplicación en Arbitrios, Bancarización e ITF, ITAN y Percepciones; al respecto, recomendamos leer: García Novoa, César: “Concepto constitucional de tributo: la experiencia española”. En: RPDT USMP Tax Law Review. N° 4, 2007 http://www.derecho.usmp.edu.pe/CET_ediciones_anteriores/edicion_04/doctrina/CONCEPTO_CONSTITUCIONAL_TRIBUTARIO_EXPERIENCIA_ESPANOLA.pdf. Gamba Valega, César: “Sobre el ITAN y el principio de capacidad económica: una disconformidad difícil de comprender”. En: RPDT USMP Tax Law Review. N° 4, 2007 http://www.derecho.usmp.edu.pe/CET_ediciones_anteriores/edicion_04/doctrina/ITAN_PRINCIPIO_CAPACIDAD_ECONOMICA.pdf

⁴⁷ Igual conclusión llegamos en nuestra tesis para abogad de 1998, ver Zavaleta, Michael: Fraude de ley (...). Op cit. Pág. 353.

Araoz Villena sostiene que “En el negocio indirecto el motivo del negocio específico no coincide con su causa típica. El resultado jurídico que se busca y obtiene es distinto de su causa jurídica típica y coincide más bien con la causa típica de otro negocio”.⁴⁸ (...) El negocio indirecto no implica necesariamente un fraude de ley tributaria, porque puede hacerse por razones ajenas a las fiscales. Sin embargo, si la razón del negocio indirecto es tributaria ambas figuras se identifican. (...) Si la motivación no tiene como propósito eludir la norma tributaria, entonces, el negocio indirecto será irrelevante para los fines fiscales. En cambio, si el propósito del negocio indirecto es evitar el pago de un tributo o efectuar un menor pago al previsto conforme al negocio original, entonces, el negocio indirecto sí tendrá implicancias fiscales y, en ese caso, equivaldrá a un fraude de ley tributaria. En ese sentido, en la medida en que tales casos el negocio indirecto se identifica con el fraude de ley tributaria, los efectos que en mi concepto tendrá ese negocio indirecto son los mismos que los que ya he mencionado al tratar sobre el fraude de ley tributaria.”

Siendo que, el profesor Araoz Villena concluye que el *fraudem legis* implica aplicar analógicamente la norma, entonces, los negocios indirectos en fraude de ley tendrán que ser reconocidos por el fisco, ya que no es factible aplicar la analogía en el Perú. En efecto, sostiene el reconocido autor “(...) *sin lugar a dudas, que en los casos de fraude de ley tributaria, la norma eludida que contiene el hecho imponible se aplica por analogía, porque el negocio jurídico efectivamente realizado no resulta comprendido en dicha norma*”.

Distinta opinión tiene el profesor Talledo Mazú, quien sostiene que “*puede decirse que cuando se trata de un procedimiento indirecto procede caracterizar la operación en función del resultado final si media fraude de ley*”.⁴⁹ El negocio indirecto que no sea en fraude de ley no genera “recharacterización”, según Talledo, en tanto haya sido realizado sin desvirtuar el contenido que le es propio.

Nosotros compartimos la tesis Araoz, y agregamos si el negocio indirecto viene mezclado (conmixtio) con simulación, entonces, solo en este caso, mas no en el *fraudem legis* ni en los negocios abusivos de las formas, estamos ante una nulidad y “recharacterización”, a la luz de la consideración económica prevista en la Norma VIII.

⁴⁸ Araoz Villena, Luis: “Una aproximación ...”. Op cit., pág. 217.

⁴⁹ Talledo Mazu, César: La norma viii del Códito Tributario y la calificación económica del hecho imponible: función, ámbito de aplicación y situación frente al principio de legalidad y la analogía. En: Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público (Colectivo) Libro Homenaje a Armando Zolezzi. Lima, Palestra Editores, 2006, Página. 406-7.

4.8. Negocios conmixtio y siempre simulados

Los negocios mixtos o conmixtios de abuso del derecho en simulación y fraude de ley tributaria, son simplemente aquellos donde se verifican las características doctrinales de los 3 institutos, sin que ello implique que uno de ellos no pueda ser independiente.

La consecuencia más notoria es que carecerían de efecto por ser nulo (absoluto o relativo) en el extremo de simulación. Nuestra jurisprudencia peruana a resuelto bastantes casos en este sentido, empero, a la luz de la doctrina de la simulación concluye que es simulado, es decir, aun cuando cite que hay fraudem legis, finalizan los fallos judiciales con los efectos de nulidad del negocio simulado.⁵⁰

V. APLICACION DE LAS PROPOSICIONES ENUNCIADAS AL PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

V.1. ¿El treaty shopping es un negocio simulado, en fraude de ley, abusivo de las formas, indirecto o una conmixtio?

