

Coordenador: Fernando Aurelio Zilveti  
Editor-chefe: Roberto Ferraz

ISSN 1415-8124

REVISTA

# DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

35



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

## Los Tratados Internacionales y la Presión Tributaria: la Influencia de las Sugerencias de OCDE en la Creación de un Sistema Tributario Internacional

### *The International Treaties and the Tax Exposure: the Influence of the OECD Suggestions on the Creation of an International Tax System*

Haroldo Domingos Bertoni Filho

*Mestrando em Direito Constitucional e Processual Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo e em Derecho Tributario pela Pontifícia Universidad Católica Argentina. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Advogado em São Paulo.*

E-mails: *haroldobertonifilho@yahoo.com.br/haroldo.berтони@mussiassociados.com.br.*

#### *Resumo*

El presente trabajo tiene por objeto de estudio la relación entre los tratados internacionales e la tensión tributaria. Así lo que se busca es el entendimiento dos efectos de dos fuerzas confrontantes: De un lado lo interés de fomentar se las relaciones comerciales entre dos o más Estados, quitando se los posibles impedimentos fiscales, confrontado con la posibilidad de por intermedio estos permitir se la elusión de tributos esenciales a manutención de las actividades estatales. Buscaremos en este trabajo la comprensión de las medidas adoptadas por diversos países para armonizar la pretensión fiscal y el uso indebido de estos tratados como medio de suprimir el facto tributario. Para tanto estudiaremos las iniciativas legislativas e técnicas interpretativas adoptadas, así como las recomendaciones de la OCDE en su plan para combatir la erosión fiscal.

*Palabras llave:* tributación internacional, OCDE, presión fiscal, planeos fiscales.

#### *Abstract*

This work aims to study the relationship between the international treaties and the tax exposure. In this sense the focus is understand the effects of two conflicting forces : from one side the concern of improve the commercial relations between two or more States, reducing the possible tax obstacles, against the possibility of, by use of these treaties, allow the avoidance of tax which are essential to the state activities maintenance. We will also try to understand the instruments adopted by many countries to harmonize their tax claim and the improper use of the treaties as a way to avoid the taxation. Therefore, we will study the initiative introduced by law and interpretative technics, as well OECD recommendations found in their plan to combat the tax erosion.

*Keywords:* international tax, OCDE, tax exposure, tax planning.

## Introducción

La evolución de las relaciones globalizadas entre Estados, el creciente desarrollo tecnológico, la ampliación del uso de medios de comunicación y la distribución de conocimiento, así como, la intensificación de celebraciones comerciales entre dos o más países, agregados a expansión de grupos económicos, contribuyen para creación de una nueva perspectiva en la economía mundial, reglada por la interdependencia entre los diversos polos de interacción, sean ellos países o entidades transnacionales. De pronto, nuevos desafíos surgen na regulación y exacción de empresas presentes en diversos países e que hacen uso de complejas estructuras para planear e reducir, de forma cada vez más agresiva, su tributación, sea por medio de reducción de alícuotas tributarias efectivas o por medio del abuso de tratados que intentan combatir la doble imposición (treaty shopping).

En este escenario, políticas, primamente individuales de los estados y seguidamente debatidas en tratados bilaterales buscaran soluciones para la problemática decurrente de esta nueva realidad social. El resultado de los esfuerzos unilaterales no fueron suficientes en el embate contra hechos desarrollados por empresas muy poderosas cuyas estructuras supieran, por veces, la dimensión de algunos países. Conflictos entre normas tributarias, imprecisiones y laconas en la interpretación de normas internas en conjunto con tratados firmados en ámbito internacional sumado a la posibilidad de mover capital por diversos países con finalidad específica de reducir la carga imponible tornan extremadamente compleja la adopción de medidas en favor a una posible justicia fiscal.

Delante de este contexto nació, por medio de esfuerzos coordinados por los países integrantes del G20 en acción conjunta con la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), un plan que busca detener la erosión de base imponible y la transferencia de beneficios (Beps – Base Erosion and Profit Shifting).

Partiendo de la identificación de necesidades comunes a los estados, fueron formuladas recomendaciones que, aunque se pueda o no adoptar por los países, tienen como propósito contribuyeren para la estabilización de una orden tributaria internacional. Este plan busca relacionar políticas que combatan lo que se puede entender, resumidamente, por uso de planeos tributarios agresivos para reducción de la presión fiscal.

Las soluciones sugeridas buscan, entre otros aspectos, a ejemplo, prevenir los abusos de tratados, combatir de modo eficaz practicas fiscales nocivas por medio de la prevalencia de sustancia ante la forma y de transparencia dos actos hechos y neutraliza los “mecanismos híbridos”.

Lo que se pretende estudiar en este trabajo son los efectos de tales sugerencias así como su relación con la orden jurídica interna. Buscase así una correlación entre el trabajo desarrollado por el proyecto Beps y las consecuentes mejoras en la política tributaria interna. Cabe decir que, por la dimensión propuesta a esto estudio, no ambicionamos tratar de todos los aspectos del tema, pero solamente destacar algunos de grande importancia según nuestra óptica.

## 1. La Competición en la Tributación Internacional

La necesidad de captar ingresos para la manutención de sus actividades lleva los estados a recurrir a la tributación. Delante la escasez de estos recursos, necesarios a financiar las siempre crecientes demandas el ímpetu impositivo también crece y en una perspectiva amplia lleva los países a competir por mas recaudación. En este sentido escribió Yariv Brauner<sup>1</sup>: “El régimen tributario internacional es – y siempre he sido – primer y prioritariamente competitivo. Los países miran a si propios como competidores por inversiones e ingresos.”

