

TREATY SHOPPING: el abuso de la forma y del derecho a la luz de los tratados que evitan la doble tributación

*TREATY SHOPPING: abuse of the form and of the law in the light of
international treaties to avoid double taxation*

Fernando Alberto Dutra Fernandes¹

Resumo

El proceso de planificación fiscal no puede ser tratado con extrema libertad, donde la frontera sea el imaginario. En un ambiente formalizado por reglas instituidas la creatividad debe tener límites de obediencia civil y fiscal, bajo el manto de la ética aplicada, bajo pena que de no ser así resultará en inseguridad y grandes perjuicios a la sociedad. En el ámbito de los tratados

¹ Doutorando em Ciências Jurídicas pela Pontifícia Universidade Católica da Argentina - UCA. MESTRE em CIÊNCIAS CONTÁBEIS pela FUCAPE - FUNDAÇÃO CAPIXABA DE PESQUISAS (2008). Possui graduação em DIREITO e CIÊNCIAS CONTÁBEIS pela Universidade Estácio de Sá (2008 e 2010) e graduação em CIÊNCIAS ECONÔMICAS pela Universidade Federal Fluminense (1985). Especialista em CONTABILIDADE E AUDITORIA pela Universidade Federal Fluminense (2001) e em FINANÇAS E GESTÃO CORPORATIVA pela Universidade Cândido Mendes (2000). Sócio Diretor da AGF Assessoria Tributária e Empresarial Ltda. Atuação profissional nas áreas de contabilidade, auditoria e tributária há 25 anos, especialização profissional na área tributária com atuação em consultoria fiscal e contábil junto a empresas de grande porte no Rio de Janeiro e no Nordeste. Professor Titular de Contabilidade no UNIFESO - Centro Universitário Serra dos Órgãos, com atuação em disciplinas como Contabilidade Internacional e Planejamento Tributário. Participação como Professor em Cursos de Pós Graduação na área contábil e tributária ministrando disciplinas como Planejamento Tributário, Gestão Tributária, Tópicos Avançados de Contabilidade. Instrutor em diversos cursos de atualização de curta duração para profissionais na área contábil e tributária. Advogado com atuação em Direito Tributário.

fiscales internacionales, la voluntad efectiva debe tener especial relevancia, sometiendo la voluntad declarada a un segundo plano de importancia. Los Estados deben portarse de forma vigilante, pero sin bloquear las acciones positivas en la dirección de eliminar las incidencias tributarias simultáneas que limitan negocios y restringen el crecimiento económico. El flujo de capitales debe ser libre, pero éste no puede corromper los principios, la ética y las leyes. El fenómeno *Treaty Shopping* debe ser combatido por la aplicación regular del Derecho, sostenido en los principios de la ética y de la moralidad fiscal. Esto significa decir que una ética fiscal debe ser regulada entre los Estados, en la medida que impidan que agentes económicos o personas, que desean la ganancia a todo costo, puedan instalarse en ellos de forma legal. En este sentido, la OCDE y otros organismos de control internacional deben intensificar la creación de procesos que cohiban prácticas oportunistas en el campo de las relaciones fiscales, orientando los Estados a combatir los desvíos en el uso del Derecho que leyes y tratados otorgan a cada agente económico o persona, primando este combate en el ataque a lo que sea más precioso para este grupo de oportunistas, su propio patrimonio.

Palabras llaves: Treaty Shopping, Planificación Fiscal, Ética Fiscal, Tratados Fiscales Internacionales.

Abstract

The process of tax planning can not be treated with extreme freedom, with an imaginary border. In an environment formalized by prescribed rules creativity must have limits of civil and tax obedience, under the cloak of applied ethics, under the penalty that otherwise it would result in insecurity and great harm to society. In the field of international tax treaties, the real intention must be particularly important, relegating formal intention to secondary importance. States must be vigilant, but without blocking the positive actions in the direction of eliminating simultaneous tax incidents that limit business and restrict economic growth. The capital flows should be free, but without corrupting principles, ethics and laws. The *Treaty Shopping* phenomenon must be fought by the regular application of the law, held in the principles of ethics and fiscal morality. This means that fiscal ethics should be regulated between States, to

the extent of preventing that operators or people who want to profit at all costs, could be legally installed in them. In this regard, the OECD and other international control organization should intensify the creation of processes to restrict opportunistic practices in the field of fiscal relations, directing the States to combat deviations in the use of Law which laws and treaties provide to each person or economic agent, giving priority in this fight to attacking what is most important for this group of opportunists, their own wealth.

Keywords: Treaty Shopping, Tax Planning, Fiscal Ethics, International Tax Treaties.

Introdução

El modelo económico basado en la maximización de ganancias con la imposición de la búsqueda por la mejor remuneración a los inversionistas, sumado a la alta concurrencia internacional y a las altas y diferenciadas cargas fiscales impuestas por los Estados abren camino para los intentos de desfigurar las legislaciones de control del flujo de capitales y de los resultados de las actividades operacionales de las empresas en todo el mundo.

