

PRUEBA Y REGLA GENERAL ANTIABUSO EN LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN: CUESTIONES A PARTIR DEL *PRINCIPAL PURPOSE TEST* DE LA OCDE

Raphael Lavez*

RESUMEN: Este trabajo realiza un minucioso análisis del PPT introducido por el artículo 29(9) del Modelo de Convenio de Doble Imposición de la OCDE, que constituye una regla general antiabuso en los convenios de doble imposición. Se profundiza en la distribución de la carga probatoria y los estándares de prueba exigidos para su aplicación, destacando la relevancia del PPT reflejada en su adopción a través del Instrumento Multilateral. El estudio evalúa el impacto de la implementación del PPT en los derechos procesales de los contribuyentes, especificando las obligaciones de demostrar la concurrencia de los elementos subjetivo y objetivo, que fundamentan su aplicación. Se examina cómo la formulación de esta cláusula en los convenios y los Comentarios de la OCDE influyen en la definición del estándar probatorio adecuado, considerando las funciones y particularidades de las normas que establecen los niveles de corroboración requeridos para que una hipótesis se considere suficientemente probada.

PALABRAS CLAVE: convenios de doble imposición; *Principal Purpose Test*; carga de la prueba, estándar probatorio.

* Profesor de Derecho Tributario de la *Escola Superior de Engenharia e Gestão* (ESEG, Brasil) Doctor y Maestro en Derecho Tributario por la Facultad de Derecho de la *Universidade de São Paulo* (FDUSP, Brasil). Especialista en Derecho Tributario Internacional por el *Instituto Brasileiro de Direito Tributário* (IBDT, Brasil). Investigador visitante en el *Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht* de la *Wirtschaftsuniversität Wien* (Viena, Austria, 2021-2022). Profesor de cursos de posgrado (Ibmec, Fipecafi, IBDT). Correo electrónico: rlavez@lavezcoutinho.com.br.

PROOF AND GENERAL ANTI-ABUSE RULES IN DOUBLE TAXATION CONVENTIONS: QUESTIONS ON THE OECD PRINCIPAL PURPOSE TEST

ABSTRACT: This essay conducts a thorough analysis of the Principal Purpose Test (PPT) introduced by Article 29(9) of the OECD Model Tax Convention on Income and Capital, which establishes a general anti-abuse rule in double taxation conventions. It delves into the distribution of the burden of proof and the standards of evidence required for its application, highlighting the growing significance of the PPT as reflected in its adoption through the Multilateral Instrument. The study assesses the impact of the PPT's implementation on the procedural rights of taxpayers, specifying the obligations to demonstrate the presence of both subjective and objective elements that underpin its application. It examines how the drafting of this clause in the agreements and the OECD Commentary influence the definition of the appropriate standard of proof, considering the functions and particularities of the rules that establish the levels of corroboration required for a hypothesis to be considered sufficiently proven.

KEYWORDS: double taxation conventions; *Principal Purpose Test*; burden of proof; standards of evidence.

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN.— 2. CARGA DE LA PRUEBA Y DEBER DE MOTIVACIÓN: ENTRE LA IGUALDAD COMO CONSISTENCIA Y EL DEBIDO PROCESO LEGAL.— 3. ESTÁNDAR PROBATORIO EN LA COMPROBACIÓN DE LOS ELEMENTOS SUBJETIVO Y OBJETIVO DEL PPT.— 4. CONCLUSIÓN.— 5. BIBLIOGRAFÍA.

