

# CONCEPCIÓN NORMATIVA DE LA PROBLEMÁTICA CIENTÍFICA DEL DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL

MILTON C. FEUILLADE \*

**Resumen:** El Derecho Tributario Internacional se encuentra dentro del horizonte jurídico del Derecho Internacional Privado. Puede hablarse de conflictos de normas en el Derecho Tributario Internacional y de la aplicación de las instituciones propias del Derecho Internacional Privado para su mejor solución. El Derecho extranjero tomado de forma sistémica requiere el tener en cuenta junto al Derecho Civil al Derecho Público, del cual el Derecho Tributario es parte, a efectos de hacer una correcta aplicación de la teoría del “uso jurídico”. Desde los aspectos nucleares del Derecho Internacional Privado actual puede decirse que el Derecho Tributario Internacional se acerca más a un conflicto de jurisdicciones fiscales que a la tradicional postura que asumía la materia solamente desde la norma de derecho aplicable.

**Palabras Clave:** Derecho Tributario Internacional. Aspecto normativo. Derecho Internacional Privado.

**Abstract:** International Tax Law is within the legal horizon of Private International Law. Can we speak of conflicts of rules in International Tax Law and application of the institutions of the Private International Law for a better solution. Foreign law taken systemically requires consider Civil Right next to Public Law, which is part of the Tax Law, in order to make a proper application of the theory of “legal use”. Since the nuclear aspects of private international law can be said that current international tax law is closer to a conflict of tax jurisdictions that assumed the traditional position that the matter only from the rule of law applies.

**Keywords:** International Tax Law. Normological aspects. Private International Law.

---

\* Investigador del CONICET.

**Sumario:**

I. Introducción. II. Relaciones entre el Derecho Tributario Internacional y el Derecho Internacional Privado. III. Internacionalidad de la norma tributaria. IV. Estructura de la Norma de Derecho Tributario Internacional. A. Aspectos positivos del antecedente y consecuente de la norma tributaria internacional. B. La norma tributaria internacional como norma de conflicto. V. El problema de las calificaciones en el Derecho Tributario Internacional. VI. Aspecto positivo del consecuente jurídico de la norma de derecho tributario internacional – la conexión y lo conectado. VII. La elusión fiscal como característica negativa del antecedente de la norma de Derecho Tributario Internacional. VIII. Aspecto negativo del consecuente jurídico. Norma tributaria, norma de policía y orden público. IX. Conclusiones. La norma tributaria internacional como conflicto de jurisdicciones.

*I. Introducción*

En el inicio de este trabajo nos atreveremos a decir que el Derecho Tributario Internacional es tan antiguo como el Derecho Internacional Privado y posee su antecedente en la misma época. En la Edad Media, el boloñés Jacobus, uno de los ‘Cuatro Doctores’ discípulos de Irnerio, se planteaba que: “...en pleno siglo XII, un problema de Derecho Tributario Internacional, a saber, hasta qué punto está un ferrarés obligado a satisfacer impuestos cuando posee patrimonio en Ferrara y en Bolonia simultáneamente”<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> BALLESTEROS, Pío, “Los principios Internacionales del Derecho Tributario Español”, Madrid, Reus, 1935, 107 págs., pág. 22. En la pág. 21 menciona el autor que: “Cítase como el más antiguo antecedente conocido de las colonias del Locris Occidental en el siglo V antes de J.C., los emigrantes del Locris Oriental quedaban relevados de satisfacer impuestos en la Patria, mas no podían volver a ella sin estar al corriente con sus pagos fiscales en la Colonia”. Como dato histórico posterior a Jacobus, si se sigue a Ballesteros desde la pág. 23, vemos que: “En torno al deber de satisfacer collectae o tributos generales o locales versan disquisiciones del glosador Bartolomé Brixense y del Obispo Guillermo de Cuneo, profesor en Tolosa de Francia y Orleáns, también se ocupa de las talliae, del siglo XIV, cual el antedicho, Orlando de Ponte, profesor en Padua, y el famoso Juan Andrés, el Irradiator iuris canonici, discute los efectos de la ausencia en punto a subsistencia o extinción del deber de satisfacer munera praedialia y tributos por razón personal”. Ver en la misma obra el desarrollo durante el S. XIX. Sobre los padres

El Derecho Tributario Internacional ha tenido, especialmente durante el S. XX y lo que venimos cursando del S. XXI, un desarrollo progresivo<sup>2</sup>. Ya en 1964, la obra de Bühler<sup>3</sup>, que llevó diez años de elaboración, declaraba en su prólogo, que es tiempo que los cultores del Derecho Internacional Privado no dejen de lado esta rama: “*desatendida gustosamente a causa de sus dificultades*”. Por ello, intentaremos hacer un aporte a su estudio.

Nos proponemos analizar la norma del Derecho Tributario Internacional en su naturaleza, aplicando las categorías propias del Derecho Internacional Privado, algo que ha sido reclamado y magistralmente ensayado por autores como Xavier<sup>4</sup>.

Nosotros a su vez consideramos que es de gran utilidad investigar el Derecho Tributario Internacional desde la *teoría trialista del mundo jurídico*

del Derecho Internacional Privado que se ocuparon del tema puede citarse: PÜTTLINGEN, Johann Vescue von, “Handbuch des in Österreich-Ungarn geltenden internationalen Privatrechts“, Wien, Braumüller, 1878, 660 págs. WEISS, André, « Traité élémentaire de droit international privé », París, Larose & Forcel, 2ª ed., 1890, 898 págs., donde en el capítulo destinado a sociedades extranjeras, aborda la cuestión tributaria, BAR, Ludwig von, “Theorie und Praxis des internationalen Privatrechts“, Hannover, Hahn, 1889, 719 págs., dedica un apéndice en el Tomo I, libro 2º. La primera obra específica a la que hemos podido acceder y de la que tenemos noticia es: GARELLI, Alessandro, “Il Diritto Internazionale Tributario”, Torino, Roux Frassati, 1899, 256 págs.

<sup>2</sup> Sobre el desarrollo histórico de la materia puede verse: CHRETIEN, Maxime, “Contribution a l’étude du Droit International Fiscal Actuel – Le rôle des Organisations Internationales dans le règlement des questions d’impôts entre les divers états”, R. des C., Tomo 1954 – II, págs. 5 a 116.

<sup>3</sup> BÜHLER, Ottmar, “Principios de Derecho Internacional Tributario”, trad. CERVERA TORREJÓN, Fernando, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1968, 395 págs., pág. XIV, Prólogo.

<sup>4</sup> XAVIER, Alberto, “Derecho tributario internacional”, Buenos Aires, Ábaco de Rodolfo Depalma, 2005, 476 págs., pág. 108, donde se dice: “Es precisamente la ausencia del recurso científico para el repositorio conceptual del derecho internacional privado la que explica la pobreza dogmática de innumerables estudios de derecho tributario internacional, cuando son comparados con el grado de refinamiento y sofisticación de los que el derecho tributario interno goza en nuestros días”. Desde antiguo los autores reclamaban un sistema científico de legislación fiscal y para ello basta recordar a: GRIZZIOTTI, Benvenuto, “L’imposition fiscale des étrangers”, R. des C., Tomo 13 (1926 – III), págs. 4 a 169, pág. 140 y ss. Si bien dedica este capítulo VI de su obra al sistema científico, no consideramos que lo logre, aunque haya sido un muy valioso aporte para la época.

en la cual el objeto *tridimensional* de la ciencia del Derecho abarca repartos de potencia e impotencia, en la cual transcurren hechos sobre los cuales se da el caso como una controversia actual o eventual, entre dos o más personas y que definen una *dimensión sociológica* que es captada por normas, es decir por una *dimensión normológica*, y valorados por una *dimensión dikelógica* dichos repartos y normas<sup>5</sup>. Pero aclaramos que en este estudio nos centraremos en la estructura normológica.