Tal realidad está construida en un contexto histórico pautado por relaciones comerciales rudimentales, con un gran control de la actividad mercantil ejercido por parte de los estados., en especial, delante las actividades de importación y exportación así como la inexistencia de un significativo flujo de capital. Vito Tanzi<sup>2</sup> así describe tal realidad: “En este tiempo, el flujo de negociaciones entre países fue bastante reducido por altas tarifas o restricciones físicas al movimiento de bienes, y el flujo de capitales prohibido o, a lo menos, muy controlado. En este ambiente la mayoría de las empresas operaban grandemente dentro de las fronteras de sus países de origen, y la mayoría de los individuos ganaban sus ingresos del ejercicio de las actividades o inversiones desarrollados en su residencia legal.”

Todavía, la realidad actual es muy distinta, conforme se puede desprender del comentario de Alejandro C. Altamirano<sup>3</sup>: “(...) En un contexto de economías donde las empresas tienen sus casas matrices en un determinado país, y sus centros de distribución, compañías holding, servicios financieros offshore y también sus aseguradoras en otros, sumado al avance de la tecnología, las comunicaciones y demás condicionantes de la economía actual, motiva a ciertos países a ofrecer incentivos financieros en orden a atraer inversiones (...)”

Así, cabe decir que cuando analizado el modelo de vinculación de eficiencia económica internacional y la neutralidad de los impuestos, concluyese que mayor será la productividad cuando los factores productivos sean distribuidos a través de los mecanismos del mercado sin intervención pública. En este sentido, las leyes tributarias deberían buscar la mayor “neutralidad” posible conforme inspírase de las lecciones de Vogel<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> Traducción libre. Original: “The international tax regime is – and has always been – first and foremost about competition. Countries view themselves as competitor for investment and revenue.” (BRAUNER, Yariv. “What the Beps”. Disponible en <http://ssrn.com/abstract=2408034>. Acceso en 26.3.2015)

<sup>2</sup> Traducción libre. Original: “At that time, trade flows among countries were reduced by high tariffs or by physical restrictions to the movement of goods, and capital flows were forbidden or, at least, were greatly controlled. In that environment most enterprises operated largely within the borders of the countries in which they had originated and most individuals earned their incomes from activities or investments carried out in the countries in which they had their legal residence.” (TANZI, Vito. “Globalization tax competition and the future tax system”. *Working paper of the international monetary fund* 96/141)

<sup>3</sup> ALTAMIRANO, Alejandro C. “Transparencia fiscal internacional”. *II Coloquio Internacional de Derecho Tributario*. Buenos Aires, 2012.

<sup>4</sup> VOGEL, Klaus. “World-wide v source taxation on income – a review and a re-evaluation of arguments”. In: MC LURE, Charles *et al* (eds.). *Influence of tax differentials on international competitiveness, proceedings of the VIIth Munich Symposium on International Taxation*. Kluwer Law and Taxation Publishers, 1989.

Como dicho anteriormente, las relaciones entre los estados evolucionaran, de una dinámica de coexistencia, competición e relaciones comerciales reducidas en razón de barreras tarifarias, para una relación cooperativa decurrente de la intensificación del comercio en un contexto globalizado, resaltándose así los beneficios multilaterales advenidos de la estructuración tributario armonizada.

Esta evolución en las relaciones comerciales tienen relevante responsabilidad en una gradual limitación de libertad de los países en desarrollaren políticas tributarias una vez que, con la ampliación del intercambio comercial e evolución de los medios de comunicación, estímulos fiscales podrían ser concedidos por otros países en respuesta a una eventual aumento de la presión fiscal.

Es decir, como concurrentes, un estado podría obtener ventajas, atrayendo inversiones de sus vecinos, por medio de la concesión de beneficios fiscales. O todavía, un país podría no tributar algún hecho, como el comercio de mercancías por ejemplo, eligiendo solo tributar las ganancias obtenidas por los comerciantes, creando así zonas cercas a sus fronteras libres de impuestos, atrayendo consumidores extranjeros.

Sin embargo, como sabido, tal competición no es provechosa, generando no solo incomodidad política aunque también, por veces, impidiendo el uso de efectos extra fiscales de los tributos para concretización de planeos estatales. O sea, en una situación hipotética, donde un determinado país busque gravar con impuestos más altos bienes dañosos a la salud de su población como medio de disminuir el consumo, tal estrategia podría no resultar éxito caso haya una tributación muy baja en un país vecino.

Además, cuando mirados los efectos de estas prácticas en una gran escala, notase que la concesión unilateral de beneficios tributarios, por un estado extranjero, desequilibra la relación entre contribuyentes y su estado de origen ya que la relación tributaria es revestida por la finalidad de mantener las actividades públicas desarrolladas por un gobierno. Así, los contribuyentes colaboran para la satisfacción de necesidades públicas por medio de los tributos e reciben, en retribución toda la estructura estatal. Sobre tal cuestión Regina Helena da Costa<sup>5</sup> escribió: “(...)Así como sabido, la prestación de servicios públicos e la manutención del patrimonio colectivo implican elevados gastos, razón del Estado, como regla, no poder prescindir de la exigencia, a sus administrados, de prestaciones de carácter compulsorio cualificadas como tributos (...)”