*If the existence of abusive tax avoidance is unclear,
the benefit of the doubt goes to the taxpayer*
Corte Suprema de Canadá¹

1. INTRODUCCIÓN

Este artículo aborda cuestiones relacionadas con la prueba (carga de la prueba y estándar probatorio) en el contexto de la aplicación del *Principal Purpose Test* («PPT»), una regla general antiabuso incorporada en 2017 por la Organización para

¹ *Canada Trustco Mortgage Co. vs. Canada*, 2005 SCC 54, parágrafo 66. Disponible en [<https://decisions.scc-csc.ca/scc-csc/scc-csc/en/item/2288/index.do>]. Acceso el 30.04.2024. En traducción libre: «Si la existencia de evasión fiscal abusiva no está clara, el beneficio de la duda recae sobre el contribuyente».

la Cooperación y el Desarrollo Económicos («OCDE») en el art. 29(9)² de su Convenio Modelo («CM-OCDE» (2017)). Como se contextualizará adelante, en el texto propuesto por la OCDE, se destacan dos cuestiones fundamentales: quién lleva la carga de probar la satisfacción de los requisitos para la aplicación de tal regla y qué grado de corroboración es suficiente para ello.

La recomendación de la OCDE para la adopción del PPT es un despliegue del reporte final de la Acción 06 (*Preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances*) del Proyecto *Base Erosion and Profit Shifting* («BEPS») de la OCDE. Actualmente, tal disposición es ampliamente adoptada en los convenios de doble imposición («CDI»), especialmente porque ha sido incluida en el Instrumento Multilateral para implementar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios («Instrumento Multilateral»), ratificado entre otros países por el Reino de España el 28 de septiembre de 2021. De ahí la relevancia del tema: una vez ratificado el Instrumento Multilateral por ambos Estados Contratantes de un determinado CDI, las disposiciones en él contenidas lo modifican automáticamente.

El artículo 29(9) del CM-OCDE (2017) establece una regla con un antecedente amplio («el instrumento o la operación que directa o indirectamente generan el derecho a percibir ese beneficio tienen entre sus propósitos principales la obtención del mismo, a menos que se determine que la concesión del beneficio en tales circunstancias es conforme con el objeto y los propósitos de las disposiciones pertinentes»), dirigida a un conjunto de negocios no previamente delimitados. De ahí su naturaleza de regla general antiabuso.

En una norma general antiabuso, su antecedente se prescribe de manera genérica, de modo que abarque una categoría previamente indeterminada de situaciones. Además de esta generalidad semántica, los términos empleados a menudo conducen a un cierto grado de vaguedad en su enunciado, debido a la incertidumbre existente respecto a su aplicación en casos límite (García Novoa, 2004, pp. 259, 264; Schoueri y Moreira, 2019, p. 765).

² En la redacción de la CM-OCDE (2017): «Art. 29. [...] 9. *Notwithstanding the other provisions of this Convention, a benefit under this Convention shall not be granted in respect of an item of income or capital if it is reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances, that obtaining that benefit was one of the principal purposes of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit, unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of this Convention.*» En español: «No obstante las restantes disposiciones del presente Convenio, los beneficios concedidos en virtud del mismo no se otorgarán respecto de un elemento de renta o de patrimonio cuando sea razonable concluir, teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias pertinentes, que el instrumento o la operación que directa o indirectamente generan el derecho a percibir ese beneficio tienen entre sus propósitos principales la obtención del mismo, a menos que se determine que la concesión del beneficio en tales circunstancias es conforme con el objeto y los propósitos de las disposiciones pertinentes de este Convenio».

Expresiones como «uno de los principales objetivos de un acuerdo o negocio» o «de acuerdo con el objeto y propósito de las disposiciones relevantes», presentes en la redacción sugerida para la norma general antiabuso en el Modelo de Convenio de la OCDE (2017), imprimen un cierto grado de vaguedad al enunciado, pues plantean dudas acerca de los parámetros que deben cumplirse para su aplicación (en el primer ejemplo: si los objetivos deben considerarse de manera subjetiva u objetiva; principales en relación con qué—si con el agente, el acuerdo o negocio en sí, o con terceros—; en el segundo ejemplo: disposiciones relevantes en relación con qué; estar de acuerdo teniendo en cuenta qué dimensiones), así como el modo en que deben ponderarse entre sí (en el primer ejemplo: si prevalece la perspectiva subjetiva u objetiva; si los objetivos relevantes, aunque no esenciales para la causa del acuerdo o negocio, se califican como principales o secundarios; en el segundo ejemplo: si prevalecen el objeto y la finalidad específicos de las disposiciones en sí o los generales del tratado en su conjunto; si un eventual objetivo principal del acuerdo o negocio dirigido a la obtención del beneficio debe prevalecer sobre la satisfacción del objeto y finalidad del tratado en su conjunto, etc.).