La maciza internacionalización de las operaciones comerciales y de servicios puede llevar el capital multinacional a no reconocer fronteras, límites o principios éticos, sean de naturaleza social, económica o tributaria. Para algunos inversionistas, como lema, en primer lugar, se debe considerar la ganancia, después los demás factores que no perjudiquen éstas ganancias

En este estado de conflictos que alcanzan inversionistas, gestores empresariales, la sociedad y los gobiernos, nace el Derecho Internacional Tributario, que tiene por objetivo componer la regulación de los impactos fiscales en las operaciones internacionales. Los TDT - Tratados de Doble Tributación - visan la regulación de la imposición tributaria de forma que se evite que una misma operación tenga sus recetas o ganancias tributadas en dos Estados.²

² Fernandes, E. Carlos, Considerações sobre Planejamento Tributário Internacional, *in* *Planejamento Tributário*, São Paulo, MP Editora, 2007, p. 13 a 24.

Los TDT se constituyen normalmente como acuerdos bilaterales, existiendo pocos multilaterales.³ En la mayor parte de las veces los acuerdos son tratados a nivel bilateral, abarcando las especificidades fiscales de cada Estado, intentando compatibilizar reciprocidades, inmunidades y exenciones sobre operaciones, respetadas las nacionalidades de los agentes y la predominancia de las operaciones.

Existen estimativas de que los acuerdos internacionales que evitan a doble tributación pueden llegar a 16.000 en el año 2050⁴. Hoy, en Brasil, tenemos un reducido número de 38 acuerdos vigentes.⁵

Las motivaciones de búsqueda por la reducción de las imposiciones tributarias de los Estados pueden llevar contribuyentes de todo el mundo a buscar opciones para beneficiarse de forma indebida de los tratados tributarios internacionales, utilizando terceras personas en países participantes de TDT, sin cualquier interés extrafiscal, operaciones éstas conceptualizadas como Treaty Shopping.⁶

Lo que podría ser conocido como elusión fiscal internacional, en la ausencia de fundamentación económica que justifique la utilización de persona interpuesta en el Estado signatario del TDT, pasa a dejar las marcas de la evasión fiscal. La ausencia de la fundamentación económica y de razones extrafiscales para la interposición de personas en las operaciones internacionales de cierto caracteriza una fraude al Tratado, que debe ser

³ Como, por ejemplo, los que envuelven los países Nórdicos (Dinamarca, Finlandia, Islandia, Noruega y Suecia) y el CARICOM - Caribbean Community.

⁴ Tavolaro, Agostinho Toffoli. O Brasil ainda precisa de Tratados de Dupla Tributação?, *in Direito Tributário*, coordinación de Luis Eduardo Schoueri, Quartier Latin, São Paulo, 2003, Vol. I, p. 867.

⁵ Los acuerdos en Brasil están representados por un grupo de legislación aplicable a cada país, más o menos extensos de acuerdo con su destinación, capitaneado por la Convención Original y con el respaldo de un Decreto Legislativo, así como por actos del poder ejecutivo. Entre los pocos países con el acuerdo firmado están Argentina, Italia, Japón, Francia, Noruega. El acuerdo con Alemania fue recientemente deshecho. Fuente: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao>.

⁶ Schoueri, Luis Eduardo, *Planejamento Fiscal através de Acordos de Bitributação: Treaty Shopping*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1995, p. 20.

cohibida por las legislaciones nacionales como bien orienta el Consejo Económico Social de OCDE, desde la reunión del Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones Fiscales, realizada en Ginebra en el año de 2007.⁷

En este sentido, cuestiones sobre las formas jurídicas utilizadas y procedimientos que envuelvan el abuso del derecho y el abuso de la forma serán abordadas, a la luz de las teorías de la legalidad y de la relevancia económica, relacionadas con los procedimientos lícitos e ilícitos de la planificación fiscal.

Serán abordadas en el trabajo las orientaciones manifiestas del Consejo Económico Social para que los países miembros de acuerdos tributarios se protejan de las embestidas de grupos económicos o personas que tengan por objetivo falsificar el sistema, incentivando la elaboración de legislaciones internas que cohiban la utilización del Treaty Shopping.

1. TDT - Tratados de Doble Tributación

Un TDT tiene por objetivo principal evitar que una operación sea objeto de la imposición de tributos semejantes en dos o más Estados, cuyo hecho generador sea único y ocurrido en períodos idénticos, y se extiende, en general, por acuerdos bilaterales.⁸

El crecimiento acelerado de las operaciones internacionales con el rompimiento de las fronteras comerciales en los países de economía más abierta trajo la necesidad de regulación de normas de incidencia tributaria común en las operaciones externas. De difícil implementación, son pocos los tratados tributarios multilaterales siendo más diseminados los tratados bilaterales. Los modelos de TDT se resumen al original de la Liga de las Naciones, el de la OCDE, el de la ONU y el americano.

El modelo original de la Liga de las Naciones versó sobre las operaciones generadoras de royalties (modelo de 1928), perfeccionado en

⁷ OCDE, Informe Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones Fiscales - E/C.18/2007/CRP.2, de 23 de octubre de 2007, que trata de los usos indebidos de los tratados, obtenido en el sitio http://www.un.org/esa/ffd/tax/thirdsession/EC18_2007_CRP2.S.pdf.

⁸ Tavoraro, A. Toffoli. *Tratados para Evitar a Dupla Tributação Internacional*, obtenido en <http://www.tavolaroadvogados.com/doutrina/cs537.pdf>, p. 4.