A su vez hemos de mencionar que hace tiempo, y a nuestro criterio con claridad, que el Derecho Tributario Internacional no puede ser encuadrado dentro del ámbito propio del Derecho Internacional Público ni que aún a hoy pueda considerarse que alguno de sus aspectos específicos constituye *ius cogens* o costumbre del Derecho Internacional<sup>6</sup>. Es más, puede afirmarse que no existen normas generales de Derecho Internacional en la materia<sup>7</sup>.

La tributación constituye un núcleo central y vital de cada Estado, por lo que puede considerarse como un aspecto sensible, donde ellos no están dispuestos a ceder soberanía, por esto la declarada “escasa internacionalidad”<sup>8</sup>.

<sup>5</sup> GOLDSCHMIDT, Werner, “Introducción filosófica al Derecho”, Bs. As., Depalma, 6ª ed., 5ª reimp., 1987, 665 págs., CIURO CALDANI, Miguel Ángel, “Estudios de Filosofía Jurídica y Filosofía Política”, Rosario, 1982, Fundación para las Investigaciones Jurídicas, 285 págs., “Estudios Jusfilosóficos”, Rosario, 1986, Fundación para las Investigaciones Jurídicas, 201 págs.

<sup>6</sup> NIBOYET, Jean P., “Les doublés impositions au point de vue juridique”, R. des. C., Tomo 31 (1930 – I), págs. 1 a 105, págs. 37 y ss. Sobre lo dicho nosotros agregamos que en otros estudios hemos sido contundentes en otorgar a la cooperación jurisdiccional internacional el rango de costumbre del Derecho Internacional, pero esto lo tomamos como aspecto general del Derecho Internacional Privado y no específico del Derecho Tributario Internacional. Ver de nuestra autoría: “Cooperación jurisdiccional internacional”, Buenos Aires, Ábaco de Rodolfo Depalma, 2011.

<sup>7</sup> BISCOTTINI, Giuseppe, “Diritto Administrativo Internazionale”, en “Trattato di Diritto Internazionale”, dirigido por: BALLADORE PALLIERI, G. – MORELLI, G. – QUADRI, R., Sezione Seconda, Vol. VI – Tomo II, Padova, CEDAM, 1966, pág. 364: “...l’esame della prassi e della giurisprudenza internazionale dimostrano che nel nostro campo non esistono specifiche norme di diritto internazionale generale..”. Y ver la refutación que el autor hace de otras posturas. Tal vez, y como se expresa en esta obra en la pág. 370 la excepción estaría dada en la posibilidad que posee el Estado extranjero de tomar medidas de retorsión ante decisiones confiscatorias, pero ello hace a una relación entre Estados y no a la relación entre el contribuyente extranjero y el Estado.

<sup>8</sup> BÜHLER, Ottmar, “Principios de Derecho Internac...”, op. cit., pág. 25.

La eliminación de la doble imposición internacional es uno de los principales objetivos del Derecho Tributario Internacional, aunque sobre todo en los impuestos indirectos no se han logrado grandes resultados, ello lleva a que autores como Bühler<sup>9</sup>, concluyan que no constituye como tal un ilícito del Derecho Internacional y por lo tanto nosotros podamos decir que no es una norma consuetudinaria la no doble imposición<sup>10</sup>.

Debe tenerse en cuenta que principios muy estrictos como el “*ne bis in idem*”<sup>11</sup> no se aplican en materia tributaria internacional, lo cual habilita a la doble imposición.

La globalización de la economía trae consigo la movilidad de capitales y otros factores de producción. Uno de los obstáculos a esta movilidad es el fenómeno de la doble imposición internacional, producida como consecuencia de: “...la utilización, por parte de distintas jurisdicciones tributarias, de distintos criterios de vinculación del hecho imponible, con el sujeto activo de la obligación tributaria”<sup>12</sup>. El sistema tributario internacional ha dejado de ser neutral, porque influye en las localizaciones de los factores productivos y ello genera preocupaciones en los países en vías de desarrollo, por el desaliento en el flujo de inversiones de los países desarrollados.

## *II. Relaciones entre el Derecho Tributario Internacional y el Derecho Internacional Privado*

Sin lugar a dudas, por ejemplo el cambio de sede de una sociedad o el traslado de domicilio de una persona, así como las relaciones entre las filiales, no solamente tocan al Derecho Internacional Privado en cuanto al cambio de puntos de contacto en la norma de colisión, sino también al Derecho Tributario Internacional.

---

<sup>9</sup> *Ibíd.*, pág. 47.

<sup>10</sup> Una excepción a lo dicho posiblemente la constituyen las exenciones impositivas de los agentes diplomáticos y consulares. Costumbre receptada desde hace tiempo en las respectivas Convenciones de Viena, de amplia ratificación a nivel mundial.

<sup>11</sup> En esta aseveración excluimos toda cuestión que pueda hacer a aspectos penales tributarios.

<sup>12</sup> CAMPAGNALE, Norberto Pablo – CATINOT, Silvia Guadalupe – PARRONDO, Alfredo Javier, “El impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales”, Buenos Aires, Fondo Editorial de Derecho y Economía (fedye), 2000, 463 págs., pág. 17.

El moderno Derecho Internacional Privado en su visión tripartita<sup>13</sup>, plantea los conflictos de competencia judicial internacional, de leyes aplicables y de reconocimiento y ejecución de sentencias. Todo ello rodeado del complejo mundo del auxilio jurisdiccional internacional de primer y segundo grado<sup>14</sup>.

Los conflictos de doble imposición internacional, se evitarían si existiesen normas de conflicto afines en los diferentes ordenamientos que declarasen aplicables un único ordenamiento jurídico. Pero esto no es posible y el mayor paliativo a la situación hoy la encontramos con los CDI<sup>15</sup>.

Históricamente no todos los autores admitían esta relación que declaramos y tendían a apartar ambas disciplinas jurídicas<sup>16</sup>.

Sin embargo otros si, al menos de modo embrionario, de este modo Niboyet parte de la base de que no existe una real presencia de conflicto positivo de leyes en el Derecho Tributario Internacional y la realidad de la época demostraba que no se aplicaban leyes tributarias extranjeras<sup>17</sup>. Ante ello y contra algunos autores de la época establece dos aspectos que más adelante retomaremos como bases y es que, por un lado los conflictos de leyes no necesariamente son positivos y las normas no solamente son

---

<sup>13</sup> Sobre el contenido tradicional, su ampliación y desarrollo en el S. XX y la actual concepción tripartita, puede verse: FERNÁNDEZ ROZAS, José Carlos - SÁNCHEZ LORENZO, Sixto, "Derecho Internacional Privado", Madrid, Civitas, 2001, 703 págs., págs. 85 y ss.

<sup>14</sup> Puede verse nuestro trabajo: "Cooperación jurisdiccional internacional", Buenos Aires, Ábaco de Rodolfo Depalma, 2011, 348 págs.

<sup>15</sup> TIXIER, Gilbert – GEST, Guy – KEROGUES, Jean, « Droit fiscal international », Paris, Librairies Techniques, 12ª ed., 1979, 330 págs., págs. 1 a 20.