Un efecto de la competición por ingresos tributarios promovida entre países es la posibilidad de un contribuyente elegir la mejor estructura de sus negocios para sí solamente pagar impuestos para aquella jurisdicción más benéfica. En este sentido: “La competición tributaria es una forma de elección e así asemillase a la competición en mercado por bienes e servicios. En condiciones de mercado, las personas comparan los costos e beneficios dos productos cuando decidiendo lo

<sup>5</sup> Traducción libre. Original: “(...) Como sabido, a prestação de serviços públicos e a manutenção do patrimônio coletivo implicam elevados gastos, daí por que o Estado, como regra, não pode prescindir de exigir de seus administrados prestações de caráter compulsório qualificadas como tributos (...)” (COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 4. ed rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2014)

que comprar. La opción de los consumidores incentiva la producción eficiente e la respuesta a sus reales necesidades personales. Así, la competición fiscal promovió lo mismo entre gobiernos. Limitando su capacidad de aumentar impuestos y los animando a adoptar políticas fiscales más benéficas y se reprimieron en la recaudación.”<sup>6</sup>

De suerte, la competición promovida en busca de ingresos tributarios, al mismo tiempo que posibilita una mejoría en la gestión pública del recaudado permite el enviciamiento del significado de la relación tributaria y sus consecuentes efectos. Una vez que el contribuyente puede crear un plan fiscal elidiendo tributos lo mismo podrá dejar de colaborar para la manutención de los servicios públicos que disfruta.

Cabe decir que el uso de tales mecanismos se encuentra restringido aquellos contribuyentes que dispongan de recursos suficientes para operaren en más de un país, exacerbando más la problemática acerca la ofensa a igualdad y a la capacidad contributiva en una analice que busque la justa distribución tributaria.

En este contexto es necesaria la superación de los paradigmas del sistema político que sustenta la norma tributaria de modo que identifíquese e sanen los problemas decurrentes de la disputa de los países por ingresos tributarios.

Otra importante cuestión a superarse es la idea de que armonizar los sistemas tributarios implica una sumisión de normas internas a otras, desarrolladas externamente e impuestas posteriormente. En verdad, la búsqueda de una interacción de reglas independientes no significa convertirlas en una tercera norma. Así también se extrae del entendimiento de la relatoría del Foro de debate de la “Red de Antiguos Alumnos de la Maestría Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública” (RAAM) publicada como documento del Instituto de Estudios Fiscales al año de 2007<sup>7</sup> que destaca: “(...) Asimismo, se recordó que armonizar no implica necesariamente uniformar los sistemas tributarios, o sea, no es crear, ‘ex – novo’ un nuevo sistema fiscal. Se trata de determinar cuanta disparidad tributaria es permitida sin entorpecer la libre circulación de bienes y servicios. Armonización significa eliminar trabas o distorsiones a la libre ‘circulación’ de bienes y servicios y ‘locación’ de inversiones, o sea hacer que los sistemas tributarios resulten consistentes o compatibles entre sí, a fin de eliminar perturbaciones que afectan las decisiones de los agentes económicos en el mercado integrado, aunque quedó en claro que la perfección o eliminación total es imposible (...).”

<sup>6</sup> Traducción libre. Original: “Tax competition is all about choice, and that makes it similar to competition in the marketplace for goods and services. In the marketplace, people compare the costs and benefits of products when deciding what to buy. Consumer choice encourages business to produce efficiently and to respond to the real needs of individuals. To an extent, tax competition does the same thing for governments. By limiting the ability of politicians to raise taxes, it encourages them to implement better tax policies and be more frugal with taxpayer money.” (EDWARDS, Chris (Chris R.). *Global tax revolution: the rise of tax competition and the battle to defend it*. Washington DC: Cato Institute, 2008, p. 133)

<sup>7</sup> VASCO, Domingo Carbajo; GONZÁLEZ, Darío; PORPORATTO, Pablo. *Es válido el modelo de armonización fiscal de la Unión Europea para la integración en América Latina?* Instituto de Estudios Fiscales.

## 2. La Evolución de los Mecanismos de Combate a Elisión Fiscal Internacional

En una realidad económica globalizada no es posible estudiar los fenómenos tributarios olvidándose la influencia de otros estados en la relación tributaria, una vez que, no raras veces, los mayores contribuyentes realizan transacciones regularmente con entidades, coligadas o no, localizadas en múltiples países.

Tal práctica es natural para que alcancen otros mercados, obtengan mejores e más baratas materias primas o satisfagan con sus productos y servicios necesidades más existentes en localidades lejas de su ubicación.

De suerte, junto a los esfuerzos de los contribuyentes en reducir nasce la necesidad en suprimir los caminos que una vez seguidos disminuirán la justa pretensión tributaria. Para nosotros, tres son las vías posibles aquello estado que intenta minimizar los efectos del planeo tributario internacional en su recaudación: La búsqueda por normas anti elisión internas, la celebración de tratados bilaterales o la adopción de instrumentos multilaterales de aspecto tributario.

Aquellas normas de producción interna de un país, que objetivan limitar los medios posibles de un contribuyente en elidir, esto es, evitar por artificios lícitos la tributación, son las referidas por nosotros. Estas normas, de carácter específico o general, intentan dificultar lo contribuyente la esquivar del hecho imponible acreciendo así la tributación.

Pueden abrigar prácticas elusivas nacionales, o sea, cuando la búsqueda es impedir planeos hechos en ámbito interno al territorio del país tributante, o sobretodo combatir los efectos decurrentes de la relación con otros estados, esta si más pertinente al presente estudio.