1943 y que dio preponderancia a los intereses de los países menos desarrollados con la aceptación de la tributación de las operaciones en el Estado que dio origen a la operación. Este modelo fue ajustado en 1945, dando prioridad a los intereses de los países más desarrollados, caracterizando la incidencia de la tributación en el Estado donde reside el titular de la renta o en el Estado donde se establezca la sociedad distribuidora de dividendos o ganancias.⁹

El modelo de la OCDE fue inicialmente presentado en 1963 con sucesivas revisiones, adoptando el sistema de hojas sueltas y favoreciendo su actualización por tópicos, sirviendo de base para los modelos de la ONU y el Americano, dando preponderancia a los intereses de los países desarrollados, en la misma línea de las últimas versiones del modelo de la Liga de las Naciones. En contraposición, el modelo de la ONU favorecía a los países en desarrollo. El modelo de TDT Americano sigue la línea de actualización del modelo de la OCDE, y apenas introduce aspectos relacionados a la remuneración de directores de empresas y ensancha el concepto sobre rentas consecuentes de Royalties.¹⁰

En Brasil se han firmados y están vigentes 32 TDT, habiendo sido el primero el tratado firmado con Suecia en el año de 1965, y el modelo que viene siendo priorizado es el de la ONU.¹¹

La estructura de un TDT, según el modelo ONU, considera aspectos relacionados a las personas visadas, tributos abarcados, relevancia del domicilio fiscal transitorio o permanente, rendimientos personales, rendimientos empresariales, sean vinculados a la actividad empresarial o a la renta consecuentes de bienes, criterios para incidencia en rentas y ganancias provenientes de la actuación de las empresas de transportes, incidencia sobre dividendos, intereses y royalties, tributación del capital y de rentas del capital, aparte del tratamiento de las rentas de profesionales, pensiones, de la relación laboral, entre otras calidades de remuneraciones. También deben ser explícitas

⁹ Pires, Manuel, *Da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre o Rendimento*, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, 1984, p. 187.

¹⁰ Tavoraro, A. Toffoli, Op. cit, p. 4.

¹¹ Fuente: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AcordosInternacionais/AcordosDuplaTrib.htm>>

las reglas de cambios de informaciones, tratamiento de miembros de las embajadas, vigencia y denuncia.

El nexo que integra los intereses en la partición de la incidencia entre los Estados signatarios de un PDT debe considerar, también, la metodología utilizada para que se evite la doble tributación. Entre ellas se destaca la exención integral o con progresividad, imputación ordinaria o integral, método de la deducción y el método de la división de la imposición.¹²

En el caso de la exención integral, uno de los Estados establece la no incidencia sobre los rendimientos o ganancias. En Brasil ya se adopta este procedimiento, de forma unilateral para los dividendos, siendo extensibles a todo el TDT, por consecuencia. Se aplica la alícuota progresiva normalmente sobre un conjunto de rendimientos, mismo cuando a uno de ellos sea imputada la exención integral.

En el método de la censura ordinaria se establece un crédito tributario en el país destino hasta determinados límites por los tributos pagados en el país de origen de los rendimientos. Ya la imputación integral, admite el gano de créditos tributarios sin la aplicación de límites.

Por el método de la deducción, se aplica la incidencia de alícuota en el país destino sobre la base líquida de los rendimientos recibidos. En este caso ocurre la dupla incidencia en los dos Estados, diferenciándose por las alícuotas aplicables y por la base de cálculo. Ya en el método de la división del poder de tributar se establecen en los tratados criterios de partición de la receta fiscal por los Estados.

Como se observa, son variados los sistemas que limitan el exceso de la tributación y cuyos objetivos visan facilitar el flujo internacional de capitales e inversiones, así como un desarrollo armónico de las economías sin las restricciones y limitaciones consecuentes de incidencias tributarias dobles sobre una misma operación internacional.

2. Treaty Shopping - conceptos y modelos

¹² Dornelles, F. Neves. O Modelo da ONU para eliminar a Dupla Tributação da Renda e os Países em Desenvolvimento, in *Princípios Tributários no Direito Brasileiro e Comparado*, Coordinador Tavoraro, A. Toffoli, Machado, Brandão e Martins, I. Gandra, Rio de Janeiro, Forense, 1988, p.195.

El Treaty Shopping surge cuando una persona deseando lograr los beneficios de un acuerdo para evitar la doble tributación entre dos o más Estados, y que dé inicio no estaría protegida por él, usa una tercera persona integrada a su estructura de negocios como vehículo de los rendimientos o ganancias y que estaría cubierta por la protección fiscal del referido tratado.¹³

Esta expresión tiene su origen en EUA por similitud del instituto *foro shopping*.¹⁴ Este instituto es caracterizado por la selección, por parte de los abogados, de foros estaduales americanos en los que ellos tendrían mayor probabilidad de éxito en sus acciones. Así, por analogía, las personas pasarían a escoger países para fijar negocios, de forma ficticia, en función de las ventajas que un determinado acuerdo fiscal previsto en un TDT pueda ofrecer.

Schoueri entiende que la utilización del Treaty Shopping requiere algunas condiciones, tales como la búsqueda de un TDT con mejores resultados para el interesado, que el beneficiario no tenga vínculos de residencia en los estados contratantes y que haya la interposición de una tercera persona en uno de los Estados contratantes.¹⁵

Se puede clasificar básicamente dos modelos característicos de Treaty Shopping: Compañía Conductiva Directa (*Direct Conduit Companies*)¹⁶ y la Compañía Trampolín (*Stepping Stones*)¹⁷.