<sup>16</sup> BÜHLER, Ottmar, "Les accords internationaux concernant la doublé imposition et l'évasion fiscale", R. des. C, Tomo 55 (1936 – I), págs. 433 a 506, pág. 455, donde decía: "Voilà des différences assez profondes entre les deux branches de droit international privé. Le rôle prépondérant et la plus grande ancienneté du droit international privé, ainsi que la légèreté avec laquelle le droit fiscal international a été traité par des auteurs préoccupés en première ligne du droit privé (national et international), ont entraîné danger de voir traiter le droit international fiscal comme une branche du droit international privé en méconnaissance des différences qui séparent les deux branches et à l'aide d'une simple transposition – trop brutale – des termes et de la méthode du droit international privé dans le droit fiscal international. C'est pourquoi j'estime que le développement futur du droit fiscal international devra tendre à une émancipation plus décidée du droit international privé, suivre la parole: Los vom internationalen Privanrecht!"

<sup>17</sup> NIBOYET, Jean P., « Les doublés impositions au point de vue jur... », op. cit., pág. 45.

indirectas y por otra parte, que el Derecho Internacional Privado no se reduce a las leyes de Derecho Privado, sino a todo el sistema jurídico, lo cual incluye al Derecho Público<sup>18</sup>.

También existen posturas actuales que niegan que puedan aplicarse al Derecho Tributario Internacional las categorías propias del Derecho Internacional Privado, como por ejemplo Vogel<sup>19</sup>.

A su vez, sobre el argumento de que el Derecho Tributario Internacional no posee normas de conflicto o raramente aplica el derecho extranjero, nos parece una cuestión superada desde la aceptación general por un lado de las normas de policía del Derecho Internacional Privado y por el otro de las normas materiales. Además por ejemplo el Derecho Procesal Internacional no posee en general reglas de conflicto y raramente se aplica la ley procesal extranjera, sin embargo, hoy por hoy nadie niega la naturaleza internacional privatista de las normas materiales o de policía así como tampoco es negado el derecho procesal internacional como parte nuclear del Derecho Internacional Privado.

### *III. Internacionalidad de la norma tributaria*

Una distinción importante es la que se realiza entre el Derecho Internacional Administrativo, propio de las Organizaciones Internacionales y otra diferente es el Derecho Administrativo Internacional, referido a las normas de conflicto en el plano de la administración pública de cada Estado. Tal como se distingue entre Derecho Penal Internacional e Internacional Penal<sup>20</sup>.

<sup>18</sup> *Ibid.*, págs. 48 y 49.

<sup>19</sup> VOGEL, Klaus, "Double taxation Conventions", London, Klumer Law International, 3ª ed., 1997, págs. 1 a 76, pág. 20, donde dice: "If a private transaction or event falls within the scope of the legal systems of several States, conflicts law ('private international law') determines which law applies. There is no uniform system of conflicts law, each State has its own rules so that differing results and imperfect legal relationships ('hinkende Rechtsverhältnisse') are unavoidable. The rules that determine which law applies are traditionally referred to as conflict rules ('Kollisionsnormen'). To the extent that tax law is based on relationships in private law, the conflicts law of the State in question determines which law applies, even when such questions arise in tax matters (e.g. whether and when a taxpayer has gained ownership of an asset)".

<sup>20</sup> FIERRO, Guillermo J., "La Ley Penal y el Derecho Internacional", Buenos Aires, Depalma, 1976, 447 págs., págs 32 y ss.

Algunos autores han diferenciado entre Derecho Tributario Internacional y Derecho Internacional Tributario, donde el origen de las primeras normas se orienta a las relaciones entre Estados y las segundas a normas internas que delimitan ámbitos de competencia<sup>21</sup>.

Esta distinción posee un origen dualista<sup>22</sup> y debemos decir que las normas internacionales no sólo rigen las relaciones entre Estados sino entre éstos y los individuos. Es decir más allá del dualismo o monismo toda norma de conflicto de carácter tributario, de origen convencional o interno, posee el carácter de internacional.

Ciertas posturas doctrinarias<sup>23</sup> parten de que el Derecho Administrativo está llamado a aplicarse de forma interna, lo cual no quita los ámbitos de cooperación y de todo el derecho procesal internacional en sus tres niveles de cooperación.

Nosotros postulamos que aplicar el Derecho Administrativo de otro Estado no sería *per se* contrario al orden público internacional y que no está totalmente separado del Derecho Internacional Privado y del Derecho Privado a aplicar del Estado extranjero, porque en muchas ocasiones el Derecho Administrativo delimita al Derecho Privado en el caso concreto.

Podemos sobre el punto dar los siguientes supuestos: a) Una sociedad extranjera que desea actuar en la República, se acredita conforme a las leyes del lugar de su constitución, pero no basta con el Estatuto Social, porque puede ser que por incumplimiento de obligaciones que nazcan del Derecho Administrativo, no necesariamente impuestos, pero se incluye, no pueda actuar en el lugar de constitución, aunque el acto constitutivo sea perfecto la pregunta es: ¿debo entonces dejarla actuar en la República? b) Cuando los bienes en un sucesorio, poseen deudas, respecto de administraciones públicas municipales, provinciales o nacionales, o problemas de habilitación por incumplimiento de reglamentaciones de la administración pública, el juez local, que ya ha dictado sentencia sobre el sucesorio, no libera los oficios

---

<sup>21</sup> UDINA, Manlio, "Il diritto internazionale tributario", Padova, CEDAM, 1949, 459 págs., págs. 32 y ss. En la misma tesitura encontramos a aquellos que realizan la misma distinción entre Derecho Administrativo Internacional y Derecho Internacional Administrativo, puede verse: BISCOTTINI, Giuseppe, "Diritto Administrativo Internaz..."; op. cit., págs. 5 y ss.

<sup>22</sup> XAVIER, Alberto, "Derecho tributario internac...", op. cit., pág. 106.

<sup>23</sup> VOGEL, Klaus, "Double taxation Convent... », op. cit., pág. 5.

para inscripciones, hasta tanto no se acrediten los respectivos libres deudas en el principal.

Luego, si en ese sucesorio, dentro del acervo existen bienes en el extranjero, lógicamente debo hacer el exequátur, la pregunta es: ¿realizado el exequátur o dentro del proceso mismo de reconocimiento debe el juez extranjero liberar la inscripción de los bienes, si el juez que tramitó el principal no lo libera? Aquí se da una situación que en vez de revisión del fondo podría denominarse de distorsión del fondo. Si se lo ve desde los métodos puede pensarse, que ello es un problema de los bienes como tales y las cuestiones de derecho reales quedan sujetas al derecho del lugar donde el bien se encuentra, luego entonces no existe problema en acreditar la titularidad del bien a los herederos extranjeros si cumplen con todos los requisitos que en cuanto su estricto carácter real deben cumplir. Pero desde otra banda, puede verse que el problema aquí no es de los bienes en su estricto carácter real sino del acervo sucesorio, la deuda es del acervo sucesorio y el juez que conoció en el sucesorio no libera si no se paga, bajo un criterio estricto de unidad, no debe liberarse tampoco, es decir, en el proceso debe consultarse si existen deudas y qué tratamiento le da a esto el juez extranjero. De allí que los Tratados de Montevideo, a pesar de su fraccionamiento, brindan unidad en las deudas.

Nos parece que es importante distinguir los casos en que el Derecho Administrativo va ligado al Derecho Privado desde una comprensión sistémica del Derecho Extranjero y otra diferente es cuando va sólo, tal vez aquí solamente se da el ámbito de reconocimiento, el ejemplo típico solo los títulos o licencias.

Cuando se habla de “delimitación de ámbitos de aplicación de las normas” en el Derecho Administrativo Internacional y que no es propio el aplicar la norma extranjera o que no se hace, parecería que se dice: “como no ocurre, no puede ocurrir”, lo cual no es correcto, porque si bien hoy desde lo sociológico posiblemente rara vez ocurra, hay que ver si desde lo normativo puede ocurrir o no y si desde lo delictivo debe ocurrir o no.