Como es lógico suponer en el mundo fenoménico el *treaty shopping* puede ser cualquiera de los negocios anómalos o, inclusive, puede ser una mixtura de ellos, con lo cual alguien que no maneje las categorías del negocio anómalo y no pueda distinguir cuando es lícito y cuando no a efectos jurídicos y tributarios, tampoco podrá discernir entre el treaty shopping que sea calificable como de economía de opción o no.

Lo anterior, aun cuando en el plano internacional OECD y la mayoría de autores cuando explican el treaty Shopping, mencionen principalmente (pero no en forma excluyente) a la categoría del abuso del Derecho, a través de sus especies, entre otras, abuso del CDI y de las formas jurídicas. Al respecto, García Novoa⁵¹ sostiene:

“Para entender los supuestos más habituales de abuso de un CDI debemos tener en cuenta que la finalidad última de los convenios no es otra que ser un medio para reducir o eliminar la imposición en el Estado de la fuente, asignando la imposición en exclusiva en

⁵⁰ Léase la Casación N° 1739-2003-PUNO, Publicado en El Peruano, 01.03.2006. donde se sostiene que un negocio en fraude de ley, a la par que se denomina en otros párrafos negocio simulado, es contrario a las normas de orden público, por lo que es nulo. Adviértase que es nulo por ser simulado, caso contrario, hubiera aplicado la norma defraudada y no la norma de cobertura y sin declarar la nulidad.

⁵¹ García Novoa, César: Forma y sustancia en los convenios de doble imposición. Op cit., pág. 642-3.

el Estado de residencia, o bien limitando la imposición en el Estado de la fuente y fijando un método para eliminar la doble imposición internacional. En cualquier caso el CDI se caracteriza por atribuir un beneficio a favor del residente en uno de los Estados firmantes que obtenga renta en el otro, que consistirá en la eliminación o limitación de la tributación en el Estado de la fuente. En cualquier caso, este beneficio se limita a aquellos sujetos que se encuentren dentro del ámbito de aplicación subjetiva del CDI, esto es, a quienes tienen residencia en algunos de los Estados firmantes. En tanto la residencia se define por la legislación interna de los distintos Estados, sólo quienes reúnan estas condiciones accederán a las ventajas consistentes en minorar o eliminar la tributación en el Estado donde obtengan sus rentas.”

“Por eso, la fórmula arquetípica de abuso de la norma con fines elusorios es la que tiene como objeto el ámbito de aplicabilidad de un CDI, dando lugar al llamado “aprovechamiento indebido” de un convenio internacional -treaty shopping-. (...)”

“Así, este “abuso” se dará normalmente en los casos de utilización incorrecta de un convenio entre dos Estados por residentes de un tercer Estado para acceder a ventajas fiscales a las que no tendrían derecho acceder directamente.”

“La configuración de la idea de abuso de convenio internacional debe efectuarse sobre la base de las disposiciones en el comentario al art. 1 del Modelo OCDE de 1992, que es el precepto que regula el ámbito de aplicación personal de los Convenio (...)”. (...) A partir del art. 1 (...) se plantea el caso más claro de abuso de convenio, como aquel en que los beneficios de un tratado internacional concluido entre dos Estados son utilizados indebidamente, por parte de un residente de un tercer Estado que no tiene, en principio, derecho a los mismos”.

“(...)”

En los comentarios OCDE del artículo 1 se comenta sobre el “Abuso del Convenio”:

“7.1. Tax payers may be tempted to abuse the tax laws of a State by exploiting the differences between various countries laws. (...)”

“8. It is also important to note that the extension of double taxation conventions increases the risk of abuse by facilitating the use of artificial legal constructions aimed at securing the benefits of both the tax advantages available under certain domestic laws and the reliefs from tax provided for in double taxation conven-

tions.”

“9. This would be the case, for example, if a person (whether or not a resident of a Contracting State), acts through a legal entity created in a State essentially to obtain treaty benefits that would not be available directly. (...)”

9.1. This raises two fundamental questions that are discussed in the following paragraphs:

- whether the benefits of tax conventions must be granted when transactions that constitute an abuse of the provisions of these conventions are entered into (...); and
- whether specific provisions and jurisprudential rules of the domestic law of a Contracting State that are intended to prevent tax abuse conflict with tax conventions (...).”

“9.2. For many States, the answer to the first question is based on their answer to the second question. These States take account of the fact that taxes are ultimately imposed through the provisions of domestic law, as restricted (and in some rare cases, broadened) by the provisions of tax conventions. Thus, any abuse of the provisions of a tax convention could also be characterised as an abuse of the provisions of domestic law under which tax will be levied. (...)”

“9.3. Other States prefer to view some abuses as being abuses of the convention itself, as opposed to abuses of domestic law. These States, however, then consider that a proper construction of tax conventions allows them to disregard abusive transactions, such as those entered into with to obtaining unintended benefits under the provisions of these conventions. This interpretation results from the object and purpose of tax conventions as well as the obligation to interpret them in good faith.