Del mismo modo, en este tipo de normas, la consecuencia jurídica prescrita suele especificarse a partir del caso concreto, dada la generalidad semántica que caracteriza también al consecuente de la norma. Por esta razón, las normas generales antiabuso se caracterizan tanto por una hipótesis de incidencia amplia, destinada a aplicarse a un conjunto indefinido de casos, como por la prescripción de una consecuencia jurídica igualmente extensa. En el proceso de aplicación de normas generales antiabuso, por tanto, se intensifica el «movimiento constante de ida y vuelta en la observación», que las vincula con la interpretación del precepto. Esto se debe a que es precisamente la generalidad semántica característica de la norma general antiabuso, así como su posible vaguedad, lo que resalta la importancia del aplicador—ya sea la administración tributaria o los tribunales en su labor de revisión— para determinar si los elementos concretos del caso encajan, o no, en los criterios genéricos y valorativos previstos en la hipótesis de la norma general, así como la consecuencia que de ello se deriva (García Novoa, 2004, pp. 259, 264; Schoueri y Moreira, 2019, p. 765).

De la redacción de la cláusula, se necesitan cinco elementos para la aplicación del PPT: (1) un beneficio aplicable al contribuyente y derivado del CDI y no de otra fuente, como la legislación nacional u otro tratado (Danon, 2018, p. 43; Gomes, 2019, p. 78); (2) una operación o negocio empleado por el contribuyente, sean actos aislados o encadenados (OCDE, 2017, § 177); (3) un nexo de causalidad, aunque sea indirecto, entre el arreglo o la transacción y el beneficio; (4) la demostración del *elemento subjetivo* se traduce en la razonabilidad de la conclusión de que la obtención del beneficio constituyó uno de los principales propósitos de la operación o negocio; (5) el *elemento objetivo* según el cual se establezca que la concesión del beneficio en tales circunstancias es contraria al objeto y propósito de las disposiciones relevantes del CDI (Ullmann, 2020, 11.2.1).

En relación al procedimiento, la cláusula establece diversas etapas para la demostración de los elementos subjetivo y objetivo, a saber: (1) evaluación de todos los hechos y circunstancias relevantes con el fin de determinar la operación o el negocio en análisis, el beneficio a la luz del CDI y la relación entre ellos; (2) delineación de una conclusión razonable con respecto a los principales objetivos de la transacción o negocio; (3)(a) denegación del beneficio si su obtención fuera uno de los principales propósitos de la transacción o negocio; o (3)(b) concesión de tal beneficio en caso de que esté de acuerdo con el objeto y propósito de las disposiciones relevantes del tratado.

El elemento subjetivo del antecedente del PPT («el instrumento o la operación que directa o indirectamente generan el derecho a percibir ese beneficio tienen entre sus propósitos principales la obtención del mismo») presupone la existencia de un beneficio, es decir, la aplicación de una norma del tratado a una determinada renta o capital que, de no ser por la situación en evaluación, no estaría cubierto por el CDI o estaría sujeto a una norma convencional que llevaría a una tributación más gravosa. Se cotejan, pues, el resultado pretendido por el contribuyente y aquel que se verificaría en la mera aplicación de las legislaciones nacionales, de otra norma convencional o aún de otro CDI (Schoueri y Moreira, 2019, p. 768).