#### IV. Estructura de la Norma de Derecho Tributario Internacional

La concepción normológica de la ciencia del Derecho Internacional Privado desarrollada en 1935 por Werner Goldschmidt<sup>24</sup>: “...consiste en hacer del análisis de la estructura de la norma jusprivatista internacional el punto de partida de la ciencia del DIPr.”<sup>25</sup>. La norma estructurada en tipo legal o antecedente captador del sector social a reglamentar y el consecuente reglamentador, donde a su vez cada uno posee sus respectivas características positivas y negativas.

Como hemos dicho al principio, más allá de las diferentes doctrinas<sup>26</sup>, pensamos que la teoría tridimensional del mundo jurídico brinda una de las mejores respuestas a la hora de analizar el Derecho Internacional Privado, no como un mero conflicto de leyes, sino como un conflicto de derechos. Desde aquí creemos que mejor puede concebirse la teoría tripartita<sup>27</sup>.

Tal vez el iusfilósofo que más y mejores respuestas ha brindado en los últimos años desde el tridimensionalismo jurídico a esta materia, sea Miguel Ángel Ciuro Caldani, este investigador hace ya más de dos décadas<sup>28</sup>, descubrió que la teoría normativa de la norma de derecho aplicable, poseía el

<sup>24</sup> GOLDSCHMIDT, Werner, “La consecuencia jurídica de la norma del derecho internacional privado”, Barcelona, Bosch, 1935, 149 págs.

<sup>25</sup> GOLDSCHMIDT, Werner, “Derecho Internacional Privado - Derecho de la Tolerancia Basado en la Teoría Trialista del Mundo Jurídico”, Buenos Aires, Depalma, 1997, 849 págs., pág. 17.

<sup>26</sup> En relación a las teorías del derecho y su visión a la luz del tridimensionalismo jurídico, puede consultarse: CIURO CALDANI, Miguel A., “Metodología Jurídica y Lecciones de Historia de la Filosofía del Derecho”, Rosario, Zeus, 2008, 454 págs.

<sup>27</sup> CIURO CALDANI, Miguel A., “Estudios de Filosofía del Derecho Internacional Privado”, Rosario, Fundación Para las Investigaciones Jurídicas, 1997, 191 págs., pág. 12.

<sup>28</sup> Cuando decimos “hace más de dos décadas”, no significa que desconozcamos estudios anteriores del Dr. CIURO CALDANI, donde ya planteaba la problemática, sino que colocamos la publicación que marca una síntesis del desarrollo de la teoría normativa. Sobre artículos anteriores puede consultarse, entre otras publicaciones: “Hacia un Derecho Procesal Internacional Privado”, L.L., Tomo 1975 – A, págs. 1047 y ss., “Derecho Justicial Internacional Privado: El Funcionamiento del Proceso Ejecutivo Internacional Privado”, L.L., Tomo 155, págs. 1103 a 1110, “Un Caso de Derecho Procesal Internacional Privado”, E.D., Tomo 112, págs. 411 y ss., “Comprensión Básica de las Tendencias del Derecho Internacional Privado de Nuestro Tiempo y de la Jurisdicción Internacional”, I.D., N° 24, Rosario, 1994, págs. 9 a 19.

marco superador de la cuestión de la jurisdicción internacional y de la transposición procesal<sup>29</sup>.

A partir de aquí el mencionado autor elaboró desde la Concepción Normológica de la Ciencia del Derecho Internacional Privado, la Concepción Normológica de la Problemática Científica de la Jurisdicción Internacional y la Concepción Normológica de la Problemática Científica de la Transposición Procesal<sup>30</sup>.

Ahora, si tomamos una visión sistémica e integral del caso con elementos extranjeros y su resolución, nos planteamos hasta dónde debe llegar el contacto con el Derecho Tributario Internacional, como “periferia” o materia que se encuentra en el “horizonte jurídico” del Derecho Internacional Privado.

Es decir, que hay una incidencia del Derecho Tributario Internacional en el Derecho Internacional Privado y planteamos el tenerlo en cuenta a los efectos de la correcta aplicación de la teoría del “uso jurídico” a la hora de dar solución al caso con elementos extranjeros y la consideración de las instituciones y métodos propios del Derecho Internacional Privado en el Derecho Tributario Internacional, desde la teoría normativa señalada.

#### *A. Aspectos positivos del antecedente y consecuente de la norma tributaria internacional*

En el antecedente jurídico de toda norma nos encontramos con los hechos subyacentes, en el caso del Derecho Tributario, estaremos ante el hecho imponible, concebido como una realidad compleja que al ser delimitado por la ley tenemos los siguientes aspectos: “...*material, en el que se traduce*

---

<sup>29</sup> *Ibid.*, págs. 7 y ss., donde expone que el núcleo del Derecho Internacional Privado se integra además del conflicto de leyes: “...con una más amplia comprensión del Derecho, dicho sector nuclear abarca no sólo el conflicto “de leyes” sino el conflicto de jurisdicciones y los conflictos procesales, que se plantean por la transposición procesal e incluyen lugar destacado el auxilio judicial internacional y el reconocimiento y ejecución de sentencia y laudos extranjeros”. Sobre la necesidad de la teoría normativa para el Derecho Procesal Internacional, nos explica más adelante: “A nuestro parecer, la concepción normológica de la ciencia del Derecho Internacional Privado consiste hoy en hacer de la estructura del subordenamiento normativo jusprivatista internacional el punto de partida de la ciencia del Derecho Internacional Privado”, pág. 18.

<sup>30</sup> Además de las fuentes directas citadas, puede consultarse el capítulo específico que hemos destinado a la temática en nuestra obra: “La Sentencia Extranjera”, Buenos Aires, Ábaco de Rodolfo Depalma, 2008, 339 págs.

*el hecho objetivamente considerado; un aspecto temporal, que corresponde al tiempo jurídicamente relevante para la propia individualización del hecho; un aspecto cuantitativo, que se traduce en los criterios de medición del objeto material del tributo; y, finalmente, un aspecto espacial, que se reporta a la definición del espacio o territorio en que el hecho se verificó*”<sup>31</sup>.

La posibilidad de extraterritorialidad es una característica propia del Derecho Internacional Privado y ello se da por el punto de contacto en el consecuente jurídico que otorga la respuesta a la situación descrita en el antecedente, desde la norma de conflicto.

Históricamente las posturas doctrinarias han partido de la territorialidad de las normas tributarias por lo que no existiría posibilidad de autonomía científica por falta de los presupuestos teóricos enunciados arriba<sup>32</sup>.

Ahora, desde hace tiempo se ha asumido la existencia de normas materiales o de policía como propias en su naturaleza del Derecho Internacional Privado, directas y de aplicación inmediata<sup>33</sup>.

Esto era planteado por Nyboyet al analizar el fenómeno de la doble imposición cuando describía las soluciones a la problemática y hablaba por un lado de un método unilateral desde el derecho interno y por el otro de un método internacional desde los Tratados. A su vez tenía sumamente claro la diferencia entre normas de coordinación que hacen al derecho aplicable de aquellas que son de determinación de país competente y luego, las relativas a la cooperación<sup>34</sup>.

Si tomamos la postura de Xavier, nos dirá que: “...una cosa es la determinación del lugar donde un hecho jurídicamente ocurrió, y otra cosa

<sup>31</sup> Xavier, Alberto, “Derecho tributario internac...”, op. cit., pág. 85.

<sup>32</sup> ALLIX, Edgard, “La condition des étrangers au point de vue fiscal”, R. des. C., Tomo 61 (1937 – III), págs. 541 a 636, pág. 629, donde dice: “En droit international privé, la question est de savoir, en cas de conflit de lois, si le juge appliquera aux étrangers sa loi nationale ou la loi d’un autre pays. L’option est indispensable, parce qu’il est impossible que deux lois différentes se superposent pour déterminer la condition juridique de l’étranger. En droit international fiscal, le conflit de lois ainsi défini n’existe jamais. Il ne s’est jamais vu qu’un État ait appliqué aux étrangers les impôts d’un autre pays”. Y si bien esto es lo usual, la confusión consiste en que no por ello la norma fiscal internacional es de coordinación entre ordenamientos.