Adviértase así que se usa la doctrina del “Anti-Abuso” a efectos de “calificar como reprimible el treaty shopping”. Vega al definir éste dice que son “(...) conductas materializadas en estructuras orientadas a reducir o eliminar la tributación en el Estado de la fuente. Quien tenga en este comportamiento abusivo será, obviamente, quien resida en un Estado que no es parte del CDI y el abuso consistirá en crear una sociedad conductora en el Estado con el que el Estado de la fuente ha celebrado el convenio que quiere utilizar”.⁵²

⁵² Vega, Felix: Las medidas contra el treaty shopping. Madrid, 2003, pág. 53.

Para esta corriente de autores españoles y el propio OCDE el *treaty shopping* calza en la definición de “abuso del derecho con fines elusorios de tributos”, por cuanto se crea una “sociedad instrumento” en un Estado signatario con el solo propósito de aprovechar las ventajas que el convenio atribuye a los residentes de los Estados contratantes.

Es importante resaltar que esta doctrina “no incluye” como parte de la estructura jurídica “abusiva” a la “simulación”, en tanto que asumen que esta última tiene reproche *per se*, a diferencia del abuso el mismo que genera el debate planteado en este trabajo por el hecho de ser “anormal”.

El acto orientado a usar un instrumento (interponiendo una empresa) sobrepasando los límites “normales” (saliendo de los fines intrínsecos del CDI), no puede ser aprovechado por quienes no tienen un vínculo subjetivo real con uno de los países signatarios, empero, si y solo si, dicha interposición esta alejada de los caracteres de la simulación absoluta o relativa. Así lo califica García Novoa, para quien “(...) *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*”. De ahí que, se le llame también al *treaty shopping* a la interposición abusiva de sociedades para beneficiarse de un CDI del cual el maximizador fiscal no es residente directamente.

En resumen, se puede advertir que el *treaty shopping* recogido en la doctrina y en cualquier documento internacional puede adoptar cualquier modalidad negocial societaria, aunque muchos de los autores y la propia OECD pongan especial énfasis en el abuso, y, por ende, no puede sostenerse a *priori* que siempre es, *per se*, ilícita para nuestro Ordenamiento Jurídico; solo lo será cuando estemos ante simulación o exista una conmixtión de negocios anómalos donde el pivote es una simulación, conforme hemos demostrado a lo largo de este numeral.

V.2. ¿Se deben reprimir todos los negocios anómalos en *treaty shopping*?

Consideramos que no se pueden reprimir todos los negocios anómalos, solo aquellos que implican una simulación o estén, conjuntamente, con éste en cualquiera de sus dos modalidades (simulación absoluta o relativa), conforme hemos explicado en los numerales anteriores.

¿Debe combatirse el abuso? ¿También el fraude de ley? ¿Los negocios indirectos? ¿Y si no existe simulación?

La respuesta del Operador, partiendo de la posición axiológica de preferir la “equidad” buscará (conciente o inconscientemente) la “sustancia antes

que la forma” y aplicará la medida antiabuso o antifraude, en función a su ordenamiento jurídico:

- i) En los países del common law el operador aplicará medidas que han nacido en la jurisprudencia tales como el *business purpose test*, el cual permite desconocer fiscalmente las operaciones concertadas por motivos únicamente tributarios, nacido a partir del caso “*Gregory vs. Helvering*” en USA, pero usado casi como “principio general en los sistemas fiscales anglosajones” tales como UK, Canadá, Australia, Noruega y países bajos; claro esta cada uno con sus matices particulares. Por ejemplo, en Canadá el *abusive tax avoidance* se combate con el *business purpose test*, con la particularidad que la elusión abusiva puede entenderse razonablemente realizada, a pesar del notorio beneficio fiscal, en tanto que atienda a criterios de “buena fe” y no “recalificarse”, es decir, dejar la “forma” como válida tributariamente.
- ii) En los países europeos-continetales (abus de droit en Francia, abuso del convenio o fraude al convenio en España) se aplicarán (a) “cláusulas especiales”, (b) “cláusulas generales” y (c) “cláusulas híbridas”; todas ellas a efectos de constituirse en medidas “antiabuso” o “antifraude” del CDI.

La práctica internacional ha estandarizado la lucha contra las formas de abuso y en fraude de los CDI al modo europeo-continental, es decir, a través de cláusulas antielusivas, tanto generales como especiales. En efecto, el mismo OECD en algunos numerales exige que las cláusulas antielusivas sean tipificadas en el CDI para que se aplique, aunque claro esta haciendo referencia al “abuso”:

“9.4. Under both approaches, therefore, it is agreed that States do not have to grant the benefits of a double taxation convention where arrangements that constitute an abuse of the provisions of the convention have been entered into.”

“9.5. The potential application of general anti-abuse provisions does not mean that there is no need the inclusion, in tax conventions, of specific provisions aimed at preventing particular forms of tax avoidance. Where specific avoidance techniques have been identified or where the use of such techniques is especially problematic, it will often be useful to add to the convention provisions that focus directly on the relevant avoidance strategy.”