El elemento objetivo, por su parte, verifica si la concesión del beneficio no contravendría el objeto y finalidad de las disposiciones pertinentes. La estipulación de cuáles son las finalidades de un convenio de doble imposición, cuestión compleja debido a la multiplicidad de objetivos presentes en las cláusulas de un tratado tributario, excede el objeto del presente estudio. Sin embargo, con énfasis en el aspecto procesal, según la OCDE, correspondería al contribuyente demostrarlo en su favor con el fin de descartar la aplicación de la regla debido a la satisfacción del elemento subjetivo (OCDE, 2017, § 170). Este entendimiento derivaría de la forma como está redactada la cláusula, que llevaría a considerar el elemento objetivo una excepción al elemento subjetivo, es decir, una vez demostrado que la obtención del beneficio hubiera constituido uno de los principales objetivos del arreglo o negocio jurídico, la regla se aplicaría y conduciría a la negativa del beneficio, excepto si el contribuyente demostrara que su concesión estaría de acuerdo con el objeto y finalidad de las disposiciones relevantes.

En el proceso de aplicación de la regla general antiabuso prevista en los CDI, las cuestiones relacionadas con la prueba y la carga argumentativa son fundamentales para asegurar los derechos de los contribuyentes, especialmente aquellos de naturaleza procedimental. En este punto se discuten especialmente problemas como a quién recae la carga de probar los hechos cuyo encuadre en el antecedente de la regla antiabuso llevaría a su aplicación; igualmente sobre quién recae la carga argumentativa de demostrar la satisfacción de los requisitos presentes en su antecedente; y, por último, respecto a la comprobación de los hechos, el grado de suficiencia probatoria exigido (estándar probatorio). Estas cuestiones, a su vez, guardan una doble relación con los derechos de los contribuyentes. Por un lado, el delineamiento preciso de la carga que

recae sobre la autoridad tributaria, así como el grado de suficiencia probatoria que se exige de la prueba por ella presentada, contribuye al establecimiento del estándar de motivación y fundamentación exigido para la aplicación de la regla general antiabuso. Esto entonces contribuye a que su aplicación sea coherente y consistente, manteniendo una estricta conexión con el principio de igualdad (Ávila, 2021, pp. 196-197). Por otro lado, delimita los requisitos mínimos para una acusación fiscal y su fundamentación, contra las cuales podrá el contribuyente ejercer sus derechos de defensa – cuya efectividad depende que se formalice una acusación debidamente fundamentada en elementos de prueba y argumentos jurídicos.

2. CARGA DE LA PRUEBA Y DEBER DE MOTIVACIÓN: ENTRE LA IGUALDAD COMO CONSISTENCIA Y EL DEBIDO PROCESO LEGAL

La redacción sugerida por la OCDE para el PPT, como se expuso anteriormente, conduce a la construcción de una regla general antiabuso cuyo antecedente se divide en dos partes: el elemento subjetivo y el elemento objetivo. El segundo, que lleva consigo la consideración teleológica de las disposiciones relevantes, siendo introducido por la expresión «a menos que se determine [...]», quedaría a cargo del contribuyente, según la OCDE en sus Comentarios (OCDE, 2017, § 170). En este caso, la carga de demostrar la ausencia de abuso —es decir, la consonancia entre la concesión del beneficio en tales condiciones, por un lado, y el objeto y finalidad de las disposiciones relevantes, por otro— recaería sobre la persona a quien el beneficio fue negado, el contribuyente. Esto porque el uso de la expresión «a menos que» podría llevar al entendimiento de que el elemento objetivo constituiría una excepción a la regla que niega el beneficio en caso de que uno de los principales propósitos de un arreglo haya sido obtenerlo (Duff, 2018, pp. 1.001-1.002).