En el primer modelo el contribuyente utilizará un puente simple para beneficiarse de un TDT. Si un país A ha tratado con un país B, y éste ha tratado con un país C, pero A no ha tratado con C, el contribuyente del país A crea una persona interpuesta en B para beneficiarse del tratado de B con C, y

¹³Schoueri, L. Eduardo, *Planejamento Fiscal através de Acordo de Bitributação*, São Paulo, Revistas dos Tribunais, 1995, p. 21.

¹⁴ Alessi, Verónica, *Treaty Shopping – Abuso a los Convenios Internacionales*, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, obtenido en: <<http://www.aef.org.ar/websam/aef/aefportal.nsf/Principal?OpenFrameset>>

¹⁵ Schoueri, L. Eduardo, *Planejamento Fiscal através de Acordo de Bitributação*, São Paulo, Revistas dos Tribunais, 1995, p. 21- 22.

¹⁶ Alessi, Verónica, Op. cit.

¹⁷ Fernandes, E. C, *Considerações sobre Planejamento Tributário Internacional*, São Paulo, MP Editora, 2007, pág. 22.

después se beneficia del tratado de A con B, evitando una mayor carga de tributos sobre sus beneficios.

En el segundo modelo existe, en regla, la utilización de un país con tributación favorecida - Paraísos Fiscales. La empresa interesada crearía una controlada o subsidiaria en uno de estos Estados apenas con el objetivo de intermediar operaciones con otros países, siendo que los beneficios financieros obtenidos por medio de las operaciones no son llevados al país de origen de la matriz, pero sirven a las inversiones de interés del grupo en los demás Estados. La subsidiaria en país con tributación favorecida es mero vehículo trampolín para las operaciones del grupo. De cualquier forma, las operaciones de este establecimiento fijado en paraíso fiscal con otros países podrá usar el modelo de la Compañía Conductiva Directa.

Para que se caracterice la existencia de un treaty shopping se sugieren cuatro condiciones: elección del TDT que produzca el mejor resultado fiscal, que la persona que utilice el sistema no resida en ninguno de los estados signatarios del Tratado, la existencia de tercera persona residente en el Estado al cual se destinen los beneficios y tratamiento fiscal diferenciado sobre estos beneficios en el Estado donde se genera y de dónde se transfiere las ganancias.¹⁸

Fueron recomendadas por la OCDE a los Estados signatarios de un TDT medidas restrictivas y que pueden ser descritas en dos grupos: medidas protectoras, también llamadas cláusulas de salvaguardia, y las cláusulas prohibitivas, que serán tratadas en capítulo sobre la elusión y evasión tributaria.

3. El Treaty Shopping en el contexto del uso indebido de los TDT

En esta sección se expondrá las orientaciones y sugerencias contenidas en el Informe del Comité de Expertos sobre la Cooperación Internacional en cuestiones fiscales, vinculado al Consejo Económico Social de la ONU, que visan el control sobre el uso indebido de los tratados, resultado de un encuentro de este Comité en Ginebra en el año de 2007.

¹⁸ TORRES, Heleno. *Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e Operações Transnacionais*. S. Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 321.

El referido informe expone explícitamente seis orientaciones para que los Estados miembros de un TDT promuevan protecciones al uso indebido de los tratados fiscales¹⁹:

- “- Reglas específicas anti-abuso en la legislación nacional;*
- Reglas generales anti-abuso en la legislación nacional;*
- Jurisprudencia que forma parte de la legislación nacional;*
- Reglas específicas anti-abuso en tratados fiscales;*
- Reglas generales anti-abuso en tratados fiscales;*
- La interpretación de las disposiciones de los tratados fiscales;”*

En el conjunto de reglas e interpretaciones que pueden servir al combate del uso indebido de los TDT, los especialistas del Comité infieren que es necesario haber yuxtaposiciones en su armonía y aplicación. Esto significa decir que reglas específicas o generales no pueden generar inseguridad jurídica a las partes que efectivamente se beneficiarían del TDT con derecho de hecho.

También consta en el informe que la OCDE concluyó que un Estado no tiene por qué conceder beneficios de un convenio de dupla imposición para los hechos que, manipulados, se constituyen como uso abusivo del Tratado.

Así, sugiere el Comité que transacciones que tengan por único objetivo beneficiarse con tratamientos fiscales más favorables, y que cuyo tratamiento fiscal más favorable no sean consonante al objeto del tratado, sean consideradas como abusivas y sean combatidas por los Estados participantes, y que estos podrían utilizarse herramientas locales de control legislativo o de cláusulas en el texto del propio TDT.

Entendiéndose que tales iniciativas podrían generar inseguridad jurídica para los demás beneficiarios del Tratado, las cláusulas legislativas locales específicas o generales no deberían ser aplicadas sin el análisis concreto de los hechos individuales, no debiendo ser aplicadas en condiciones

¹⁹ OCDE, Informe Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones Fiscales - E/C.18/2007/CRP.2, de 23 de octubre de 2007, que trata de los usos indebidos de los tratados, obtenido el 10 de enero de 2013 en el sitio http://www.un.org/esa/ffd/tax/thirdsession/EC18_2007_CRP2.S.pdf.

de presunción de intenciones de las partes involucradas, tomándose como base los hechos y circunstancias efectivamente verificadas.