La legitimidad para la creación de tales instrumentos se deriva de la soberanía estatal, razón por la cual es incuestionable. Sin embargo, a producción de estas influí en el equilibrio de la orden tributaria internacional, creando lagunas que en general son utilizadas en los planeos tributarios internacionales. Es decir, que las medidas combativas a abusos acaban por favorecer la creación de nuevos abusos. O todavía, eventuales excesos cometidos en ámbito normativo interno genera situaciones de doble imposición. Esto es también el entendimiento explicitado por OCDE en su informe justificando los trabajos de Beps: “La interacción de sistemas tributarios domésticos (incluyendo reglas adoptadas de acuerdo con estándares internacionales para reducción de doble imposición), todavía, pueden llevar también a lagunas que crean oportunidades para eliminar o reducir significativamente la tributación sobre la renta de un modo inconsistente a la política tributaria interna y a los estándares internacionales.”<sup>8</sup>

Sobre la celebración de acuerdos bilaterales, estos tienen origen al fin de la Primera Guerra Mundial<sup>9</sup> y buscan, en esencia, evitar la doble imposición como

<sup>8</sup> Traducción libre. Original: “The interaction of domestic tax systems (including rules adopted in accordance with international standards to relieve double taxation), however, can also lead to gaps that provide opportunities to eliminate or significantly reduce taxation on income in a manner that is inconsistent with the policy objectives of such domestic tax rules and international standards.” (OCDE. “Addressing base erosion and profit shifting”. Disponible en <http://www.lo-yensloeff.com/nl-NL/Documents/OECD.pdf>. Acceso en 21.6.2015, p. 7)

<sup>9</sup> La preocupación nasce solamente después de un endurecimiento del propio concepto de estado, como hoy se entiende, bien como de las relaciones transnacionales, conforme explica Fernando

un impedimento al desarrollo económico, como se extrae de los estudios de Lauriana de Magalhães Silva<sup>10</sup>: “Los intereses del estado en celebrar tratados contra la doble imposición objetivan la continuidad del ejercicio de su soberanía tributaria (en extenderla para más allá de sus fronteras) y razones económicas que exceden la esfera puramente jurídica. La promoción del desarrollo, por medio de la atracción de flujos de inversiones y capitales para sus fronteras es el argumento constante para la adopción de medidas que favorezcan el comercio internacional.”

Sin embargo, la adopción de estos modelos acaba por traer distorsiones que implican en doble exoneración tributaria (“double no-taxation”). Así, un planeo que intente aprovechar aquello de más ventajoso dentro de un sistema tributario doméstico en conjunto con medidas adoptadas por medio de tratados celebrados entre dos países acaba por permitir la fuga de ambas pretensiones de recaudación. En este sentido creemos importante mencionar la opinión de Alberto Tarsitano<sup>11</sup>: “Es importante tener en cuenta que la extensión de la red de convenios de doble imposición eleva el riesgo de que haya abusos al posibilitar la utilización de construcciones jurídicas artificiales diseñadas para obtener tanto los beneficios fiscales previstos en determinadas legislaciones internas como las desgravaciones impositivas establecidas en los convenios de doble imposición. (...)”

En este escenario muchas son las discusiones a respecto de la posibilidad de la implementación de una regla que combata el llamado abuso de tratado dentro del ámbito legislativo interno o todavía una condición presente en el propio acuerdo celebrado. De estos no se encuentra una conclusión fácil.

Todavía, la ineficiencia de los acuerdos bilaterales na supresión de erosión de base y transferencia de beneficios cabe decir que la OCDE reconocen, por medio de la justificación de la necesidad del proyecto Beps, la demanda de actualizar el régimen tributario internacional ante los cambios en la economía global.

Creemos ser importante decir que la validez de los tratados deriva de la disposición de la competencia tributaria de un estado en favor a otro interés igualmente relevante. Así, no hay cualquier ofensa a la soberanía ya que el poder

José da Hora Lopes: “(...) havia um predomínio das formas imobiliárias de riqueza, bem como não havia muita intensidade nas relações econômicas internacionais, o que tornava mais difícil a submissão do mesmo contribuinte a dois ordenamentos jurídicos em matéria tributária distinta” (LOPES, Fernando José da Hora. “Tratados internacionais para evitar a bitributação no direito brasileiro”. *Revista Eletrônica DireitoNet*. 2008. Disponible en <http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/4537/Tratados-internacionais-para-evitar-a-bitributacao-no-Direito-Brasileiro>. Acceso en 20.6.2015).

<sup>10</sup> Traducción libre. Original: “Os interesses do Estado em celebrar tratados contra a dupla tributação têm por cerne a continuidade do exercício da sua soberania tributária (em estendê-la além das suas fronteiras) e razões econômicas que ultrapassam a esfera puramente jurídica. A promoção do desenvolvimento, mediante a atração de fluxos de investimentos e capitais para as suas fronteiras é o argumento constante para a adoção de medidas que favoreçam o comércio internacional.” (SILVA, Lauriana de Magalhães. “Tratados internacionais sobre dupla tributação da renda e suas consequências na tributação dos rendimentos obtidos no exterior por pessoas jurídicas com domicílio no Brasil”. *Revista do Mestrado em Direito* vol. 1, n. 2. Brasília: Universidade Católica de Brasília, 2007, pp. 28-29)

<sup>11</sup> TARSITANO, Alberto. “Reflexiones sobre el abuso de tratados para evitar la doble imposición”. *Revista El Derecho*. 31.12.2010.



de tributar comporta también, en sentido contrario, y se interés del entre tribu-  
tante, la liberación de tal tributo.

Por fin, encontramos la posibilidad del uso de instrumentos multilaterales que permitan la solución de estos problemas para los cuales las medidas anterior-  
mente comentadas se mostraran insuficientes. En relación a tales instrumentos,  
cabe decir primeramente que la existencia de postulados transnacionales, como  
aquellos oriundos de las recomendaciones expresas pelo Beps, no es fenómeno  
único del derecho tributario, una vez que, así como en las relaciones económicas,  
otros campos del comportamiento humano y social fueran afectados por la globa-  
lización, y, siendo el derecho fruto de la evolución social, este evolucionó en todas  
sus manifestaciones, adecuándose a nueva realidad que nos permea.