El elemento objetivo, así como su demostración, presupone dos análisis: uno relacionado con el hecho y otro con el derecho aplicable. Al fin y al cabo, la cuestión que se plantea en este punto es si «la concesión de ese beneficio en tales circunstancias es conforme con el objeto y los propósitos de las disposiciones pertinentes de este Convenio». Es decir, hay que probar las circunstancias (de hecho) y demostrar el objeto y la finalidad de las disposiciones relevantes (de derecho, por tanto) para entonces concluir que la concesión del beneficio está o no en consonancia con el objeto y finalidad de las disposiciones relevantes del Convenio. Si bien es cierto que la carga probatoria (en cuanto a la demostración de hechos) y la carga argumentativa (en cuanto a la justificación del derecho aplicable) no se confunden (Weber-Grelle, 1979, p. 65), es igualmente cierto que habrá situaciones en que esta disociación no es absoluta (Kokott, 1993, p. 48).

La relación entre las cargas se da por el hecho de que, en el proceso, el objeto de la prueba son las alegaciones de hecho hechas por las partes como fundamentos de

la acusación o defensa (Badaró, 2003, p. 160). Es decir, aquel que tiene la carga de probar también tiene la carga de argumentar que el hecho probado se encuadra (o no) en la hipótesis legal en controversia en el proceso. En otras palabras, las partes no presentan en los procesos pruebas desacompañadas de la argumentación jurídica acerca de su pertinencia frente al derecho aplicable. Estas consideraciones son importantes para demostrar que el elemento objetivo también guarda consigo un aspecto probatorio (es decir, comprobación de las circunstancias en que la concesión del beneficio sería acorde o contraria al objeto y finalidad del tratado). La carga de probarlo también debe ser atribuida a una de las partes, a las cuales también les corresponderá, al fin y al cabo, argumentar por la satisfacción o no del requisito.

La aproximación de la OCDE respecto al tema, así como la literatura que se ha desarrollado a partir de allí (Chand, 2018, p. 21; Weeghel, 2019, p. 14; Schön, 2022, p. 19), parece centrarse en el aspecto subjetivo de la carga de la prueba. Desde esta perspectiva, la cuestión de la carga se dirige a las partes en el sentido de cuál de ellas debe proporcionar la prueba. En el enfoque subjetivo, la carga de la prueba se refiere a reglas de conducta para las partes que deben producir pruebas y contrapruebas. Incluso hay un aspecto dinámico de la actividad probatoria en que la carga de probar o contraprobar se transfiere sucesivamente entre las partes (Badaró, 2003, p. 184). Tal aspecto dinámico es muy evidente en la interpretación propuesta por algunos autores, como si la refutación de la satisfacción del elemento objetivo fuera una atribución exclusiva del contribuyente en materia de defensa (Chand, 2018, p. 21; Gomes, 2021, p. 138). Es precisamente esta la perspectiva de la OCDE en sus Comentarios, presentada más arriba. Por un lado, reconoce que la prueba del propósito principal tiene como efecto que se niegue un beneficio si uno de los principales objetivos de una operación o negocio consiste en la obtención de ese beneficio. Por otro lado, permite al contribuyente demostrar que la obtención del beneficio en esas circunstancias estaría en consonancia con el objeto y finalidad de las disposiciones relevantes; de lo contrario, el beneficio sería efectivamente negado. Adoptando una perspectiva subjetiva de la función de la carga de la prueba (Ramos, 2022, p. 69), la OCDE parece advertir a la parte de que, si no aporta las pruebas que posee al proceso, sucumbirá debido a la eventual insuficiencia de su actividad probatoria.

En su aspecto objetivo, la carga de la prueba no se dirige a la actividad de la parte, sino al juez, calificándose como una «regla de juicio». Surge de una cuestión absolutamente diferente: en lugar de ocuparse de quién debe aportar pruebas al proceso, se centra en la necesidad de una decisión incluso en la hipótesis de mantenimiento de duda sobre los hechos versados en el proceso – un expediente necesario debido a la prohibición al *non liquet*. Facilita además la solución del caso y la actividad probatoria en sí. Se determina así qué parte deberá asumir las consecuencias de una alegación de hecho que no haya sido suficientemente comprobada (Badaró, 2003, p. 181). Se trata mucho más de un «criterio de desempate» en caso de persistencia de la duda por insuficiente corroboración. La consecuencia es indirecta para las partes al fijar cuál se

beneficiará en esa hipótesis de un verdadero derecho de no sucumbir (Ramos, 2022, pp. 130, 192).

