



TEMA 2: LAS CLÁUSULAS ANTIABUSO ESPECÍFICAS Y LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

En Lima, con fecha 4 de Septiembre de 2014, de conformidad a lo previsto en el artículo 6 del Reglamento de las Jornadas, se reúne la Comisión designada para el tratamiento del Tema II, integrada por: Rodrigo Muñoz-Serafín (Presidente), Fernando Serrano Antón (Secretario), María Teresa Soler Roch (Relatora General), Camilo Francisco Caycedo Tribín (Colombia), Pablo Villegas Landázuri y Victoria Montero (Ecuador), José Manuel Almudí Cid (España), Lorenzo del Federico, Menita de Flora y Francesco Montanari (Italia), Roberto Cores Ferradas (Perú), Sebastián Arcia, Mario Ferrari Rey y Eliana Sartori Núñez (Uruguay), Gabriel Ruan y Betty Andrade Rodríguez (Venezuela).

Vistos,

- la Relatoría General presentada por María Teresa Soler Roch;
- las Relatorías Nacionales de Darío M. Rajmilovich (Argentina), Pablo Ordoñez Téllez (Bolivia), Jonathan Barros Vita (Brasil), Javiera Suazo López (Chile), Camilo Francisco Caycedo Tribín (Colombia), Romeo Carpio Rivera (Ecuador), José Manuel Almudí Cid (España), Lorenzo del Federico y Francesco Montanari (Italia), José de Jesús Gómez Cotero (México), Ricardo Arnulfo Rocha Echevarría (Panamá), Gustavo Alberto Colman (Paraguay), Roberto Cores Ferradas (Perú), Clotilde Celorico Palma (Portugal), Luis Enrique Franco González y Farah Rafal Soriano (República Dominicana), Mario Ferrari Rey y Eliana Sartori Núñez (Uruguay) y Betty Andrade Rodríguez (Venezuela);
- las comunicaciones técnicas de Alejandro C. Altamirano (Argentina), Carlos A. C. Forcada (Argentina), Paulo Ayres Barreto (Brasil), Francisco Lisboa Moreira (Brasil), Jaime Aneiros Pereira (España), Emilio Cencerrado Millán (España), César García Novoa, (España), Elizabeth Gil García (España), José Carlos Pedrosa López (España), Ana María Pita Grandal y Roberto I. Fernández López (España), Fernando Serrano Antón (España), Angel Urquizu Cavallé (España), Christian J. Billardi (Italia), Marco Cedro (Italia), Filippo Alessandro Cimino (Italia), Agostino Ennio La Scala (Italia), Claudio La Valva (Italia), Ramón Bueno-Tizón Vivar (Perú), Renée Antonieta Villagra Cayamana (Perú), Walker Villanueva Gutiérrez (Perú) y Juan Cristóbal Carmona Borjas (Venezuela); y,
- las intervenciones espontáneas de distintos participantes a lo largo de los debates habidos tras las mesas redondas.

CONSIDERANDO:

Que los ordenamientos tributarios frente al fenómeno de la elusión fiscal (también denominado abuso de derecho o fraude a la ley tributaria) reaccionan estableciendo y aplicando dos tipos de normas antiabuso: las cláusulas generales y las especiales.

Que el término planificación fiscal agresiva se viene utilizando por la Unión Europea y la OCDE.



Que el Plan de Acción BEPS prevé luchar contra la doble no imposición, así contra el abuso del derecho inspirado en el principio de buena fe.

Que los Convenios de doble imposición internacional incorporan distintas cláusulas específicas antiabuso que cohabitan con las cláusulas internas antiabuso, en las que se contienen a veces sanciones.

Las XXVII JORNADAS DEL ILADT CONCLUYEN Y RECOMIENDAN:

PRIMERA.- En cuanto al concepto de planificación agresiva, se recomienda una mejor definición de su perfil jurídico en el marco de un principio general de prohibición de abuso del derecho, centrado en conductas totalmente artificiosas cuyo principal propósito es eludir el pago del impuesto o beneficiarse indebidamente de un Convenio para evitar la doble imposición internacional (en adelante, CDI).