<sup>33</sup> BATIFFOL, Henri – LAGARDE, Paul, « Droit international privé », Paris, Pichon & Durand-Auzias, 7ª ed., 1981 – 83, Tomo 1.

<sup>34</sup> NIBOYET, Jean P., « Les doublés impositions au point de vue jur... », op. cit., págs. 68 y ss.

–bien distinta– es la determinación del orden jurídico competente para su regulación”<sup>35</sup>. Ello mismo estamos nosotros diciendo al describir antecedente y consecuente de la norma.

Nuevamente queremos expresar que reducir el Derecho Internacional Privado a las normas de conflictos y negar las normas materiales es un debate superado<sup>36</sup>.

Pero más allá de esto: “Las normas de delimitación del derecho tributario internacional son verdaderas normas de conflicto pues, a pesar de su naturaleza unilateral, tienen por función resolver un conflicto entre sistemas jurídicos, o sea, disponer sobre la competencia de un sistema jurídico en bloque, aunque tan sólo sea sobre el sistema de jurisdicción. Al revés, las normas de aplicación necesaria e inmediata son reglas materiales que prescriben su ámbito de aplicación en el espacio independientemente y al margen de las normas de conflictos del sistema en que se insertan”<sup>37</sup>.

En el aspecto positivo del consecuente jurídico nos encontramos con la conexión y lo conectado.

Las normas internas que corresponden al ámbito de incidencia en el espacio de las normas de Derecho Tributario como normas de conflicto, encontramos que: “...en numerosos casos, el elemento de conexión designado por las referidas normas no corresponde, por lo menos no directamente, al propio hecho tributario descrito en el tipo legal y que constituye el presupuesto de la obligación tributaria. Así, cuando la ley elige la sede de una sociedad comercial como elemento de conexión suficiente para legitimar el

---

<sup>35</sup> XAVIER, Alberto, “Derecho tributario internac...”, op. cit., pág. 88.

<sup>36</sup> BÜHLER, Ottmar, “Les accords internationaux concernant la dou...”, op. cit., pág. 454. A pesar de que parte de la postura tradicional donde el Derecho Internacional Privado posee su aspecto nuclear solamente en la norma de conflicto y que el derecho tributario internacional se orienta a normas directas de aplicación territorial, sin embargo deja abierta cierta puerta o reconoce la extraterritorialidad ocasional, pero posible, de las normas fiscales internacionales, de este modo dice en la pág. 455: D’après les règles du droit international privé, le juge national doit appliquer assez souvent une loi étrangère. Les administrations fiscales et les tribunaux fiscaux n’ont en général à appliquer assez souvent une loi étrangère. Les administrations fiscales et les tribunaux fiscaux n’ont en général à appliquer directement que le droit national. Ils ont à appliquer le droit étranger très rarement et seulement pour la solution de questions préalables, par exemple quand il s’agit d’examiner si un impôt national ou quand il s’agit de constater quel fait juridique a été frappé par l’impôt étranger”.

<sup>37</sup> XAVIER, Alberto, “Derecho tributario internac...”, op. cit., pág. 95.

*Estado donde ella se ubica al tributar las ganancias por ella obtenidas, aunque sea en el extranjero, designa como punto de conexión un elemento extraño al tipo legal tributario*”<sup>38</sup>.

*B. La norma tributaria internacional como norma de conflicto.*

La norma tributaria de conflicto es tal y posee carácter unilateral. A su vez inviste el carácter de Derecho Público, lo cual no quita que: *“El derecho público internacional (y dentro de él, el derecho tributario internacional), corresponde a un conflicto de leyes precisamente en los mismos términos que el derecho internacional privado, conflicto que constituye el presupuesto y fundamento de las respectivas reglas”*<sup>39</sup>.

La pluralidad de ordenamientos estatales autónomos, así como su potencial concurso, es el presupuesto de toda y cualquier norma de conflicto, sea de derecho público o privado, porque se parte de la base de la existencia de un derecho público de conflictos junto al derecho privado de conflictos.

Esto hace ya mucho tiempo ha sido visualizado y como solución posible, autores como Griziotti planteaban que debe tenderse a una uniformidad de las legislaciones tributarias, algo que en un punto es utópico<sup>40</sup> o tal como en la misma época fue calificado por Allix<sup>41</sup> de quimérico. Sin

<sup>38</sup> *Ibíd.*, pág. 99.

<sup>39</sup> *Ibíd.*

<sup>40</sup> GRIZZIOTTI, Benvenuto, “L’imposition fisc...”, *op. cit.*, pág. 153, donde dice: “L’adoption d’un système uniforme d’imposition constitue le moyen le plus efficace de combattre l’évasion fiscale et la fuite à l’étranger des richesses nationales. L’uniformité des impôts et leur organisation rationnelle feront disparaître la plupart des motifs qui poussent les habitants d’un pays à faire passer leur fortune à l’étranger pour la soustraire aux charges fiscales. Avec le système uniforme que nous préconisons, l’évasion peut, il est vrai, être provoquée par la différence du taux des impôts, mais par ne tendance toute naturelle et sous l’influence de la coordination fiscale internationale, on peut compter qu’il n’y aura pas entre les États, dans le taux des impôts uniformes, des différences de nature à rendre attrayant l’envoi des capitaux à l’étranger”.

<sup>41</sup> ALLIX, Edgard, « La condition des étrangers au po,, », *op. cit.*, pág. 626, donde expresa: “D’autre part, l’illusion est de penser qu’un système fiscal est quelque chose qui s’élabore suivant des données purement logiques, dans le sein d’un comité de savants ou dans une académie. S’il en était ainsi, encore faudrait-il que les auteurs de projets se missent d’accord, et les divergences entre eux sont fréquentes. Mais il n’en est pas ainsi. Sans doute, sur tel ou tel point, le législateur pourra inventer des solutions ou les emprunter aux dispositions législatives d’un autre pays. Mais, dans l’ensemble, un

lugar a dudas, los CDI son útiles y morigeran los conflictos de sistemas y hacen que éstos posean una coordinación.

Las reglas delimitadoras de ordenamientos en el ámbito de aplicación espacial del derecho público son unilaterales y las del derecho privado son bilaterales, así: *“El punto de partida de la tesis de este autor es el reconocimiento de la necesidad de los Estados para establecer límites a la aplicabilidad de los respectivos órdenes jurídicos, lo que resultaría de la existencia de órdenes jurídicos creados por los Estados para fortalecerlos en su territorio. Solo que, mientras en el dominio del derecho civil, el Estado, además de delimitar la competencia del sistema respectivo, designa cuál es el orden jurídico al que se han de ir a buscar las soluciones materiales de reglamentación en los casos en que él mismo no pretenda aplicar su ordenamiento, ya en el dominio del derecho público tal doble función de los mandatos delimitadores se revelaría imposible, y esto porque los mandatos de este sector del derecho contendrían necesariamente el relacionamiento con un Estado determinado, no pudiendo pues otro Estado pretender interferir con el respectivo dominio de aplicación, pues eso contraría reglas elementales del derecho internacional público”*<sup>42</sup>.

La unilateral de una norma de conflictos no le quita su carácter de tal ni significa la inaplicabilidad por naturaleza del derecho extranjero<sup>43</sup>.