Según las palabras de Wagner Menezes<sup>12</sup>: “Las reglas internacionales pasan,  
por veces, por un proceso de transnacionalización, rompiendo fronteras y emer-  
giendo en los ordenamientos nacionales, o en otras, por un proceso de modela-  
ción en foros internacionales, donde esas normas son reproducidas por los esta-  
dos, alterando, con eso, substancialmente, la relación del Derecho Internacional  
con el Derecho Interno. (...)”

Es decir que el Derecho Tributario pasa a experimentar una nueva etapa en  
su evolución que guarda paralelismo con aquella ya experimentada por otras rama-  
s del derecho, donde la norma interna no es mas reflejo único de los factos  
sociales y da valoración a ellos dada en un contexto social y territorial, pero tam-  
bién, fruto de una compleja relación trabada con otros países.

Puede decirse que factores externos pasan a influieren en las políticas pú-  
blicas y producciones legislativas, mirándose no solamente la regulación de con-  
ductas adscritas a los límites territoriales como también tornar propicio y atrayente  
a los extranjeros la orden jurídica interna.

Pensamos así ser importante detenernos para algunas consideraciones a res-  
pecto de la existencia de un sistema internacional que ejerce presión sobre cada  
país integrante de una orden mayor, una vez que en ella están, en delicado equi-  
librio de poder, más do que la fuerza de un ente soberano ante un individuo, pero  
el bien estar de toda una población a quien el Estado detén el deber de guarda  
e celo de los interés. La manutención de tal equilibrio es una forma de preservar  
los deseos de un país en delante de otros que, de igual manera, buscan su bien  
estar.

En esta forma, una norma es sugerida, por medio de acuerdos con cesiones  
reciprocas, e positivadas por los países a su libre voluntad, en el ejercicio de su  
soberanía, en favor de una orden internacional que tenga poder de influenciar  
políticas, ante el reconocimiento de beneficios advenidos de la ayuda mutua.

<sup>12</sup> Traducción libre. Original: “As regras internacionais passam, ora, por um processo de transna-  
cionalização, atravessando fronteiras e emergindo nos ordenamentos nacionais, ora por um pro-  
cesso de modelação em foros internacionais, onde essas normas são reproduzidas pelos Estados,  
alterando, com isso, substancialmente, a relação do Direito Internacional com o Direito Interno.  
(...)” (MENEZES, Wagner. “O direito internacional contemporâneo e a teoria da transnormativi-  
dade”. In: DIREITO, Carlos Alberto Menezes; PEREIRA, Antônio Celso Alves; TRINDADE, An-  
tônio Augusto Cançado (orgs.). *Novas perspectivas do direito internacional contemporâneo – estudos em  
homenagem ao Professor Celso D. de Albuquerque Mello*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, pp. 988-989)

La existencia de esta orden internacional depende, según nuestro entendimiento, del reconocimiento de una entidad transnacional y se suporta en la propia relación horizontal de los estados. Pautamos este entendimiento en las enseñanzas de Hart<sup>13</sup>: “(...) Argumentar en el sentido de que el Derecho Internacional no es vinculante por causa de su falta de sanciones organizadas traduce en la aceptación tácita de la anulación de la obligación contenida en la teoría que el derecho es esencialmente una cuestión de ordenanzas basadas en amenazas (...)”

Parécenos que un Estado acepta modelar su sistema jurídico interno de acuerdo con el pactado en fóruns multilaterales por interés en aprovechar los beneficios oriundos de este alineamiento. Esta perspectiva permite, como principal gaño, la participación en un ambiente cooperado que tiende a generar mayores frutos de que aquello donde exista la competición por la recaudación tributaria. De igual forma escribió Catalina García Vizcaíno<sup>14</sup>: “Actualmente, estos pactos tienen singular relevancia, no sólo para evitar la doble imposición y a fin de acordar mecanismos de colaboración en aspectos tributarios penales, sino también para crear distintas formas de integración económica, que entrañan la necesidad de concertar soluciones uniformes en lo atinente a gravámenes.”

En una anulación sistemática tal acuerdo en favor de una producción legislativa pautada en preceptos acordados multilateralmente tiende a generar menor espacio para elusión fiscal, una vez que el ordenamiento pasa a ser pensado no más delante las relaciones internas, pero también, dentro de una orden tributaria internacional.

Otra clara ventaja de la utilización de los instrumentos multilaterales reside en la uniformización interpretativa de las normas derivadas de tal acuerdo, una vez que, de forma diversa de que ocurre en los tratados bilaterales, más países participan de las discusiones para la efectiva creación de tales instrumentos, posibilitando así un mayor alcance interpretativo de las normas creadas.

Por otra parte, cabe decir que el aceite colectivo de las medidas tributarias es responsable por la proliferación de una política fiscal internacional armónica, una vez que todavía no atingiendo a todos los países, gana fuerza impositiva aquella norma que sea igualmente internalizada por un gran número de signatarios globales, o sea, dentro de una perspectiva donde la cooperación internacional ocurre por reconocimiento e comprometimiento recíproco de los Estados a una orden posta, un posicionamiento más reconocido tiende a ser más eficaz.

