



XXVII Jornadas Latinoamericanas
de Derecho Tributario

Lima 2014 

Las cláusulas anti-abuso específicas y los Convenios de doble imposición

María Teresa Soler Roch
(España)

IPAT

INSTITUTO PERUANO DE DERECHO TRIBUTARIO



- Las ficciones en Derecho Tributario (Rio de Janeiro 1968)
- “La evasión fiscal legítima: concepto y problemas” (Estoril 1970)
- “El uso de las presunciones y ficciones en Derecho Tributario” (Bogotá 1985)
- “El encuadramiento fiscal de la subcapitalización” (Lisboa 1998)
- “La elusión fiscal y los medios para evitarla” (Isla Margarita 2008)



Temas relacionados en Jornadas ILADT (II)

- “Doble imposición internacional” (Montevideo 1956)
- “Doble imposición internacional. Bases para su prevención a fin de alentar las inversiones en los países latinoamericanos” (Buenos Aires 1964)
- “Los Tratados Tributarios entre países desarrollados y en vías de desarrollo” (Punta del Este 1970)
- “Los Tratados Tributarios entre países desarrollados y en vías de desarrollo: regulación de los intereses, dividendos, regalías, honorarios de asistencia técnica y otras rentas” (Caracas 1975)



Razones que justifican la elección del tema

- Tema inédito en las Jornadas ILADT
- Desarrollo de la red de Convenios en los Estados miembros del ILADT
- Las XXVI Jornadas (Santiago de Compostela 2012)
 - La interpretación de los Convenios de doble imposición
 - La presentación del MC ILADT
- 2012-2014: Un nuevo escenario que refuerza la idoneidad y oportunidad del tema



- Relatorías nacionales (16)
 - Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Ecuador, España, Italia, México, Panamá, Paraguay, Perú, Portugal, República Dominicana, Uruguay, Venezuela
- Comunicaciones Técnicas (21)
 - Argentina, Brasil, España, Italia, Perú, Venezuela
- Seminarios relacionados con el tema
 - Cláusula anti-abuso general
 - Transparencia fiscal internacional
 - Intercambio de información



Fuentes y estructura

- Fuentes
 - Organizaciones internacionales y supranacionales
 - Relatorías nacionales y comunicaciones técnicas
- Estructura
 - Introducción
 - Las cláusulas anti-abuso y los Convenios de doble imposición
 - Las cláusulas antiabuso internas y los Convenios de doble imposición
 - Conclusiones



- Conceptos previos
 - Fraude a la ley, abuso de Derecho, elusión fiscal
 - Planificación fiscal agresiva
- Las normas anti-abuso
 - Normas generales
 - Normas específicas contra:
 - La elusión en el Estado de la fuente
 - La elusión en el Estado de residencia
 - El uso indebido del Convenio
 - La doble no imposición



Iniciativas recientes (UE)

Recomendación 2012/772

- Recomendación 2012/772/UE
 - Planificación agresiva (concepto)
 - Propuestas destinadas a evitar la doble no imposición
 - CDI: cláusula específica de sujeción al impuesto para asegurar la tributación al menos en un Estado contratante (CDI entre Estados miembros y también con terceros Estados)
 - Normas internas: método de exención condicionado a la sujeción de la renta en el otro Estado
 - Propuesta: norma anti-abuso general común en la legislación interna de los Estados miembros



Iniciativas recientes (OCDE) El Plan de Acción *BEPS*

- Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (*BEPS*)
 - Legitimación y objetivos
 - Alcance ¿un cambio de rumbo?
 - Acciones directamente relacionadas con el Tema
 - CDI: Acciones 2, 6 y 7
 - Normas internas: Acciones 2, 3, 4
 - Incidencia de otras Acciones (Acción 1, Acción 5, Acciones 8, 9 y 10, Acción 12 y Acción 15)



Cláusulas en las normas de atribución del Convenio

- El beneficiario efectivo (artículos 10, 11, 12)
- Sociedades de tenencia de inmuebles (artículo 13.4)
 - (Ej.: Argentina, Colombia, Ecuador, España, Perú)
- Pagos efectuados a terceros por actuaciones de artistas y deportistas (artículo 17.2)
 - (Ej.: Argentina, Chile, Colombia, Ecuador, España, Italia, Paraguay, Perú, Uruguay)
- La cláusula de “participación sustancial” (artículo 13.5 MC ONU)
 - (Ej.: Argentina, Colombia, Ecuador, Panamá
 - España, Perú)