SEGUNDA.- En el caso de que un CDI asuma el objetivo de evitar la doble no imposición, se recomienda:

- a) Reconducirlo en el marco de un principio general utilizando normas antiabuso sólo en el caso de que la doble no imposición sea resultado de estrategias de planificación fiscal agresiva; y,
- b) Precisar su alcance en relación con la doble no imposición jurídica y económica.

TERCERA.- En cuanto a las cláusulas antiabuso específicas destinadas a evitar la elusión en el *Estado de la fuente*, se recomienda:

- a) Mantener las cláusulas ya existentes en los distintos Modelos de CDIs; y,
- b) Evaluar con las debidas cautelas la posibilidad de incorporación de nuevas cláusulas (en especial, las relacionadas con la elusión artificial del establecimiento permanente, las rentas del trabajo y las ganancias de capital).

CUARTA.- En cuanto a la calificación de *uso indebido* del CDI, se recomienda:

- a) El establecimiento de una cláusula general inspirada en el principio general de buena fe; y/o,
- b) Una cláusula antiabuso de limitación de beneficios que tipifique las distintas situaciones de uso indebido y establezca las correspondientes excepciones.

QUINTA.- En cuanto a las normas antiabuso *internas* aplicables en situaciones internacionales se recomienda introducir en el texto del CDI una cláusula expresa de compatibilidad condicionada a la no alteración de las normas de atribución del CDI y a la no discriminación.

SEXTA.- En cuanto a las cláusulas destinadas a evitar la doble no imposición:

- a) En el caso de la doble no imposición jurídica, se recomienda como medida más efectiva el introducir en los CDI una cláusula de sujeción al impuesto, admitiendo como excepción la posibilidad de seguir manteniendo cláusulas *tax sparing* en determinados CDIs;



- b) En el caso de la doble no imposición económica, se recomienda adoptarlas con cautela, teniendo en cuenta que pueden condicionar las políticas fiscales de los Estados implicados y provocar, en determinados casos, situaciones de doble imposición económica en los contribuyentes afectados.

SÉPTIMA.- En relación con las situaciones de doble imposición económica provocada por la aplicación de normas antiabuso internas, se recomienda que los Estados implicados adopten medidas destinadas a corregir esta doble imposición.

OCTAVA.- En relación con las normas antiabuso en situaciones de fiscalidad internacional se recomienda como exigencia prioritaria, el respeto de los principios de capacidad económica, igualdad, legalidad, seguridad jurídica, tutela judicial efectiva y proporcionalidad.

NOVENA.- En relación con los procedimientos administrativos de aplicación de los tributos que se desarrollen como consecuencia de una norma antiabuso, se recomienda asimismo como exigencia prioritaria, el respeto y tutela reforzada de los derechos y garantías de los contribuyentes, con especial atención al principio contradictorio.

DÉCIMA.- En relación con las medidas destinadas a prevenir y luchar contra la planificación fiscal agresiva se recomienda la máxima coordinación entre los Estados, reforzando en especial:

- a) Las medidas contra la competencia fiscal lesiva; y,
- b) El intercambio efectivo de información tributaria.

UNDÉCIMA.- En relación con los temas abordados en las XXVII Jornadas del ILADT se insiste en la necesidad de observar, en particular, las recomendaciones séptima (Inaceptabilidad de una norma interna que violente el contenido de un CDI) y octava (El procedimiento amistoso, reforzado y potenciado y el arbitraje fiscal internacional como instrumentos válidos para la resolución de conflictos fiscales internacionales) adoptadas en las XXVI Jornadas del ILADT relativas al tema I sobre Interpretación y aplicación de Convenios de Doble Imposición Internacional.

Las conclusiones y recomendaciones fueron aprobadas por la unanimidad de los integrantes de la Comisión de Resoluciones designada de conformidad al artículo 6 del Reglamento de las Jornadas, mencionados al comienzo.