El Comité para asuntos fiscales de la OCDE sugiere cláusulas de carácter anti-elusivo y que pueden ser inseridas en el contexto de los tratados fiscales, tales como: cláusula de abstinencia, cláusula de exclusión, cláusula de buena fe, cláusula de tránsito, cláusula de transparencia y cláusula de sujeción efectiva al impuesto.

La cláusula de abstinencia establece que los estados contratantes pueden abstenerse de firmar TDT con Paraísos Fiscales. Ya por la cláusula de exclusión, los Estados pueden no conceder beneficios a las empresas que ya gocen de beneficios fiscales de los Estados contratantes. La cláusula de buena fe es intuitiva y se interpreta de forma que los Estados y beneficiarios deban siempre optar por situaciones de beneficios que lleven en cuenta la voluntad efectiva, la verdad real y la justa aplicabilidad de los acuerdos en sus operaciones.

Por su vez, la cláusula de transparencia dice respecto a la capacidad de los beneficiarios para comprobar su efectiva residencia, así como de eventuales socios, en los países miembros del acuerdo. En cuanto a la cláusula de sujeción efectiva al impuesto, es condición que la persona beneficiaria sea de hecho contribuyente del tributo en el cual se busca el beneficio.

La cláusula de tránsito tiene por función evitar la modalidad Trampolín (*stepping stones*) del treaty shopping, siendo negados los beneficios cuando una persona utilice las rentas ganadas para efectuar pagos a otras personas no residentes en los Estados contratantes.

Entre los variados casos de uso indebido de los tratados, el informe de la OCDE expone algunos que típicamente buscan burlar su efectividad y que solamente visan cumplir objetivos fiscales sin fundamentos económicos en las operaciones. Entre éstos se puede citar los casos de dupla residencia o cambios de residencia, los *Treaty Shopping* (modelo de sociedades conductivas y modelo triangulación o sociedades trampolín) y los casos en que los rendimientos de una persona son dirigidos para una sociedad con finalidades específicas, transfiriendo resultados de un Estado con tributación mayor para otro con tributación menor.

Con relación a esta última situación, se encuentra los casos en que los países intentan controlar el flujo de resultados por medio de legislaciones de control de *Transfer Pricing*, en las cuales se establecen condiciones de rentabilidad de operaciones mercantiles y remuneración de servicios con base en parámetros de mercado independiente.

Situación también citada en el informe de la OCDE se refiere la transferencias de beneficios por medio de la capitalización delgada, donde las inversiones de capital por parte de las sociedades controladoras en sus embestidas son sustituidas por préstamos internacionales que generan intereses deducibles y reducen los pagos de impuestos en las empresas controladas, cohibidas por legislaciones nacionales que limitan la proporción de las financiaciones por parte de compañías ligadas extranjeras con relación a la parte del patrimonio líquido o capital de las embestidas.²⁰

4. Elisión y evasión fiscal a la luz del abuso de la forma y abuso del derecho

El tema de la elisión reúne características que transitan entre la objetividad y la subjetividad, sobre las cuales el Estado intenta instituir límites entre la acción lícita y no lícita en los procedimientos de planificación fiscal, facultando la aplicación de una ética que puede seguir un sesgo específico en función de los intereses concretos envueltos.

Bajo el punto de vista empresarial la carga tributaria excesiva es dañosa al desarrollo de los negocios y, muchas veces, al equilibrio económico de las actividades mercantiles, influenciando negativamente los agentes económicos. Pagar menos tributos parece ser la actitud más coherente a perseguir, una vez que se encasilla perfectamente en una lógica mercantil, considerando que este costo también debe ser objeto de vigilancia y control.

Bajo el punto de vista del Estado, la tentativa del contribuyente de pagar tributos menores puede implicar en actitud lesiva a la sociedad, hiriendo con eso a principios del derecho internacional y de las constituciones nacionales como aquellos que dicen respeto a la capacidad contributiva, a la igualdad, la buena fe y la seguridad jurídica. La economía de impuestos no

²⁰ Fue instituida recientemente en Brasil legislación específica para cohibir este procedimiento, limitando los préstamos a límites porcentuales sobre el Patrimonio Líquido de las empresas, considerándose la procedencia de los recursos (Ley 12.249/10).

pasa apenas por la aplicación de técnicas y reglas bien definidas, al contrario, podrá instalarse en un campo vasto de indagaciones acerca del derecho, de los hechos y de las circunstancias.

La doctrina se ha referido a la medida justa entre derechos y deberes del contribuyente que objetiva ejecutar una planificación tributaria, y se debe reconocer el derecho del contribuyente de planificar su negocio de forma más ventajosa, utilizándose de formas jurídicas alternativas y legales para alcanzar este objetivo, mientras que es inadmisibles la práctica del abuso del derecho para llegarse a aquel intento. Registra algunos principios que deben nortear la planificación tributaria y considera que el contribuyente tiene siempre el derecho de buscar la optimización de sus costos en la planificación de sus transacciones, buscará siempre desarrollarlo de forma que pueda obtener las mayores ganancias, un mayor retorno para su inversión, desde que no proceda con abusos en sus actos.²¹

La planificación tributaria en sí es una actividad lícita que busca identificar con antecendencia alternativa legal menos onerosa para alcanzar determinado objetivo comercial o patrimonial.²² Así siendo, cuando es observado el carácter de la planificación tributaria, consistente con la planificación empresarial, es perfectamente legítima la opción fiscal menos gravosa para la realización de un determinado negocio, ya que hace parte de la dinámica empresarial la reducción de los costos con la busca de mejor retorno de las inversiones.