Identificamos también, como fundamento favorable al uso de instrumentos multilaterales para la construcción de una orden tributaria más justa en una anulación político-pragmática, la idea de que, con adhesión de los países más económicamente desarrollados a una práctica común de combate a los planeos tributarios agresivos, otros países, mismo que lejos del proyecto inicialmente, tendrían a

<sup>13</sup> Traducción libre. Original: “(...) Argumentar no sentido de que o direito internacional não é vinculativo por causa da sua falta de sanções organizadas traduz-se na aceitação tácita da análise da obrigação contida na teoria de que o direito é essencialmente uma questão de ordens baseadas em ameaças (...)” (HART, H. L. A. *O conceito de direito*. 5. ed. Coimbra: Fundação Calouste Gulbenkian, 2007, p. 233)

<sup>14</sup> VIZCAÍNO, Catalina García. *Derecho tributario; consideraciones económicas y jurídicas*. Buenos Aires: Depalma, 2011.

migrar paulatinamente para tal alineamiento en busca de ventajas, o todavía, de la no exclusión del escenario comercial internacional, decurrentes de este acuerdo. En otras palabras, entendemos que la existencia de múltiples iniciativas en un mismo sentido denota la percepción de que por medio de los mecanismos intrínsecos internacionales más objetivos pueden ser atingidos, reforzando la noción de fortalecimiento de la orden jurídica internacional.

Cabe citar la opinión de Francisco Alfredo Garcia Prats<sup>15</sup> sobre este tema: “(...) Una característica de dichas organizaciones consiste en la ausencia de objetivos normadores vinculantes para las partes sino únicamente el acercamiento de posiciones, la comprensión mutua de las posiciones, y el establecimiento de alternativas para la solución de los posibles conflictos que puedan generarse en la aplicación de las normas tributarias estatales e internacionales (así se indica claramente en el preámbulo del texto del Modelo de Convenio de la OCDE, en el acta de creación del Diálogo Internacional Tributario, o en los documentos del Fórum de la Unión Europea sobre Precios de transferencia). No obstante, es indudable la trascendencia que la opinión formulada en el seno de dichas organizaciones tiene y desempeña sobre la composición, aplicación o interpretación de las normas tributarias internacionales, hasta el punto de modificar las explicaciones tradicionales sobre el sistema de fuentes (...).”

### 3. La Validad del “Derecho Blando” en el Sistema Jurídico Interno

Delante del dicho, entendemos que las manifestaciones del llamado derecho blando (las sugerencias del Beps por ejemplo), como instrumento multilateral de voluntades, son medios válidos para la concretización de una tributación internacional más justa. Todavía, el uso de estos instrumentos para combatir la elisión fiscal debe ser estudiado primeramente sub la luz del derecho interno. En este sentido, debemos entender cómo se relacionan las medidas obtenidas con la cooperación internacional y la jurisdicción (como aspecto de soberanía) tributaria.

Pasemos así a analizar las características de la jurisdicción tributaria. De inicio, se puede definir jurisdicción, en el sentido adoptado en el presente estudio, como el poder decurrente del ejercicio de soberanía. Es así un atributo de poder de un Estado crear, y hacerlas efectivas, las normas. De forma similar piensa Luís Eduardo Schoueri<sup>16</sup>: “(...) La ley tributaria de un determinado Estado puede solamente ser aplicada hasta los límites de su jurisdicción. Inversamente, el poder de tributar del Estado no puede ultrapasar los referidos límites jurisdiccionales (...).”

Considerada la competencia tributaria como una manifestación de soberanía de un Estado, entendemos que la opción por no tributar, o por adecuar su norma interna a un acuerdo de voluntades celebrado por diversos países con ob-

<sup>15</sup> GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo. *Cooperación administrativa internacional en materia tributaria. Derecho tributario global*. Doc. n. 3/07. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2007.

<sup>16</sup> Traducción libre. Original: “(...) As leis tributárias de um determinado Estado podem apenas ser aplicadas até os limites de sua jurisdição. Inversamente, o poder de tributar do Estado não pode ultrapassar os referidos limites jurisdicionais (...).” (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012)

jetivos, deberes y beneficios comunes, nadie es más que una modulación de su sistema tributario, o sea, ejercicio legítimo de su poder de elegir sus reglas internas, sopesado todavía por un interés mayor, cual sea, la manutención de un orden tributaria internacional.

En este sentido, parécenos clara la armonización del uso de instrumentos multilaterales con la dinámica jurídica interna, ya que son estos meros ejercicios de la delimitación estatal de tributar.

Cabe también decir que tales instrumentos multilaterales son producidos en un proceso de discusión conjunta, donde los intereses son contrapuestos en igualdad de condiciones. O sea, todo lo decidido, y posteriormente reflejadas en el sistema jurídico tributario interno son frutos de la combinación de conveniencia y oportunidad, no habiendo cualquier relación de subordinación entre los países signatarios.

Cabe citar las palabras de Fernando Serrano Antón<sup>17</sup> que elucidan lo aquí expuesto: “Dado que las recomendaciones no generan obligaciones jurídicas para los Estados miembros, puede afirmarse que las Directrices no son jurídicamente vinculantes y, por lo tanto, los Estados no están obligados a seguirlas. Sin embargo, y como ha sido advertido previamente, el hecho de que en principio las recomendaciones de las organizaciones internacionales no sean jurídicamente vinculantes no quiere decir necesariamente que no puedan tener ningún efecto con relevancia práctica (...)”

Parécenos claro decir que el derecho blando es medio de influencia en la producción de normas tributarias y que su validez es incuestionable.

#### **4. Los Efectos de la Cooperación Internacional para la Justicia Fiscal**

La eficacia de la tributación es grandemente perjudicada pela existencia de planeos que permitan la concentración de rentas, por medio de transferencias de beneficios para jurisdicciones más ventajosas, o erosión de base tributaria.

Así, parécenos razonable mencionar, mismo que de forma sucinta, los beneficios que la acción conjunta de diferentes estados puede propiciar para la efectiva realización de la justicia fiscal.