Igual se aprecia en los reportes OECD de “Base Companies” y de “Conduit Companies” sostiene:

“11. As indicated in these reports, the concern expressed in paragraph 9 above has proved to be valid as there has been a growing tendency toward the use of conduit companies to obtain treaty benefits not intended by the Contracting States in their bilateral negotiations. This has led an increasing number of Member States to implement treaty provisions (both general and specific) to counter abuse and to preserve anti-avoidance legislation in their domestic law.”

“12. The treaty provisions that have been designed to cover these and other forms of abuse take different forms. The following are examples derived from provisions that have been incorporated in bilateral conventions concluded by Member countries. These provide model that treaty negotiators might consider when searching for a solution to specific case. (...)”.

En nuestra opinión, aun cuando se haga referencia en alguna doctrina o en los diversos comentarios a los modelos de convenios al “abuso”, en el Perú, la SUNAT no puede reprimir todo negocio anómalo, solo aquellos que implican una simulación. En efecto, para fines tributarios, conforme hemos explicado, la SUNAT se encuentra facultada a utilizar el Criterio Económico en la Aplicación de Normas Tributarias, previsto en el Código Tributario (2do Párrafo Norma VIII) para combatir operaciones locales y cross-border que califiquen como simuladas, aun cuando exista un convenio y éste no prevea un reenvío a la legislación doméstica.

Al igual que el profesor Araoz Villena, consideramos que la Norma VIII “es un medio idóneo para combatir esta figura jurídica”⁵³ de la simulación y que la SUNAT puede usar la consideración económica, inclusive sin aquella norma del Código Tributario, lo cual ha realizado la SUNAT y ha convalidado el Tribunal Fiscal, desde antes de 1996, cuando se ha tratado de simulaciones; siendo que podemos encontrar precedentes administrativos desde la década de los sesenta del siglo pasado.

En ese escenario, de estar frente a una estructura de operaciones que calcen como treaty shopping, bajo el esquema de una simulación, tendríamos que defender la posibilidad del fisco peruano a calificar jurídicamente la operación como inválida para propósitos tributarios, aun cuando no exista norma expresa en el convenio que lo autorice. Y esto no puede calificar como treaty override.

Los negocios que califiquen para determinada doctrina como en “abuso de

⁵³ Araoz Villena, Luis: “Una aproximación al correcto sentido y alcance de la norma viii (...)” Op cit., pág. 210.

las formas” o “abuso del convenio” o “fraude del convenio internacional” o “procedimiento negocial societario indirecto”, alejados de la simulación, no califican, por sí mismos, como ilícitos tributarios en nuestro Ordenamiento Jurídico, por tanto, no pueden dejarse sin efecto tanto para propósitos jurídicos como tributarios. De suyo, consecuentemente, estos son los que consideramos nosotros como treaty shopping de economía de opción lícitos.

V.3. En el Perú, ¿Existe una cláusula general antielusiva de tributos?

En nuestra opinión nuestra Norma VIII no tiene naturaleza jurídica de cláusula general antielusiva, así como tampoco es una cláusula especial (o ad hoc) ni cláusula híbrida o sectorial antielusiva.

- i) Las “cláusulas ad hoc o especiales antielativas” presentan una estructura normativa basada en un presupuesto de hecho “rígido, detallado y taxativo”, lo que lleva a calificarlas como cláusulas a *fattispecie chiusa*. Son ejemplos en la legislación doméstica las rentas imputadas, reglas de Transfer Pricing, Reglas de *Thin capitalization*, B2B, *Tax Haven*, Reglas de Fuente Novedosas (fuente pagadora o fuente financiera), etc. Son ejemplos de “cláusulas especiales”, en los CDI’s, las siguientes: *limitation of benefits*, *look-through approach*, *subject to tax approach*, *channel approach*, etc; todas ellas se aplican a sociedades y buscan determinar quién se encuentra detrás de ellas y cuál es su verdadera vinculación con el Estado de residencia.
- ii) Por su parte la “cláusula general antielusiva” es de expresión abierta y abstracta, y aparece prevista para aplicar a un número indefinido de casos. Pueden ser definidas como estructuras normativas cuyo presupuesto de hecho aparece formulado con mayor o menor grado de amplitud, y al cual se ligan unas consecuencia jurídicas, que, en suma, consistirán en la asignación a la Administración de unas potestades consistentes en desconocer el acto o negocio realizados con ánimos elusorios, para, a continuación, proceder a aplicar el régimen jurídico - fiscal que se ha tratado de eludir.

Las cláusulas generales antielativas “pueden ser definidas como estructuras normativas cuyo presupuesto de hecho aparece formulado con mayor o menor grado de amplitud, y al cual se ligan unas consecuencias jurídicas, que, en suma, consistirán en la asignación a la Administración de unas potestades consistentes en desconocer el acto o negocio realizado con ánimo elusorio, para, a continuación, proceder a aplicar el régimen jurídico-fiscal que se

*ha tratado de eludir.*⁵⁴ (El subrayado es nuestro).