El aspecto objetivo de la carga de la prueba en el proceso trata de una cuestión mucho más relevante; al fin y al cabo, cuando una prueba es presentada a los autos no importa cuál de las partes la produjo. En algunos casos, y dependiendo de la materia, incluso el juez podría haber actuado de oficio en la instrucción probatoria. La verdadera cuestión es, de hecho, la falta o insuficiencia de la prueba y no su presencia. Es solo en la primera situación que se plantea la cuestión acerca de quién debería haber demostrado el hecho y, por lo tanto, deberá asumir la consecuencia de la incertidumbre (Badaró, 2003, p. 185; Ramos, 2022, p. 123).

Bajo el enfoque objetivo, por lo tanto, la cuestión se presenta de forma completamente diferente, dejándose de enfocar en quién debería presentar las pruebas relacionadas con el elemento subjetivo y principalmente con el elemento objetivo de la regla general antiabuso. Más bien, se cuestiona cómo el Poder Judicial debe decidir en un caso en el que el contribuyente cumpla con los requisitos para obtener los beneficios de un CDI, pero haya dudas si su obtención constituía uno de los principales propósitos de la operación o negocio o, más importante, si las circunstancias demostrarían que la concesión del beneficio habría sido consonante con el objeto y finalidad de las disposiciones relevantes del Convenio. Ciertamente, ante una situación como esta, deberá el juez decidir por la concesión del beneficio y, por tanto, de forma contraria a las autoridades tributarias sobre quienes recae la carga objetiva de la prueba de que los requisitos para la aplicación de la regla general antiabuso fueron satisfechos en el caso concreto.

Son varios los fundamentos que corroboran esa conclusión. Desde el punto de vista terminológico, el empleo de la expresión «a menos que» no lleva a la posibilidad de la aplicación de la regla general antiabuso exclusivamente a partir de la constatación de que uno de los principales objetivos de una operación o negocio era obtener algún beneficio del CDI (es decir, satisfacción del elemento subjetivo). La disposición podría ser perfectamente interpretada de la siguiente manera:

- si:
 - o es razonable concluir que uno de los objetivos principales de la operación o negocio ha sido obtener algún beneficio del CDI;
 - o y la concesión de tal beneficio en esas circunstancias es *contraria* al objeto y a la finalidad de la disposición pertinente;
- *entonces* el beneficio debe ser negado.

Los elementos subjetivo y objetivo, aunque puedan dividirse para fines analíticos, son partes inseparables del antecedente de la regla en cuestión por al menos tres razones. En primer lugar, a pesar de que el término «a menos que» connota algún sentido de excepción, la regla general antiabuso como un todo es una excepción a las reglas

convencionales que conceden beneficios que de otra forma serían aplicables (Lang, 2014, p. 660).

En segundo lugar, la aplicación de las reglas generales antiabuso de los CDI depende de la divergencia entre el cumplimiento literal de los requisitos textuales de una disposición y la frustración del objeto y finalidad de las disposiciones relevantes del Convenio (Schön, 2002, pp. 4-5). En otras palabras, si tal divergencia no se establece, simplemente no hay espacio para la aplicación de una regla como el PPT. El elemento subjetivo es solo el criterio cuya satisfacción desencadena la consideración a la finalidad de la disposición relevante que podría llevar a su reducción teleológica. Si bastara la satisfacción del elemento subjetivo, la regla general antiabuso se volvería ampliamente aplicable, ya que los beneficios del CDI fueron negociados justamente para conducir el comportamiento de los agentes económicos de modo que prácticamente todas las operaciones que se encuadren en el ámbito de un beneficio del CDI pueden tenerlo como al menos uno de sus principales propósitos. Tal resultado sería contrario al *effet utile* que guía la interpretación de los tratados internacionales (Hosseinjad, 2018, pp. 382-383).