El Derecho Tributario en su carácter de Derecho Público, realiza intervenciones en el Derecho Privado y de allí puede decirse que a la hora de resolver el caso internacional privatista debe ser tenido en cuenta y en su

---

ystème fiscal n'est pas une oeuvre de raison pure. Il a ses attaches dans l'histoire nationale dans la mentalité du pays, dans ses traditions, dans ses idées propres sur la justice dans l'impôt, dans sa situation politique ou économique. L'idée d'uniformiser tous les systèmes fiscaux, sans mesurer la force des résistances qui s'y opposent, est un espoir chimérique”. XAVIER, Alberto, “Derecho tributario internac...”, op. cit., pág. 99, donde dice: “La aplicabilidad de la norma tributaria tiene como consecuencia necesaria la creación de un derecho subjetivo público para el Estado del orden jurídico al que esa ley pertenece, la norma de conflictos nunca elige una ley extranjera para regular la cuestión en el orden interno. No – se repite – porque la aplicación de la ley extranjera ofenda, en sí misma, la soberanía del Estado, sino porque ésta queda innegablemente afectada por el ejercicio en su territorio de la pretensión patrimonial de derecho público que de aquella ley inexorablemente deriva”.

<sup>42</sup> XAVIER, Alberto, “Derecho tributario internac...”, op. cit., pág. 100.

<sup>43</sup> NIBOYET, Jean P., “Les doublés imposit... », op. cit., pág. 5.

caso aplicado. Por ser derecho extranjero posee la misma naturaleza que el Derecho Privado extranjero<sup>44</sup>.

#### *V. El problema de las calificaciones en el Derecho Tributario Internacional*

Para autores como Vogel, el conflicto de calificaciones como tal, en el sentido iusprivatista, no existe en el Derecho Tributario Internacional<sup>45</sup>, pero nos preguntamos, cuando para algunos es un impuesto a la renta y para el otro derecho es sobre la persona o cuando para algunos es doble imposición tributaria y para el otro es económica, ¿no estamos acaso hablando de calificaciones?, como cuando en el Derecho Civil para algunos es una institución matrimonial y para otros sucesoria<sup>46</sup>.

Creemos que Vogel lo explica y entiende muy bien dentro del contexto de las “calificaciones autónomas” que los modelos de OCDE y los Tratados hacen<sup>47</sup>, pero muy posiblemente ese mismo ángulo analizado ante la ausencia de Tratados puede ser diferente y requerir el auxilio de los métodos del Derecho Internacional Privado. Desde el mismo ejemplo que cita, la labor de un director de orquesta puede ser *royalty* para algunos y para otros honorarios.

Ejemplos concretos de calificaciones los tenemos cuando se habla de residencia de la persona para el pago del tributo y se necesita saber si reside en más de un Estado, sucede con los EE.UU.

O en los CDI se establece que sobre los bienes inmobiliarios se tributa solamente en el país donde se localizan, para lo que se debe acudir al derecho donde el bien se encuentra a los efectos de calificarlo como tal.

Como señala Pistone: “*Si la doble imposición internacional origina un conflicto de calificación entre normas tributarias nacionales, los remedios administrativos y judiciales ofrecidos por el derecho nacional de los Estados*

---

<sup>44</sup> KEGEL, Gerhard, “Derecho Internacional Privado”, trad. BETANCOURT REY, Miguel, Bogotá, Ediciones Rosaristas, 1982, 734 págs., pág. 665.

<sup>45</sup> VOGEL, Klaus, “Double taxation Convent... », op. cit., pág. 52.

<sup>46</sup> ANCEL, Bertrand – LEQUETTE, Yves, « Les grands arrêts de la jurisprudence française de droit international privé », Paris, Dalloz, 5<sup>a</sup> ed., 2006, 814 págs., págs. 70 y ss., donde se reproduce y comenta el famoso caso Bartholo.

<sup>47</sup> VOGEL, Klaus, “Double taxation Convent... », op. cit., pág. 53.

de la residencia y de la fuente no siempre solucionan el problema de manera efectiva. Normalmente, los Estados aplican sus normas según las pautas interpretativas contenidas en su propia legislación, de manera que la fuente de los problemas en muchos casos no es la incorrecta aplicación de una norma por parte de las autoridades financieras, sino mas bien la existencia de conflictos estructurales entre las legislaciones de los Estados”<sup>48</sup>. Sobre esto hemos de decir que los CDI vienen a traer calificaciones autárquicas y desde el punto de contacto, en la concepción de norma unilateral de conflicto del Derecho Tributario Internacional que hemos señalado donde usualmente pero no necesariamente se culmina aplicando el derecho nacional, la tendencia debe ser que opere la *lex civil fori* para calificar el punto de contacto y luego la *lex civili causae* para lo conectado y así se da la solución más justa a los ejemplos anteriormente citados<sup>49</sup>.

Una concretización desde una hipótesis de aplicación de la *lex civili causae* se da entre el derecho Belga y el Argentino, donde en un caso el Derecho Tributario se nutre de los conceptos del Derecho Privado y en el otro del Derecho Público, o en Alemania donde existe una presunción a favor de la interpretación desde los conceptos del Derecho Civil, lo cual genera evidentes diferencia en las calificaciones<sup>50</sup>.

Lo mismo puede decirse cuando se habla de simulación, elusión y evasión, cuyo significado, contenido y alcance difiere en cada país<sup>51</sup>.

<sup>48</sup> PISTONE, Pasquale, “Las medidas contra la doble imposición internacional”, págs. 727 a 741, pág. 733, en: PISTONE, Pasquale – TAVEIRA TORRES, Heleno (coordinadores), “Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional”, Buenos Aires, Ábaco de Rodolfo Depalma, 2005, 983.

<sup>49</sup> GOLDSCHMIDT, Werner, “Derecho Internacional Priv...”, op. cit., págs. 173 y ss.

<sup>50</sup> ZIMMER, Frederik, «Form and substance in tax law», Cahiers de droit fiscal international, Vol LXXXVIIa, págs. 19 a 93, pág. 25, en la que expresa: “Taking a closer look, one may regard Belgium and Argentina as representing opposite ends of scale. In Belgium, it is considered a fundamental principle that tax law is governed by private law, which means that concepts used in tax statutes should be interpreted in accordance with private law principles... In Argentina, by contrast, the freedom of the legislature to frame concepts in tax statutes independently of the private law concepts is considered to have implications for the interpretation and application of the tax statutes as well: the National Supreme Court of Justice has stated that even if tax statutes use terms from private law this does not mean that the private law meaning of the concept should prevail”. Y la referencia al derecho alemán en la pág. 27.

<sup>51</sup> ZIMMER, Frederik, «Form and substance in...», art. cit., pág. 29, donde dice: “The significance of the sham/simulation concepts in a tax law concept differs considerably,

*VI. Aspecto positivo del consecuente jurídico de la norma de derecho tributario internacional – la conexión y lo conectado*

Una clasificación base de los puntos de contacto es aquella que los divide en personales, reales o conductistas.

Los puntos de contacto suelen no ser simples o únicos y así tenemos conexiones subsidiarias, alternativas y acumulativas.

Un ejemplo de punto de contacto en Derecho Tributario Internacional es el art. 4<sup>52</sup> del modelo OCDE de CDI.

---

first of all depending on whether the country in question has tax avoidance rules or not”. Y en la pág. 61 donde dice: “A few countries still rely on a sham/simulation approach, in some countries court-based rules have enacted (for all countries with possible combinations with special statute-based anti avoidance rules). At the same time, statute interpretation style differs very much, from strict, almost literal, interpretation to a purposive style. A strict interpretation style implies a strict adherence to private law concepts and often also an extensive use of private law concepts in tax statutes”. En la línea de la anterior cita, algunos Estados toman el concepto de acto jurídico simulado del derecho privado y otros no o se vuelcan más por la significancia económica, más allá de lo público o privado del Derecho.