- iii) Finalmente, las cláusulas específicas pueden presentarse en el ordenamiento como “cláusulas sectoriales”, fenómeno híbrido que se caracteriza por ser un presupuesto de aplicación genérico aunque circunscrito a unos determinados tributos, o a ciertas operaciones o negocios en el ámbito de un tributo determinado. El ejemplo clásico es la cláusula antielusiva de negocios fiduciarios de la Ley del Impuesto a la Renta peruano que tienen como propósito diferir el pago del impuesto.

Ahora bien, en el caso de la norma VIII del TP del Código Tributario, el legislador pretendía eliminar cualquier atisbo de interpretación en base a criterios exclusivamente económicos que dejara de lado la interpretación jurídica, pues consideraba que dicha atribución vulneraba los principios constitucionales de legalidad y seguridad jurídica, por lo que el segundo párrafo de la Norma VIII vigente no otorga a la Administración la habilitación legal necesaria para desconocer las formas jurídicas de los actos realizados⁵⁵ en cualquier escenario, salvo el de la simulación a través de la calificación jurídica.

No se está atribuyendo ninguna potestad especial que se sobreponga con las ordinarias potestades de aplicación del tributo en casos distintos a la simulación o la simple calificación jurídica; no estamos pues, ante una cláusula general antielusoria, y mucho menos ante una cláusula especial,⁵⁶ que posibilite aplicar en los supuestos de abuso de las formas y del fraude de ley o, inclusive, de los negocios indirectos.

En ese sentido, siendo característica especial de las cláusulas generales antielisorias la asignación a la Administración de potestades consistentes en desconocer el acto o negocio realizado con ánimo elusorio por el contribuyente en sentido “amplio y abierto”, y no otorgando la Norma VIII esta clase de facultades, mal podríamos considerar a la Norma VIII del título preliminar como cláusula general antielusoria, contrario a como ocurre en otros países.

V.4. Substance over Form, ¿Principio General del Derecho?

⁵⁴ García Novoa, César. “Reflexiones sobre las medidas para combatir la elusión fiscal. Cláusulas Generales y Especiales”. En: Revista Vectigalia Nº 1-2005. Pg. 121-133.

⁵⁵ Delgado Ratto, Cecilia. En Revista ADVOCATUS Nº 10 - 2004 - I. Pg. 317 - 333.

⁵⁶ García Novoa, César. “Naturaleza y Función Jurídica de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario Peruano”. En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario - IPDT. Nº 44- 2006. Pg. 61-102.

Consideramos que la “sustancia antes que la forma legal” no califica como principio general del Derecho. Vogel afirma lo contrario a raíz de la verificación fáctica que en muchos países se vienen implementando normas que impiden una actitud abusiva del contribuyente. Así, pues, Vogel solo ha encontrado una tendencia, la cual no puede confundirse con un principio general.

El profesor Taveira Torres⁵⁷ dice acertadamente sobre la teoría de Vogel:

“Em que pese a autoridade jurídica desse autor, suas idéias, neste tópico, além de se mostrarem como sofismáticas, nada acrescentam para, substancialmente, justificar tal aplicação. Primeiro, porque o método substance versus form não é tão uniformemente aceito pelas nações mais importantes, como ele entende, na medida que conflita como os princípios básicos dos sistemas de estrutura romanística; segundo, porque o exercício desses princípios sujeita-se a condições, como é a de não haver regras particulares nem gerais aplicáveis ao fato.

E terceiro, porque o método substance versus form é uma técnica, não um princípio”.

Así pues, en suma, compartimos la opinión del profesor Rubio Correa⁵⁸ cuando sostiene que “(...) la consideración económica constituye una forma particular de determinar las reglas de interpretación del Derecho Tributario y, por consiguiente, se ubica en el ámbito de la posición axiomática de la interpretación y no dentro del proceso interpretativo mismo, es decir, de la aplicación de los métodos de interpretación.”

VI. EL PROBLEMA DEL TREATY OVERRIDE

Si la SUNAT peruana aplicara la legislación doméstica para inaplicar el CDI, aun cuando nuestra Norma VIII no es una cláusula general antielusiva (antiabuso o antifraudem legis), estaríamos contraviniendo el pacta sunt servanda e, incurriendo, en lo que la doctrina internacional califica como treaty override.

García Novoa, dice “(...) la adopción por un Estado firmante de un convenio, de una disposición interna orientada a neutralizar el uso abusivo de tal

⁵⁷ Taveira Torres, Heleno: Direito Tributário Internacional. Cap. IV: Uso indevido dos tratados internacionais e planejamento tributário (treaty shopping, rule shopping e casos triangulares), Sao Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 2001, pág. 376.

⁵⁸ Rubio, Marcial: Interpretación de las normas tributarias. Op cit., pág. 89.

convenio, pero que no esta prevista en el mismo, ni en un protocolo adicional, constituye un supuesto de treaty override y supone de acuerdo con el derecho internacional una violación del propio convenio”.