Propuestas de los Comentarios al MC (normas de atribución)

- Establecimiento permanente (art.5 par.18 y 32.1)
 - El art.5.3.b) del MC ONU
- Rentas del trabajo
 - Salarios (art.15.2 par.8 y 8.3 a 8.28)
 - Pensiones (art.18 par.15)
 - (Ej.: España, Portugal)
- El concepto de “propiedad económica” (art.10 par.32.1, art.11 par.25.1, art.12 par.21.1, art.21 par.5.1 y art.22 par.3.1)

El uso indebido del Convenio (Comentarios al art.1 MC OCDE)

- Concepto y cláusulas propuestas. Límites
 - Cláusula general anti-abuso (par.21.4)
 - (Ej.: Bolivia, Chile, Ecuador, España, Italia, Panamá, Paraguay, Perú, Portugal, Uruguay)
 - Levantamiento del velo (*look through*) (par.13)
 - (Ej.: Argentina, Bolivia, Colombia, España, Perú, Uruguay)
 - Cláusula *channel* (par.17)
 - (Ej.: Colombia, España)
 - Cláusula de exclusión (par.21)
 - (Ej.: Argentina, Chile, España, México, Portugal, Uruguay)
 - Cláusula de sujeción al impuesto (par.14)
 - (Ej.: Argentina, Chile, Colombia)



El uso indebido del Convenio en otros MC

- La limitación de beneficios (*LOB*, artículo 22 MC Estados Unidos)
- MC ONU (Comentarios artículo 1, par.56)
- Decisión 578 de la Comunidad Andina (artículo 20)
- MC ILADT: el principio general de buena fe (Comentario 5 al artículo 1.1º)



- Acción 2 (híbridos) Borrador de discusión (propuestas sobre CDI)
 - Doble residencia y entidades transparentes
- **Acción 6** (Borrador de discusión)
 - **Nuevo objetivo del Convenio (Preámbulo): evitar la doble no imposición**
 - **Nuevo artículo: Limitación de beneficios**
- Acción 7 (EP)
 - Desarrollar modificaciones en el concepto (cláusula de agencia, operaciones de reestructuración empresarial, fragmentación de actividades)



NORMAS INTERNAS Y CDI (I)

- El debate sobre la compatibilidad
 - Planteamiento: compatibilidad vs. *Treaty override*
 - Posición de los MC
 - OCDE: Comentarios al art.1, par. 9 y 22
 - Comunidad Andina: Decisión 578, art.20
 - ILADT: Comentario 5 al art.1.1°
 - Las cláusulas expresas de compatibilidad
 - (Ej.: Chile, España, Italia, Uruguay)
 - Posiciones doctrinales



Normas internas y CDI (II)

- Normas limitativas de la deducción de gastos financieros
 - Subcapitalización (art.10, par.25)
 - (Ej.: Argentina, Ecuador, México, República Dominicana)
 - Limitaciones a la deducibilidad de intereses
 - (Ej.: España, Italia, Portugal, República Dominicana)
 - Otras normas limitativas
 - Ajustes secundarios (precios de transferencia)
 - Híbridos
- La transparencia fiscal internacional (art.1 par.23, art.7 par.14)
 - (Ej.: Argentina, Brasil, España, Italia, Perú, Uruguay)



- Acción 6 (CDI) (Borrador): **la cláusula de salvaguardia (*saving clause*)**
- Acción 3 (*CFC*): recomendaciones para el diseño de este tipo de normas
- Acción 4: limitación de intereses excesivos o relacionados con ingresos exentos (entidades vinculadas y/o terceros)
 - Coordinación con Acción 2 (híbridos)
 - Gasto no deducibles si el ingreso está exento / Ingreso no exento si el gasto es deducible
 - UE: Modificación de la Directiva Matrices/Filiales (art.4.1)
 - España: reforma del I.Sociedades (arts.15 y 21)



CONCLUSIONES

- Marco conceptual
- Cláusulas anti-abuso específicas
- Compatibilidad de las normas anti-abuso internas con los Convenios
- El ámbito de los Estados miembros del ILADT
- Impacto del *BEPS*
- La aplicación de las normas anti-abuso: principios y derechos de los contribuyentes