Inicialmente es válido puntuar que además los incrementos en la ciencia tributaria en su forma más pura, también son necesarios, para garantizar la efectividad de recaudación también debe desarrollarse los medios administrativos y procedimentales, permitiéndose así que los Estados detengan instrumentos no tan frágiles a los efectos de la realidad globalizada. De forma idéntica escribió Francisco Alfredo García Prats<sup>18</sup>: “(...) El reforzamiento de la cooperación administrativa tributaria resulta esencial como consecuencia del incremento de las operaciones económicas transnacionales, que afectan a un número cada vez mayor de contribuyentes. Como consecuencia de este proceso, la existencia de un mecanis-

<sup>17</sup> ANTÓN, Fernando Serrano. “El informe sobre erosión de bases imponibles y transacción de beneficios de la OCDE: origen e implementación en un marco internacional y globalizado”. *Revista de la facultad de derecho PUCP* n. 72.

<sup>18</sup> GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo. *Cooperación administrativa internacional en materia tributaria. Derecho tributario global*. Doc. n. 3/07. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2007.

mo habilitador para la obtención de información con relevancia tributaria resulta necesaria no sólo para la correcta aplicación de los Convenios de doble imposición, sino también para el correcto cumplimiento y control de la normativa tributaria interna- de la práctica totalidad del sistema tributario (...).” Queda clara la necesidad de armonización de los medios de cobro y obtención de informaciones de carácter fiscal, ya que el olvide de estas podría posibilitar el no pago de impuestos tan como ocurriría por medio de una compleja estructura tributaria. Todavía esta coordinación demostrase, na práctica, muy costosa delante dos, muchas veces burocráticos, elementos de fiscalización y control presente no diversos países, con especial énfasis en aquellos en desarrollo económico.

También merece destaque, según nuestro entendimiento, la posibilidad oriunda de la actuación conjunta de Estados en contribuir na caracterización de conceptos de difícil aprehensión, como por ejemplo, la demostración de sustancia negóciale. Analizando el intercambio de informaciones entre países signatarios, prevista en las acciones de Beps, e sus efectos prácticos, entiende se que cualquier planeo que no tenga soporte económico suficiente sucumbirá ante una alegación de carencia de beneficio empresarial, restando patente la exclusiva motivación evasiva.

Reside por tanto, en la cooperación internacional, la capacidad de se ampliar las hipótesis de comprobación de la voluntad de lo contribuyente en adoptar determinado hecho, o que en una situación regular, o sea, con aseso limitado a todo planeo tributario trazado en una operación transnacional, quedaría de difícil demostración e, de suerte, impondría un límite en la eficacia de acciones de combate a los planeos tributarios agresivos. De esta manera, elementos como propósito comercial y sustancia económica pasan a ser fácilmente identificables, quedando la mecánica tributaria internacional más racional y justa. Entendemos así que un aspecto práctico, no que sea la posibilidad de implementación de políticas fiscales, también se encuentra en Beps.

Otro interesante efecto de la coordinación de políticas fiscales ocurre de la relación existente entre tributación e desarrollo económico. La tributación representa significativo papel en la dinámica económica de un país, sea por medio de sus relaciones comerciales, sea por fuerza de su repercusión interna. Así, a lo mismo tiempo en que los tributos ejercen funciones recaudatorias, también afectan la economía. En este sentido, la creación de un espacio de debate global puede favorecer la baja de obstáculos al desarrollo conjunto, teniendo mayor impacto delante los países con menor grado de desarrollo económico. Nuestro entender suportase en las palabras de Fernando Zilveti<sup>19</sup> al decir: “(...) los sistemas tributarios de los diversos países tienen relativa identidad entre si. Todavía no exista una lenguaje financiera universal, caminase para la adopción de conceptos comunes en materia tributaria (...)”.

<sup>19</sup> Traducción libre. Original: “(...) os sistemas tributários dos diversos países têm relativa identidade entre si. Embora não exista uma linguagem financeira universal, caminha-se para a adoção de conceitos comuns em matéria tributária (...)” (ZILVETI, Fernando. “A erosão de base tributável e a translação do lucro, uma reflexão crítica”. Disponible en <http://corporatelaw.com.br/wp-content/uploads/2014/11/erosoordta.pdf>. Acceso en 26.3.2015)

Destacamos también más un punto de reflejo de la influencia de una coordinación global de políticas tributarias, que sea el combate a los paraísos fiscales. Cabe decir que muchas veces la opción por la adopción de un régimen tributario extremadamente benéfico, o sea, la no tributación de ganancias por un país, por ejemplo, es causada por una desesperada tentativa de crear medios de subsistencia ante la falta de recursos naturales a se explorar o la poca vocación industrial.

En este aspecto, las módicas cuantías cobradas a título de manutención de activos declarados en estos países acaban por tornarse los únicos ingresos a ellos disponibles, garantizándose la manutención o estimulando la oferta de servicios financieros especializados que pasan a ser las principales actividades laborales de tales territorios.

La integración ofrecida por el campo de debate internacional puede contribuir en la búsqueda de soluciones para esta cuestión, beneficiando así todo el ambiente tributario internacional.

### **Conclusiones**

Delante del expuesto en este trabajo, entendemos las acciones conjuntas, por medio de instrumentos multilaterales de cooperación tributaria, como mecanismos válidos de concretización de un escenario tributario internacional más justo y blindado a la práctica de manobras realizadas por grandes grupos económicos internacionales que, se aprovechando de espacios en el sistema, acaban por reducir, a valores irrisorios muchas veces, el monto pago a título de tributo.

Mirase así, una paulatina migración de un ambiente de competición entre los diversos Estados para un de cooperación de coordinación, o que, según nuestro entendimiento, representa una natural evolución a la propia organización social mundial.