El *treaty override*, según OCED:⁵⁹

“(…)”

“2. (...) the term treaty override refers to the situation where the domestic legislation of the State overrules provisions of either a single treaty or treaties hitherto having had effect in that States. Legislation may take the form of a provision that treaty provisions are to be disregarded in certain circumstances (e.e.: in cases of treaty shopping or other forms of abuse). Legislation can also have the effect of overriding treaties, even where no reference is made in the legislation to treaty provisions as such, because the domestic interpretation of the effect of that legislation in relation to treaty provisions has the same effect in practice.”

“(…)”

7. (...) “Treaty overrides implies that a State by legislative action gives preference to domestic Law over international Law, and thus refuses to fulfil certain obligations arising out of the contractual nexus on grounds that the treaty obligations conflict with domestic Law.” (...)”

“(…)”

36. “(...) If there is a conflict with the State’s tax treaty obligations the only internationally acceptable way to remove the conflicting provisions is by negotiating appropriate amendments to its tax treaties, not by way of unilateral overriding legislation”. “(...)”

El Comité Fiscal de la OECD concluye que el *treaty override* esta prohibido, con lo cual si la SUNAT acota a un contribuyente, bajo el supuesto de *treaty shopping*, el otro Estado podría considerar que estamos ante una medida violatoria y unilateral del convenio. OCED sostiene⁶⁰ sobre el particular:

“(…)”

“37. “(...)” “Any unilateral abrogation of specific obligations destroys such balance and must be condemned. “(...)”

⁵⁹ OCED: Tax treaty override report. April 2000, adopted by the OCED council on 2 October 1989, R (8)-3.

⁶⁰ OCED: Tax treaty override. Op cit., pág. R(8) -15.

“(…)

“SUGGESTIONS FOR ACTION”

- “i) *The Committee on Fiscal Affairs strongly urges Member countries to avoid any legislation which would constitute a treaty override as defined in section I above.*”
- “ii) *The motive for enacting legislation that overrides treaties can be less strong if all countries agree that they will promptly undertake bilateral or multilateral consultations to address problems connected with treaty provisions, whether arising in their own country or raised by countries with which they have tax treaties.*”

En nuestra opinión, el principal argumento de que rechazamos el treaty override de los Estados (unilateralistas), consiste en que implica desconocer la esencia del contenido de un CDI internacional, que es ser un instrumento de distribución de potestades tributarias. Y si con un treaty shopping en beneficios empresariales de economía de opción, se evita el impuesto a la renta de la fuente, por cuanto se tributa en residencia, y así lo han previsto y pactado los Estados signatarios, entonces, la Administración Tributaria de cualquiera de ellos no puede ir por encima de dicha designación del Poder Tributario. De lo contrario, de acotar éstos se incurrirá en un treaty override.

VII. CDI VIGENTES DEL PERU, ¿CONTIENEN NORMAS ANTITREATY SHOPPING PARA EL CASO DE BENEFICIOS EMPRESARIALES?

Los Convenios para Evitar la Doble Imposición celebrados por el Perú con sus similares de Canadá y Chile, no incluyen cláusulas generales o especiales antielusión ni cláusulas de reenvío a la normativa interna ante vacío o deficiencia del convenio celebrado, para el caso de “beneficios empresariales”.

Todo lo contrario ocurre con otro tipo de rentas (p.e: pasivas) donde existen en estos convenios cláusulas especiales antielusivas, las cuales no son aplicables analógicamente al caso de los beneficios empresariales, como es fácil inferir.

Por ello, no existe sustento jurídico válido que permita a la Administración tributaria peruana la aplicación de cláusulas generales o especiales antielusivas contenidas explícita o implícitamente en su ordenamiento legal. Ello sería considerado un *treaty override*. Peor todavía si es que la SUNAT se basa en un supuesto principio general del Derecho (que no es tal), como

la sustancia sobre la forma, a efectos de inaplicar los supuestos de fraude o abuso de convenios.

Consideramos que, lo más acertado sería la aplicación del procedimiento amistoso entendido éste como aquél mecanismo a través del cual los Estados contratantes resuelven de común acuerdo, los conflictos interpretativos y de aplicación que el Convenio pueda originar cuando un contribuyente reclama de la imposición tributaria aplicada por la autoridad fiscal.⁶¹

Si la Administración Tributaria pese a lo argumentado se aventura a pretender sancionar el lícito treaty shopping, como consecuencia de la economía de opción, no importando si incurrirá en un treaty override debe tener en cuenta que en la jurisprudencia internacional se encuentran múltiples casos a favor de los contribuyentes, es decir, donde se prefiere el convenio antes que la lex fori:

- i) El caso de los *Rolling Stone* resuelto por el Tribunal Económico-Administrativo Central Español de 1992; Saint Gobain del 21 de septiembre de 1999; todos ellos ocurridos en el seno de la Unión Europea, son clásicos ejemplos jurisprudenciales.
- ii) Recientemente en 2007, en Canadá el caso *Mil Investment vs. Her Majesty The Queen*⁶² es un importante precedente anglosajón donde, a pesar de toda la “movida doctrinaria y axiológica de reprimir todo treaty shopping”, la Corte Canadiense concluyó que no procede desconocer la “no gravabilidad”, aunque cuando hubiera un treaty shopping⁶³ en la modalidad de abuso.⁶⁴

⁶¹ El procedimiento amistoso es conceptualizado como Chavez, Marco. El Arbitraje Internacional tributario y los Convenios para Evitar la Doble Tributación suscritos por el Perú. En Revista Iberoamericana de Arbitraje y Mediación del 10 de mayo de 2006.