Los legalistas²³ entienden que la planificación fiscal es la formulación de una acción visando la reducción de la carga tributaria, acción ésta fundamentada en la ley, pautada en el análisis del sistema tributario y en la aplicación de los principios generales del derecho, que objetivamente se reflejaría en el ejercicio de un derecho perfectamente lícito.

²¹ Huck, H. Macedo, Evasão e Elisão no Direito Tributário Internacional, in Rocha, V. de Oliveira, *Planejamento Fiscal: Teoria e Prática*, São Paulo, Dialética, 1998, p. 15.

²² Guerreiro, R. Navarro, Planejamento Tributário: os Limites de Licidade e de Ilícitude, in Rocha, V. de Oliveira, *Planejamento Fiscal: Teoria e Prática*. São Paulo, Dialética, 1998, p. 147.

²³ Corriente doctrinaria que interpreta que si la ley no veda o cohibe explícitamente, es lícita la utilización de la elisión como forma de economía de costos tributarios.

Obedecidas las premisas legales, no infligiendo principios constitucionales o supra nacionales, fundamentados los actos y hechos económicos, se puede establecer fronteras entre la evasión y la elusión fiscal, cercándose el contribuyente de las condiciones básicas que le otorgan el derecho de optar por una carga fiscal menos onerosa, puesto que, si el cuerpo legal nacional e internacional le permiten, no estará valiéndose de intención furtiva, caracterizada por los fraudes y simulaciones que desembocan en la ocultación fiscal y que perjudican la sociedad y los intereses nacionales.

Huck se refiere a las circunstancias que pueden descaracterizar la Elusión Fiscal, afirmando que para condenar o justificar la elusión la teoría desarrolló un sin número de alternativas pasando por la interpretación de los actos de simulación y del negocio jurídico indirecto, llegando hasta las inferencias acerca del abuso del derecho.²⁴

En su interpretación, se el contribuyente utiliza determinado acto jurídico con la única y exclusiva finalidad de esquivarse de la incidencia tributaria, la elusión no podría ser considerada lícita, una vez que estaría abusando de la forma jurídica para llegar a su intento. En estos casos podrá haber, incluso, y en la mayor parte de las veces existe, incompatibilidad o conflicto entre la voluntad declarada y la voluntad real, lo que apunta para conductas imbuidas de simulación, lo que se puede fácilmente ver caracterizado en las situaciones del Treaty Shopping.

La planificación fiscal es un derecho del contribuyente y a él cabe ejercerlo dentro de las reglas legales. Pero la práctica de la planificación que aplique en acto o hecho económico instrumento o situación jurídica que tenga por objetivo tan sólo la reducción de la carga tributaria sin ningún otro beneficio patrimonial o comercial al emprendedor, de por sí ya caracterizaría abuso de derecho o abuso de forma, en la visión de los doctrinarios que desposan la teoría de la razón económica, como Huck.

En lo que concierne al concepto de Evasión, hay cierto consenso en la doctrina que la expresión se refiere a un comportamiento que visa, de

²⁴ Huck, H. Macedo, Evasão e Elisão no Direito Tributário Internacional, in Rocha, V. de Oliveira, *Planejamento Fiscal: Teoria e Prática*, São Paulo, Dialética, 1998, p. 15.

forma disimulada o disfrazada, reducir la carga fiscal impuesta sobre un hecho económico.

La evasión es toda acción, u omisión, de naturaleza ilícita que minora o elimina el deber tributario. Tendría como características el vicio de consentimiento, sea por factores exógenos como el dolo, error o coacción, o por factores endógenos, como la simulación y el fraude. La evasión se caracterizaría por la intención disfrazada de causar daño a una otra persona, al Estado y a la Sociedad, con el intuito claro de no recoger los impuestos que debidos serían, una vez que ya habrá ocurrido el hecho imponible económico, sujeto a la tributación regulada por ley.²⁵

Baleeiro, de otra forma, genéricamente incluye dentro del concepto de evasión el procedimiento consecuente de la opción de negarse el tributo sin violación de la ley, mencionando que la evasión es la actitud del contribuyente que se niega al sacrificio fiscal, sea lícita o ilícita. Lícita cuando el contribuyente a practica sin violación de la ley, distinguiendo la licitud de la ilicitud pautado en la opción del legítimo ejercicio del derecho del contribuyente.²⁶

Por otro lado, entre los instrumentos utilizados para promover la fuga de los impuestos se establecen diferencias entre la simulación y el fraude. La simulación es un acto que tiene forma diversa de su realidad, pudiendo utilizar las figuras del abuso de la forma y, casi siempre concomitantemente, el abuso del derecho. Hay un descasamiento entre el verdadero intuito y aquel declarado formalmente, y cuyo objetivo es perjudicar el derecho de terceros o violar precepto legal, habiendo manipulación de la voluntad declarada.

El abuso de la forma consiste en uso de forma jurídica atípica para un negocio, con la intención de reducir la imposición tributaria, mientras que el abuso del derecho considera ilícita la conducta del contribuyente que pretende exclusivamente la economía de impuesto, utilizándose del uso inmoral del Derecho. Por su vez, según el mismo autor, el fraude se caracteriza por la violación al comando normativo. Ocurrido el hecho económico, a través

²⁵ Melo, J. E. Soares de, IPI, ICMS, ISS e Planejamento Fiscal, in Rocha, V. de Oliveira, *Planejamento Fiscal: teoria e prática*, São Paulo, Dialética, 1998, p. 74.