En tercer lugar, en la medida en que las autoridades tributarias se valen de la regla general antiabuso para fundamentar la negación del beneficio, corresponde a ellas demostrar que ambos elementos de la hipótesis legal de la regla antiabuso están satisfechos, bajo pena de que se decida por la manutención de los beneficios. Concluir de manera diferente implicaría una excesiva restricción a los derechos de defensa del contribuyente – se generaría, así, una suerte de prueba diabólica porque el contribuyente tendría que probar el «no abuso» del CDI. Siendo el elemento objetivo parte esencial del antecedente al cual los hechos del caso deben ser subsumidos para que la regla general antiabuso sea aplicable, la impugnación de tal subsunción es una materia de defensa del contribuyente de extrema relevancia. En efecto, la facultad de fiscalización y de determinación de la deuda tributaria corresponde de manera exclusiva a la administración fiscal, siendo esta la responsable de reunir toda la información necesaria para acreditar la configuración del supuesto de hecho que da lugar a la aplicación de la norma tributaria. Esta exigencia, como se analizará más adelante, está estrechamente vinculada con la garantía del derecho de defensa del contribuyente, cuya efectividad depende, en gran medida, de que la administración exprese de manera clara y completa los fundamentos fácticos y jurídicos que justifican la exigencia del tributo.

Si no recayera sobre las autoridades fiscales la carga de establecer que la concesión de los beneficios del tratado en esas circunstancias sería contraria al objeto y a la finalidad de las disposiciones pertinentes, el contribuyente se vería privado del derecho a una defensa efectiva contra la decisión de negar el beneficio, simplemente porque no quedarían claramente expuestas y delimitadas las razones que fundamentaron la decisión de la administración. Así, la posición aparente de la OCDE en el tema vulnera el debido proceso legal al liberar la autoridad tributaria del deber de fundamentar de forma completa sus actos, y perjudica el derecho a la amplia defensa al colocar al

contribuyente en la posición de tener que defenderse de una acusación ni siquiera formalizada por la autoridad tributaria (es decir, la inconformidad de la concesión del beneficio con el objeto y propósito de las disposiciones relevantes).

Esto significa que el PPT no implica ni una presunción ni una inversión de la carga de la prueba, como a veces se ha ventilado por la literatura, aunque en tono crítico (Barreto y Takano, 2015, p. 833; Rosenblatt y Santos, 2018, p. 251; Rothman, 2019, p. 51; Navarro, 2020, p. 171; Gomes, 2021, pp. 139-140). En verdad, presunciones no se confunden con inversiones de la carga de la prueba, siendo que ninguna de ellas se ve presente en el PPT. Presunciones relativas, que pueden ser judiciales o legales, en realidad cambian el objeto de la prueba, es decir, el hecho a ser probado. A partir de la prueba de un determinado hecho, se infiere la ocurrencia de otro hecho. Siendo judicial la presunción, se trata de la conclusión racional del juez de que estando probado «A», se puede inferir —por consecuencia lógica o regla de la experiencia— la ocurrencia del hecho «B». Igualmente, en la presunción legal, se considera probada la ocurrencia del hecho «B» si efectivamente se ha probado la ocurrencia del hecho «A». Por eso que presunciones no tienen relación alguna con inversiones de la carga de la prueba: si el hecho «A» no se considera suficientemente probado (con lo cual no se inferirá la ocurrencia del hecho «B»), la consecuencia de la insuficiencia probatoria (es decir, de la duda) recaerá desfavorablemente en el proceso sobre la parte a quien incumbía la carga de probar el hecho «A» —o sea, la presunción relativa no dispensa a la parte por ella beneficiada de la carga de probar su alegación de hecho (Badaró, 2003, pp. 263-267)—.