⁶² Federal Court of Appeal - Canada v. MIL (Investments) S.A. Heard at Calgary, Alberta, on June 13, 2007.

⁶³ Röder, Rudolf: “Los CDI’s por dentro” - Ponencia Oral. En: Curso de Especialización Convenios para Evitar la Doble Imposición Tributaria. IFA Grupo Peruano, noviembre 2007.

⁶⁴ Tax Court of Canada en 2006 ya había zanjado en favor de Mil Investments en 2006 TCC 460; 2006 DTC 3307: “At issue was whether the appellant was exempt from Canadian income tax in respect of the capital gain of \$425, 853, 942 arising in its 1997 taxation year on the sale of shares by virtue of the Canadian Income Tax Act and the Canada-Luxembourg Tax Convention (“Treaty”). Specifically to be determined was (i) whether section 245 of the ITA applies to deny the exemption from tax on the capital gain; and (ii) if not, whether there is there an inherent anti-abuse rule in the Treaty which would deny that exemption. Appeal allowed.” BETWEEN: MIL INVESTMENTS S.A. (appellant) and HER MAJESTY THE QUEEN (respondent). (Se agradece a Reya.Ali-Dabydeen de Ernst & Young de Canadá por

VIII. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

A la luz de lo analizado en el presente documento, concluimos lo siguiente:

- i) No existe una cláusula general antielusiva en los convenios con Chile y Canadá que reprima el treaty shopping en beneficios empresariales.
- ii) Tampoco existen en los comentarios OECD reglas para determinar cuando estamos ante un treaty shopping de economía de opción y cuando ante una elusión ilícita reprochable.
- iii) No existe una cláusula de reenvío en los convenios con Chile y Canadá al derecho doméstico, a fin de aplicar las medidas antielusivas previstas en la legislación o a nivel jurisprudencial (de no estar tipificadas).
- iv) Existen cláusulas especiales anti-treaty shopping en los CDI's vigentes del Perú, empero, ninguno de ellos aplicable a los "Beneficios Empresariales". Igualmente, tampoco existen cláusulas híbridas en los convenios vigentes en el Perú que faculten a las administraciones de los Estados signatarios a aplicar una medida antielusiva.
- v) La sustancia antes que la forma jurídica no constituye un principio general del Derecho, por tanto, si bien existe un vacío en los convenio antes mencionados, ello no habilita al operador jurídico a aplicar las supuestas medidas antielusivas (que no aplican para evasión fiscal o simulación) del common law (business purpose test) o del derecho continental-europeo (fraude de convenio, abuso de convenio, procedimiento indirecto internacional) en el fuero interno.
- vi) El treaty shopping en Beneficios Empresariales, por sí mismo, no es reprochable por la Administración Tributaria, debiéndose analizar "caso por caso" a efectos de determinar la regla justa y que otorgue seguridad jurídica, además del equilibrio normal entre Estados signatarios de un convenios.
- vii) En el análisis casuístico difícilmente se puede dejar impune los treaty shopping que son consecuencia de la "simulación", la cual es por sí misma ilícita, inclusive en el ámbito penal (evasión fiscal).
- viii) Solo se puede aplicar la ley doméstica, es decir, la Norma VIII, para casos de simulación de personas jurídicas a nivel internacional, cuando

proporcionarme el precedente).

dicha simulación ha buscado beneficiarse indebidamente de un CDI (Chile o Canadá), en la modalidad de treaty Shopping, siempre y cuando, se cuenten con verdaderos “medios probatorios” y no con simples “presunciones hominis” o “posiciones axiológicas” o “prejuicios moralistas-solidarios” o, peor aún, asumiendo que existe simulación bajo la lógica fascista que el “contribuyente no probó lo contrario”.