²⁶ Baleeiro, Aliomar, *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, 15^a edição, Rio de Janeiro, Forense, 2001, p. 164.

de adulteraciones, omisiones y descaracterización del hecho se inhibe intencionalmente el cumplimiento de una dada obligación tributaria.²⁷

La evasión es expresión utilizada como sinónimo de fraude fiscal, teniendo en común factores en su composición. Entre éstos se cita tres: el objetivo del agente es siempre pagar menos tributos, reduciendo o hurtándose del pago de lo que sería debido; hay la presencia de una actitud subjetiva, fuerte en la forma de la mala fe intencional y no accidental; y se subordina a acción y omisión marcadas por elementos de simulación, artificialidad, ocultamiento y deshonestidad.²⁸

Todavía hay de considerarse que la norma general anti-elusión constituye una directriz hermenéutica y apenas apunta un camino para el intérprete, debiendo éste dar mayor importancia a la realidad económica que a la forma jurídica de los hechos en cuestión.²⁹

Es de considerarse que los mecanismos utilizados por la conducta en los sistemas denominados *Treaty Shopping* no están en consonancia con la realidad concreta de las intenciones de los tratados, que es de abastecer condiciones para empresas y personas que no sean demasadamente oneradas en materia fiscal en sus operaciones. Los utilizadores del sistema *Treaty Shopping* tienen por intuición el desrespeto al Derecho, utilizándose de las figuras del abuso de la forma y abuso del derecho, simulando situaciones para únicamente beneficiarse de los TDT, lo que debe ser combatido por los Estados signatarios.

Consideraciones Finales

Entre las personas y el Estado han de existir reglas, substanciadas en las leyes, en las formas típicas, usuales y adecuadas del derecho y, sobretudo, en la ética. Éstas son las premisas que identifican las fronteras objetivas y subjetivas entre la evasión y la elisión tributaria.

²⁷ Hensel, Albert, *Derecho Tributario*, traducción de Leandro Stok y Francisco M. B. Cejas, Rosário, Nova Tesis, 2004, p. 221 e 222.

²⁸ Huck, H. Macedo, *Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário*, São Paulo, Saraiva, 1997, p. 31.

²⁹ Huck, H. Macedo, op cit., p 31.

El proceso de la planificación fiscal no puede ser tratado con extrema libertad, donde la frontera sea el imaginario. En un ambiente formalizado por reglas instituidas la creatividad debe haber límites de obediencia civil y fiscal, bajo el manto de la ética aplicada, bajo pena de que se así no ocurra resultará en inseguridad y grandes perjuicios a la sociedad.

Los profesionales envueltos con la planificación fiscal deben cuidar para no sugerir riesgos, sino soluciones que de hecho puedan contribuir para que las personas, empresas o individuos reduzcan el gravamen tributario sin infracción a las leyes y sin la creación de contingencias tributarias o penales. Míster saber observar las reglas básicas del derecho y el respeto a los institutos de la motivación económica que fundamentan la formación del acto jurídico, consubstanciándolos en genuino instrumento utilizado en la gestión empresarial o personal.

Tales orientaciones llevan a pensar que la elisión tributaria, para que se constituya como legítima en el ámbito de los Tratados Internacionales, debe ser precedida de estudio minucioso y estratégico, tanto del ambiente del proyecto empresarial como del ambiente fiscal, para que se haga la opción por un rumbo que no alcance las fronteras del oportunismo y del casuismo, haciéndose ahí la distinción entre lo que se puede denominar planificación fiscal estructural y planificación fiscal circunstancial. La primera, fruto de un plan que se desarrolla en el tiempo, con correcciones eventuales que sea, pero sin perder la esencia de un plan. La segunda nace del oportunismo legal o económico, y nunca de una elaboración sistematizada.

Revestir de forma jurídica adecuada los actos que visan la economía de tributos puede no ser suficiente para caracterizar una acción fiscal lícita, haya vista las posibilidades de simulaciones. Hay de adecuar al plan fiscal buen sentido, intenciones claras, que no tengan únicamente la razón de ahorrarse tributos, disponer de ropaje jurídico adecuado y respeto a los objetivos de las leyes instituidas, siempre sustentando el derecho a la opción vinculado a los deberes impuestos por las constituciones y tratados internacionales formalizados.

Farias Neto comenta que la formación de la ética colectiva incluye los agentes del Estado, los contribuyentes patrocinadores y los consumidores de los servicios del Estado y de la Sociedad. Asevera que la conciencia ética

colectiva se origina de conductas correctas, en respeto a los derechos y deberes de cada polo integrante de las relaciones sociales y para con el Estado, llevando a la constitución de una sociedad armónica, justa y evolutiva.

³⁰ En este sentido la ética envuelve también todos los participantes de las relaciones fiscales, cabiendo a cada integrante de este colectivo la supervisión y vigilancia de los demás, todos orientados por los principios que otorgan autonomía relativa y dependencia colectiva que debe ser respetada con lisura y comprometimiento con el bien estar común.