Creemos que las fronteras, flexibilizadas por el fenómeno de la globalización, traerán nuevos desafíos, no solo a las políticas financieras de les entes tributantes, como también, la necesidad de revisar algunos conceptos tan profundamente establecidos en las ciencias políticas y jurídicas. Así, ideas clásicas de competencia e jurisdicción, basilares de la norma tributaria, de mirada tradicionalmente volteada al Estado en su centro, ceden lugar a flexibilización que nadie es se no una nueva manifestación de la propia soberanía.

La cooperación como medio de desarrollo de la tributación busca corregir distorsiones solo visibles delante una analice más amplia, esta solo posible para los contribuyentes más grandes, cuando conciben sus arroyados planeos. Así, es ofertar a los Estados herramientas suficientes a la actualización de estos a una nueva realidad económica, en que está inseridos.

Delante del analizado en este estudio, no creemos que todas las soluciones propuestas por Beps tengan plena eficacia de pronto, una vez que son muchas las dificultades a superarse. La acción conjunta no constituye garantía de uniformidad de interpretaciones o de total aceptación por parte de los aceptantes.

También, debe se superar las presiones políticas internas a cada uno de los signatarios, bien como, posibles conflictos ideológicos, inexistentes cuando del acepte al plan en general, situaciones estas que pueden enflaquecer un sistema que apoyase básicamente en la voluntad conjunta de sus constituyentes.

Todavía según nuestra posición, tal proyecto constituye un significativo avance cuando comparado con las anteriores tentativas, caracterizadas por normas individuales o tratados bilaterales, deteniendo especial valor por ser exponente de la evolución del derecho tributario una vez inserido en la dinámica globalizada.

### **Bibliografía**

- ALTAMIRANO, Alejandro C. “Transparencia fiscal internacional”. *II Coloquio Internacional de Derecho Tributario*. Buenos Aires: 2012.
- ANTÓN, Fernando Serrano. “El informe sobre erosión de bases imponibles y transacción de beneficios de la OCDE: origen e implementación en un marco internacional y globalizado”. *Revista de la facultad de derecho PUCP* n. 72.
- BRAUNER, Yariv. “What the Beps”. Disponible en <http://ssrn.com/abstract=2408034>. Acceso en 26.3.2015.
- CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco en AAVV, FERREIRO LAPATZA, José Juan y otros. *Curso de derecho tributario. Parte especial. Sistema tributario: los tributos en particular*. 14. ed. revisada y puesta al día. Marcial Pons, 1998.
- COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2014.
- EDWARDS, Chris (Chris R.). *Global tax revolution: the rise of tax competition and the battle to defend it*. Washington DC: Cato Institute, 2008.
- GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo. *Cooperación administrativa internacional en materia tributaria. Derecho tributario global*. Doc. n. 3/07. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2007.
- HART, H. L. A. *O conceito de direito*. 5. ed. Coimbra: Fundação Calouste Gulbenkian, 2007.
- LOPES, Fernando José da Hora. “Tratados internacionais para evitar a bitributação no direito brasileiro”. *Revista Eletrônica DireitoNet*. 2008. Disponible en <http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/4537/Tratados-internacionais-para-evitar-a-bitributacao-no-Direito-Brasileiro>. Acceso en 20.6.2015.
- MENEZES, Wagner. “O direito internacional contemporâneo e a teoria da transnormatividade”. In: DIREITO, Carlos Alberto Menezes; PEREIRA, Antônio Celso Alves; TRINDADE, Antônio Augusto Cançado (orgs.). *Novas perspectivas do direito internacional contemporâneo – estudos em homenagem ao Professor Celso D. de Albuquerque Mello*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.
- OCDE. “Addressing base erosion and profit shifting”. Disponible en <http://www.loyensloeff.com/nl-NL/Documents/OECD.pdf>. Acceso en 21.6.2015.  
– (2014). *Guidance on transfer pricing documentation and country-by-country reporting. OECD/G20 Base erosion and profits shifting project*. OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264219236-en>. Acceso en 29.3.2015.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- SILVA, Lauriana de Magalhães. “Tratados internacionais sobre dupla tributação da renda e suas consequências na tributação dos rendimentos obtidos no exterior por pessoas jurídicas com domicílio no Brasil”. *Revista do Mestrado em Direito* vol. 1, n. 2. Brasília: Universidade Católica de Brasília, 2007.

- TANZI, Vito. "Globalization tax competition and the future tax system". *Working paper of the international monetary fund* 96/141.
- TARSITANO, Alberto. "Reflexiones sobre el abuso de tratados para evitar la doble imposición". *Revista El Derecho*. 31.12.2010.
- VASCO, Domingo Carbajo; GONZÁLEZ, Dario; PORPORATTO, Pablo. *Es válido el modelo de armonización fiscal de la Unión Europea para la integración en América Latina?* Instituto de Estudios Fiscales.
- VIZACAÍNO, Catalina García. *Derecho tributario; consideraciones económicas y jurídicas*. Buenos Aires: Depalma, 2011.
- VOGEL, Klaus. "World-wide v source taxation on income – a review and a re-evaluation of arguments". In: MC LURE, Charles *et al* (eds.). *Influence of tax differentials on international competitiveness, proceedings of the VII<sup>th</sup> Munich Symposium on International Taxation*. Kluwer Law and Taxation Publishers, 1989.
- ZILVETI, Fernando. "A erosão de base tributável e a translação do lucro, uma reflexão crítica". Disponível em <http://corporatelaw.com.br/wp-content/uploads/2014/11/erosaordta.pdf>. Acesso em 26.3.2015.