- ix) Tampoco se puede pretender aplicar analógicamente las cláusulas especiales antielusivas de los CDI’s con Chile y Canadá aplicables a otros supuestos, a efectos de los beneficios empresariales.
- x) Aun cuando no exista cláusula general o especial en dichos CDI’s que permita combatir la simulación, consideramos bajo una óptica de justicia, bajo la premisa de que las partes firmantes del convenio son Estados Democráticos y de Derecho, que no estaríamos ante un treaty override reprochable en el derecho internacional.
- xi) Los casos que califiquen como de treaty shopping en economía de opción no son recalificables por los Organos Administradores del Tributo de los Estados signatarios de los convenios con Chile y Canadá. Lo anterior es así, aun cuando los hechos económicos calcen en la doctrina del negocio anómalo (para la doctrina moralista), de abuso de las formas y de fraude al convenio, siendo que en estos casos, la SUNAT no esta habilitada a desconocer la forma y norma jurídica, respectivamente, a efectos de preferir la “sustancia económica”, por cuanto éstos no son principios generales del Derecho, así como tampoco cláusulas generales antielusivas en nuestro Ordenamiento Jurídico.
- xii) Si la SUNAT sanciona las operaciones mencionadas en el numeral anterior (xi), a la luz de la consideración económica de la Norma VIII, estaría incurriendo en un *treaty override*, reprimible a nivel internacional, en cuanto implicaría una preferencia de la norma o pseudo-principio interno en detrimento de los convenios con Chile y Canadá.
- xiii) Si bien es factible que los negocios de Abuso del Derecho en materia fiscal (internacional o local) sean no amparados en sede judicial en algún futuro jurisprudencial, entre el corto y largo plazo (a la luz de lo que viene ocurriendo en el Derecho Internacional y aun cuando nuestra carta magna y Código civil lo prohíben), lo cierto es que, en tanto no este coligada o conjuntamente con simulación, la Administración Tributaria local no esta habilitada a inaplicar una “inafectación” o “menor gravabilidad” que concedan los CDI’s vigentes del Perú. Y esto no cambia así, en un futuro, así se conceda en forma explicita, a nivel jurisprudencial o legislativamente en el Perú (lo que implicaría un

cambio en el Derecho vigente), la posibilidad que la Administración combata lo que se conoce en Europa como *fraudem legis* o abuso de las formas jurídicas en materia fiscal, por cuanto estaríamos contraviniendo el convenio internacional firmado también por el mismo Estado implicado.

- xiv) No compartiríamos un cambio legislativo o jurisprudencial en el sentido de validar el anti-abuso y el fraude de convenio en materia fiscal, sea que se sostenga que esta previsto en la Norma VIII o ésta se modifique (legal o jurisprudencialmente), máxime porque “todos” los que aplican tales medidas como cláusulas generales antielusivas, los han usado -en realidad- tipo “*Business purpose test*”, bajo el prisma axiomático de la “sustancia antes que la forma” que, ya hemos criticado, por cuanto termina siendo una “sanción atípica” en función a una “posición axilógica y no a una realidad jurídica”.
- xv) Cuando el Estado peruano firma un convenio sin cláusula antielusiva en treaty shopping de beneficios empresariales es optando por reconocer la libertad de los particulares para elegir las formas jurídicas de sus operaciones. La Administración no puede “a posteriori” pretender “gravar” hechos que no están calzados en una hipótesis de incidencia imputada, como pretenden los defensores de las normas antiabuso o antifraudem.

Siendo esto así, nuestras recomendaciones serían las siguientes:

- a) Si el fisco se considera afectado por el treaty shopping en beneficios empresariales debe acudir al procedimiento de mutuo acuerdo previsto en los CDI’s. Aceptar lo contrario, y permitir a la SUNAT recalificar cualquier operación jurídica, que no sea simulación, sería un acto “*ad terrorem*” en contra del *pacta sunt servanda*.
- b) La Administración no debe olvidar que decidir qué gravar y qué desgravar es tarea del legislador, y si éste concede hechos no gravados, ello no es culpa de los agentes económicos, por lo que no se puede conceder al intérprete, incluyendo a la Administración, la facultad de cerrar las hipótesis de incidencia, asumiendo que están abiertas, aplicando analógicamente otras hipótesis, solo por el hecho que no exista “causa válida económicamente”, sin que ello no implique una violación al principio de tipicidad en derecho tributario, así como una clara y flagrante violación del deber de respetar la autonomía privada.

En igual sentido concluye y recomienda Ferreiro Lapatza,⁶⁵ cuando reflexiona sobre la situación actual del contribuyente español, a quien califica como el “contribuyente que la Hacienda vigila para que adecue su actuación no sólo a la ley sino al sentido que los funcionarios quieren dar -libremente- a la ley en cada caso concreto con la ayuda confusa de las técnicas de la (...) fraude a la ley, el abuso del derecho, el negocio indirecto, etc. Confundiendo todas, en no pocas ocasiones y ayudando a los jueces, en no pocas ocasiones, a que aumenten la confusión, castigando a quien se “pase de listo” y con la ayuda de aviesos asesores fiscales, aprovecha las ventajas de la Ley -que fue redactada por la propia Administración Tributaria y que atravesó las cortes sin romperse ni mancharse- le dá. (...) Impuesto al tonto, castigo al listo que impulsado a pecar por la Ley recibe su injusto merecido”. (...)” Remata Ferreiro citando a Sor Juana Inés de la Cruz:

*“hombres necios que acusais
a la mujer sin razón
sin ver que sois la ocasión
de lo mismo que culpais”*

Lima, 28 de Febrero del 2008

⁶⁵ Ferreiro Lapatza, Juan: Impuesto al tonto, castigo al listo, premio al delincuente”. En: Quincena Fiscal. Nº 1, 2003, pág. 20.