<sup>52</sup> Recordamos que establece la norma: “Artículo 4.º Residente. 1. A los efectos de este Convenio, la expresión «residente de un Estado contratante» significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales. Esta expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio situado en el mismo. 2. Cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1 una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, su situación se resolverá de la siguiente manera: a) dicha persona será considerada residente solamente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición, si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente solamente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales), b) si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente solamente del Estado donde viva habitualmente, c) si viviera habitualmente en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente solamente del Estado del que sea nacional, d) si fuera nacional de ambos Estados, o no lo fuera de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo. 3. Cuando, en virtud de las disposiciones del apartado 1, una persona que no sea una persona física sea residente de ambos Estados contratantes, se

Dos puntos de contacto mayoritariamente utilizados en esa materia, en especial ante situaciones de doble tributación, pero no únicamente, son el de la renta mundial y el de la fuente, asentado este último sobre la territorialidad de los impuestos, aunque la mayoría de los ordenamientos adoptan una combinación de sistemas<sup>53</sup>.

La casi totalidad de los países de economía avanzada optan por el predominio del criterio de la renta mundial y son los países exportadores de capitales. El lugar de la fuente es utilizado principalmente por los países en vías de desarrollo, importadores de capital.

Es claro que si la residencia desapareciese como punto de contacto, se tributaría de forma exclusiva en el país de la fuente y la problemática que estamos tratando prácticamente devendría en abstracta.

Esto hace ya tiempo era descripto por Grizziotti, cuando decía: *“Les pays exportateurs de capitaux s’efforcèrent de frapper le revenu des capitaux; et ce même revenu, les pays où les capitaux sont employés veulent le frapper en même temps et au même titre. Certain États, riches en hommes et conscients de la puissance démographique qu’ils représentent dans le monde, font dépendre l’impôt de la nationalité lorsque le domicile ne permet pas d’établir un lien de dépendance entre le contribuable et l’État. Par contre, les pays d’immigration se bornent à frapper la production et la consommation qui se font sur leur propre territoire”*<sup>54</sup>.

En un punto, si hablamos de globalización y de globalización – marginación<sup>55</sup>, y de circulación global de capitales, la utilización de la renta global, fuera de las situaciones donde debemos situarnos en aspectos negativos del antecedente y el consecuente y nos referimos al fraude a la ley – elusión fiscal y el orden público – evasión fiscal, la renta global es una conexión de secuestro o exorbitante<sup>56</sup>.

---

considerará residente solamente del Estado donde se encuentre su sede de dirección efectiva”.

<sup>53</sup> Adonnino, Pietro, “El establecimiento permanente como garantía del equilibrio de la fiscalidad internacional considerando los nuevos modelos de actividades de empresa”, en: “Impuestos sobre el comercio internacional”, Uckmar, Víctor – Altamirano, Alejandro – Taveira Tôrres, Heleno (coordinadores), ed. Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2003, 1112 págs., págs. 495 a 510, pág. 496.

<sup>54</sup> Grizziotti, Benvenuto, “L’imposition fisc...”, op. cit., pág. 143.

<sup>55</sup> Ciuro Caldani, Miguel Ángel, “Comprensión de la globalización desde la Filosofía Jurídica”, Revista Investigación y Docencia N° 27, págs. 9 y ss.

<sup>56</sup> BATIFFOL, Henri – LAGARDE, Paul, « Droit internat... », op. cit., pág. 56.

De todas formas, consideramos junto con Xavier<sup>57</sup> que existen razones que pueden considerarse válidas para mantener el criterio de renta global, donde principalmente está la igualdad de las cargas fiscales, en la cual el que tributa de forma interna estaría más gravado que los que lo hacen en el extranjero. Ello es compensable con los sistemas de deducciones.

Del mismo modo la tributación en la fuente genera distorsiones cuando no existe un establecimiento permanente y desde allí es legítimo el criterio de renta mundial.

### *VII. La elusión fiscal como característica negativa del antecedente de la norma de Derecho Tributario Internacional*

Como es sabido el concepto de elusión es diferente al de evasión, en la cual directamente se estará en el plano del ilícito. Como expondremos más adelante, la evasión la ubicaremos como aspecto negativo de la consecuencia jurídica de la norma, es decir en el orden público.

En la elusión lo que se intenta es que se aplique un régimen tributario más favorable, ya sea para no pagar el tributo, o para pagar menos.

Mediante un acto o conjunto de ellos el contribuyente buscará las conexiones para que el hecho imponible no surja o sea el gravamen de menor tenor. Se puede dar tanto buscando conflictos negativos como positivos de ordenamientos tributarios. Y si se quiere un ejemplo de búsqueda de conflictos positivos, puede ser ante situaciones donde pueda desgravar rentas pagadas en el extranjero.

Por ello la elusión fiscal puede reunir los elementos del fraude a la ley del Derecho Internacional Privado, porque existe un elemento voluntario, donde por vía indirecta se localiza o deslocaliza el hecho imponible en otro ordenamiento que resulta más favorable.

Y se analizará, justamente, desde sus indicios, de extensión espacial y contracción temporal.

Para que la elusión se traduzca en fraude, debe darse una manipulación del punto o los puntos de contacto y ello puede suceder con el cambio acomodaticio de residencia, el traslado o instalación de un establecimiento o

---

<sup>57</sup> XAVIER, Alberto, "Derecho tributario internac...", op. cit., pág. 202.

administración principal, ya sea para distribuir la renta en diferentes jurisdicciones o acumularla en un territorio más favorable.

Es evidente que al trasladar la jurisdicción, se pretenderá estar regido por el régimen tributario de un país en disfavor de otro y a su vez se pretenderá mantener el contacto con el primero, es decir querer vivir en un país con las leyes tributarias de otro.

Una forma de fraude es por medio de las sociedades *off shore*, la norma de prevención en Argentina es el art. 124 de la LSC y las reglamentaciones de las IPJ<sup>58</sup>. Al constituir sociedades en paraísos fiscales, o generar sociedades interpuestas, se están manipulando los puntos de conexión objetivos, es el típico ejemplo de fraude simultáneo.

El cambio de domicilio a paraísos fiscales es un ejemplo de fraude a la expectativa, tal como podría ser mudar domicilio para dictar testamento al solo efecto de pagar menos impuestos sucesorios, más allá de una intención o no de no quedar sujeto a determinada porción legítima.

La creación de una sociedad, diferente, pero controlada o controlante, respecto de otra, a la cual se le facturen mercaderías o servicios luego de haberse obtenido el dividendo en el ejercicio fiscal y antes de ser presentada la declaración de impuestos, viene a ser un fraude retrospectivo, porque intenta sanear las consecuencias tributarias, de hechos imponible, que en la realidad económica y jurídica, ya ocurrieron.

Desde la manipulación de los CDI se habla del “Treaty shopping”.

En esta materia, cierta doctrina parte de la base que los principios de legalidad y tipicidad que gobiernan el derecho tributario genera hostilidad hacia la analogía jurídica o la utilización de cláusulas generales de prevención de fraude, por ser conceptos indeterminados, sin embargo: *“El fisco y los tribunales evolucionaron en el sentido de examinar, por un lado, no cada acto individualmente considerado, sino el conjunto de actos que integran una operación cuyo resultado es la economía del impuesto (step by step transaction); y, por otro lado, si la operación en su conjunto tiene un business purpose real o si es exclusivamente motivada por razones fiscales. La apreciación de estos problemas es hecha a la luz del principio substance governs form y envuelve una serie de tests para juzgar la consistencia y*

---

<sup>58</sup> NISSEN, Ricardo A., “Las sociedades off shore”, L.L., Vol. 2012 – B, págs. 556 a 563.