En el ámbito de los tratados fiscales internacionales, la voluntad efectiva debe tener especial relevancia, sometiendo la voluntad declarada a un segundo plano de importancia. Las intenciones deben ser investigadas por los Estados signatarios de un Tratado, caso a caso, en cada proceso sospecho de abuso o violación de la norma legal sea por medio de fraudes o por simulaciones.

Como bien orienta la OCDE los Estados deben portarse de forma vigilante, pero sin bloquear las acciones positivas en la dirección de eliminarse incidencias tributarias simultáneas que limitan negocios y restringen el crecimiento económico. Es cierto que el flujo de capitales debe ser libre, pero éste no puede corromper principios, la ética y las leyes. El capital o la codicia por el capital no pueden querer satisfacerse con ganancias abusivas, a que naturalmente no tendrían derecho, trayendo un enriquecimiento ilícito para pocos en detrimento de las naciones y de sus pueblos.

Las normas anti-elusivas deben ser trabajadas para cohibir abusos, ilegalidades, ilegitimidades, medios ilícitos de obtener beneficios fiscales que no fueron dirigidos para determinados agentes, pero creadas para viabilizar el desarrollo equilibrado en las relaciones sociales y económicas. Cada Estado debe aportar con su cuota de vigilancia sin competiciones predatorias, pero también con ética fiscal en la imposición de tributos.

Así siendo, el fenómeno *Treaty Shopping* debe ser combatido por la aplicación regular del Derecho, sostenido en los principios de la ética y de la moralidad fiscal, bajo las cuales también los Estados deben someterse. Esto

³⁰ Farias Neto, P. Sabino de. *Ciência Política: enfoque integral avançado*. São Paulo: Atlas, 2011, p. 42.

significa decir que una ética fiscal debe ser regulada entre los Estados, en la medida que impidan que agentes económicos o personas inescrupulosas, que desean la ganancia a todo costo, puedan en ellos instalarse de forma legal.

Esta afrenta, la actividad criminal de algunos agentes económicos mundiales debe ser cohibida por leyes severas, culminando con la pérdida de las ganancias indebidas y de los bienes o recursos que permitieron tales ganancias. En este ámbito, organismos internacionales y gobiernos deben unir esfuerzos, pues la actuación sin ética de estos grupos es lo que distorsiona el equilibrio de las relaciones sociales, económicas y fiscales internacionales, perjudicando sociedades en favor de intereses patrimoniales de unos pocos.

En este sentido, la OCDE y otros organismos de control internacional deben intensificar la creación de procesos que cohiban prácticas oportunistas en el campo de las relaciones fiscales, orientando los Estados a combatir los desvíos en el uso del Derecho que leyes y tratados otorgan a cada agente económico o persona, primando este combate en el ataque a lo que sea más precioso para este grupo de oportunistas, su propio patrimonio.

Referencias

ALESSI, Verónica. **Treaty Shopping – Abuso a los Convenios Internacionales**. Asociacion Argentina de Estudios Fiscales. Obtenido en: <<http://www.aaef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/Principal?OpenFrameset>.>

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 15ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

DORNELLES, F. Neves. **O Modelo da ONU para eliminar a Dupla Tributação da Renda e os Países em Desenvolvimento**, “in” Princípios Tributários no Direito Brasileiro e Comparado. Coordinadores: Tavolaro, A. Toffoli, Machado, Brandão e Martins, Ives Gandra. Rio de Janeiro: Forense, 1988.

FARIAS NETO, P. Sabino. **Ciência Política: enfoque integral avançado**. São Paulo: Atlas, 2011.

FERNANDES, E. Carlos. **Considerações sobre Planejamento Tributário Internacional**, in *Planejamento Tributário*. São Paulo: MP Editora, 2007.

GUERREIRO, R. Navarro. **Planejamento Tributário: os Limites de Licidade e de Ilicidade**, in Rocha, V. de Oliveira, *Planejamento Fiscal: Teoria e Prática*. São Paulo: Dialética, 1998.

HENSEL, Albert. **Derecho Tributário**, traducción de Leandro Stok y Francisco M. B. Cejas. Rosario: Nova Tesis, 2004.

HUCK, H. Macedo. **Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997.

_____. **Evasão e Elisão no Direito Tributário Internacional**, in Rocha, V. de Oliveira, *Planejamento Fiscal: Teoria e Prática*. São Paulo: Dialética, 1998.

MELO, J. E. Soares. **IPI, ICMS, ISS e Planejamento Fiscal**, in Rocha, V. de Oliveira, *Planejamento Fiscal: teoria e prática*. São Paulo: Dialética, 1998.

OCDE. **Informe Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones Fiscales E/C.18/2007/CRP.2**. OCDE, 2007. Obtenido en el sitio http://www.un.org/esa/ffd/tax/thirdsession/EC18_2007_CRP2.S.pdf.

PIRES, Manuel. **Da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre o Rendimento**. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1984.

SCHOUERI, L. Eduardo. **Planejamento Fiscal através de Acordos de Bitributação: Treaty Shopping**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

TAVOLARO, A. Toffoli. **O Brasil ainda precisa de Tratados de Dupla Tributação?**, in *Direito Tributário V. I*, coordinación de Luis Eduardo Schoueri. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

_____, **Tratados para Evitar a Dupla Tributação Internacional**, obtido en: <<http://www.tavolaroadvogados.com/doutrina/cs537.pdf>>.

TORRES, Heleno. **Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e Operações Transnacionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.