*finalidad de la operación en su conjunto: el end result test, el interdependence test y el binding commitment test*"<sup>59</sup>.

En definitiva es cuando más allá de lo formal, se reconstruye la operatoria desde la realidad económica y luego se regresa a lo jurídico.

### *VIII. Aspecto negativo del consecuente jurídico.*

#### *Norma tributaria, norma de policía y orden público*

La caracterización de una norma como de orden público en el derecho interno, hace a la afirmación de su imperatividad y no disponibilidad por las partes. Desde hace ya mucho tiempo en el Derecho Internacional Privado ha quedado claro que no toda norma de orden público interno lo es en el plano internacional.

La norma de policía es independiente del orden público en su noción porque: « *Cette autonomie s'affirme en dépit du fait que les lois de police sont impératives aussi bien dans l'ordre international, et sont la manifestation de l'ordre public étatique* »<sup>60</sup>. La norma de policía se aplica independientemente de la regla de conflicto, es decir a priori.

El orden público presupone la regla de conflicto y es el obstáculo a la aplicación del derecho extranjero, por ello es el aspecto negativo del consecuente jurídico de la norma, donde como aspecto positivo encontramos lo conectado que es justamente el derecho extranjero. En cambio y como dijimos, la norma de policía es la excepción a la aplicación de la norma de conflicto<sup>61</sup>.

Las normas de policía poseen su presencia en la intervención estatal en aspectos que le interesan desde el punto de vista social o económico<sup>62</sup>.

Por ello a la hora de la aplicación del derecho extranjero, si existe en el ordenamiento una determinada norma de policía debe aplicarse, tal como expresa Guedj: "*These means may not coincide with those to be found in the*

<sup>59</sup> XAVIER, Alberto, "Derecho tributario internac...", op. cit., pág. 313.

<sup>60</sup> MEZGHANI, Ali, « Méthodes de droit international privé et contrat illicite », R. des C. , Tomo 303 , págs. 119 a 430 , pág. 325.

<sup>61</sup> *Ibid.*, pág. 328.

<sup>62</sup> GUEDJ, Thomas G., "The theory of the "Lois de Police": A functional trend in continental Private International Law", Harvard, Harvard Law School, 1989, 74 págs., pág. 55, donde dice: "...the application of the lois de police illustrates the growing intervention and presence of the state in more and more social and economical activities".

*lex fori. As a result, the taking into account may impair the foreign rule's policy where it aimed precisely at the opposite direction. In fact, its legitimacy is dubious with respect to lois de police. As long as they do not require the enforcement of coercive measures to the benefit of a foreign sovereign, their application should be fostered rather than impeded. Such coercion is more likely to result from the enforcement of some rules of public law, namely penal or tax law”<sup>63</sup>.*

Sobre las reglas de aplicación inmediata puede decirse, que todas las reglas de policía son de aplicación inmediata, pero no toda norma de aplicación inmediata es de policía.

La naturaleza pública o privada de la norma de policía es algo que poco interesa a la hora de su aplicación<sup>64</sup>.

Vamos entonces, al siguiente ejemplo: en Argentina, existe la ley 25345 de Prevención de la Evasión Fiscal, en cuyo artículo primero establece que: *“No surtirán efectos entre partes ni frente a terceros los pagos totales o parciales de sumas de dinero superiores a pesos mil (\$ 1.000), o su equivalente en moneda extranjera, efectuados con fecha posterior a los quince (15) días desde la publicación en el Boletín Oficial de la reglamentación por parte del Banco Central de la República Argentina prevista en el artículo 8° de la presente, que no fueran realizados mediante: 1. Depósitos en cuentas de entidades financieras. 2. Giros o transferencias bancarias. 3. Cheques o cheques cancelatorios. 4. Tarjeta de crédito, compra o débito”*. Más allá de que la jurisprudencia<sup>65</sup> ha determinado que puede probarse la cancelación de una obligación por otro medios y esto opera solamente a efectos tributarios, podría establecerse por ley lo contrario, tal como el contrato de alquiler no puede ser probado por testigos y es constitucional y nadie lo cuestiona, entonces un contrato de compraventa o de servicios en el plano internacional, que sea por pacto de prórroga de jurisdicción o porque la concurrencia de jurisdicciones lo permite y en el cual deviene en aplicable el derecho de fondo Argentino por situarse la prestación más característica en nuestro territorio, el juez foráneo, por una

---

<sup>63</sup> *Ibíd.*, 65.

<sup>64</sup> *Ibíd.*, 57.

<sup>65</sup> Baste citar sólo a título de ejemplo los casos: “Monge, Domingo Ignacio y Otra”, dado por la Cámara 4a de Apelaciones en lo Civil y Comercial de Córdoba, el 03/08/2006, LLC 2006, pág. 1116 y “Rappen Automotores S.A. c. AFIP-DGI”, dado por el Juzgado Federal de 1a Instancia de Río Cuarto, el 13/03/2007, L.L., Tomo 2008 – E, pág. 193.

cuestión que posee razones de derecho público y estrechamente vinculadas a lo tributario, no podría admitir otros medio de prueba. En primer lugar distorsionaría el “uso jurídico” y en segundo término porque podría alegarse razones de orden público para no ejecutar esa sentencia en la Argentina, más allá del principio de no revisión de fondo.

*IX. La norma tributaria internacional como conflicto de jurisdicciones*

En esta instancia del estudio que estamos realizando, nos parece posible plantear que la norma de conflicto del Derecho Tributario Internacional se acerca más a la atribución de jurisdicción en el plano internacional que a la de conflicto de derechos.

La ley extranjera aplicable designa distribución y atribución de competencia para el cobro del impuesto, por ello más que un conflicto e leyes se configura un conflicto de jurisdicciones, que se morigera por los CDI.

Negar que esto es Derecho Internacional Privado o parte de él es como decir hoy que la jurisdicción internacional y el derecho procesal internacional no son parte del Derecho Internacional Privado.

El problema tal vez radica en que los antiguos autores se basaban en la postura tradicional del conflicto de leyes y desde allí lo toman los modernos tributaristas, cuando aplican categorías e instituciones del Derecho Internacional Privado.

Es decir, lo plantean a partir de normas directas de atribución de derecho aplicable, pero no desde la norma directa de atribución de jurisdicción.

A nuestro entender, lo que ocurre es una delimitación de soberanías fiscales donde la atribución desde la fuente o la residencia se da jurisdiccionalmente y luego como en el derecho procesal la regla general es la aplicación de la propia *lex fori* y excepcionalmente, pero no imposible ni conceptual ni fácticamente puede ser aplicada la ley extranjera.

La gran resistencia, no sin fundamento, es que en un punto, aplicar la ley tributaria de otro Estado es recaudar impuesto para otro Estado o al menos transponer el sistema tributario de otro Estado.

En los CDI hay una coordinación de sistemas, donde más que aplicación de leyes extranjeras es el reconocimiento de exenciones, con lo cual está tal vez más cerca de una especie de exequátur administrativo en lo que hace a su naturaleza.

Otra cosa es el Derecho Tributario Internacional como cuestión previa o conexa como por ejemplo el contrato, donde el uso jurídico puede requerir su aplicación o al menos tenerlo en cuenta en el uso jurídico como cuando hablamos de la aplicación del derecho público extranjero.

Creemos que parte del respeto al elemento extranjero es tener en cuenta la fiscalidad del otro Estado y por lo tanto del “uso jurídico”. Tomado de este modo se está ante el negocio jurídico visto en su totalidad como acto complejo e inserto en todo el sistema jurídico.

El plano más puro y avanzado de la cooperación hoy día se da con los convenios de intercambio de información, que son bilaterales pero deben tender a la multilateralidad.