De todos modos, en línea con las consideraciones hasta aquí desarrolladas, no hay ningún elemento en los dispositivos convencionales que vehiculen el PPT que permitan identificar cualquier rasgo de presunción relativa, tampoco de inversión de la carga de la prueba. Desde el punto de vista de la jurisprudencia de los más diversos países, igualmente se verifica recaer sobre las autoridades tributarias la carga de probar los elementos constitutivos de la acusación de abuso que desencadena la aplicación de una regla general antiabuso. Un ejemplo importante en ese sentido es el caso *Alta Energy (Canada vs. Alta Energy Luxembourg S.A.R.L.)*, 2021 SCC 49, § 49), en que la Corte Suprema canadiense decidió favorablemente al contribuyente justamente por el hecho que la autoridad tributaria local no demostró de no haber la autoridad tributaria local demostrado que la concesión del beneficio convencional en aquellas circunstancias frustraría el objeto y finalidad de las disposiciones relevantes. El tribunal siguió, pues, su jurisprudencia ya establecida al menos desde el juicio del caso *Canada Trustco Mortgage (Canada Trustco Mortgage Co. vs. Canada)*, 2005 SCC 54, § 65-66), en la línea de que, si no queda comprobada la existencia del abuso, el beneficio de la duda corre a favor del contribuyente. En verdad, si no queda probado el abuso, entonces la regla antiabuso no es aplicable: ya no existe duda al respecto sino una inferencia probatoria que ha rechazado la ocurrencia de los requisitos que habiliten su aplicación.

Más recientemente, un tribunal inglés analizó el caso *Burlington Loan Management (Burlington Loan Management DAC vs. HMRC, 2022 UKFTT 290 (TC))*, que involucraba una cesión de créditos de una entidad en las Islas Caimán (cedente) a una institución financiera irlandesa (cesionaria), que pasaría a hacerse acreedora de los intereses por el deudor del crédito, la masa fallida de una institución financiera inglesa. El CDI entre Reino Unido e Irlanda en su artículo 12 (intereses) preveía la tributación exclusivamente de tales ingresos en el Estado de residencia del beneficiario efectivo (Irlanda). No obstante, las autoridades tributarias inglesas negaron el beneficio con base en el artículo 12(5) del CDI, de acuerdo con el cual «las disposiciones de este Artículo no deben aplicarse si el propósito principal o uno de los propósitos principales de cualquier persona relacionada con la creación o cesión del derecho de crédito con relación al cual se pagan los intereses hubiera sido obtener ventaja de este Artículo mediante su creación o cesión»³.

La cuestión planteada es interesante: en la medida en que el CDI es fuente de un derecho del contribuyente, a primera vista cabría a él la carga de probar el hecho constitutivo de su derecho. ¿Habiendo la regla antiabuso sido vehiculada por el propio CDI, cabría también al contribuyente entonces comprobar que «obtener ventaja» del artículo 12 no habría constituido el propósito principal o uno de los propósitos principales de las personas involucradas en la cesión de derechos? El tribunal inglés decidió que, aunque recae sobre el contribuyente la carga de probar tener derecho al beneficio del CDI (hecho constitutivo de su derecho), recae sobre la autoridad tributaria la carga de probar que los requisitos de la regla antiabuso se verificaron en el caso concreto, restringiendo el derecho del contribuyente al beneficio (hecho extintivo del derecho del contribuyente, por tanto) (*Burlington Loan Management DAC vs. HMRC, 2022 UKFTT 290 (TC)*, § 151(3)-(6)).

Un razonamiento muy similar fue aplicado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea («TJUE») en los casos daneses (*Skatteministeriet contra T Danmark e Y Denmark Aps*, C-116/16 y C-117/16, STJEU de 26 de febrero de 2019). Se discutía en aquella ocasión si constituiría un abuso de las directivas que prevén la no tributación en la fuente sobre envíos de intereses y dividendos cuando fuesen realizados por sociedades danesas a sociedades residentes en otros Estados miembros que, a su vez, los remitirían a beneficiarios fuera de la Unión Europea. La decisión contraria al contribuyente, sin embargo, destacó un aspecto fundamental con respecto a la carga de la prueba en materia de abuso en el ámbito de la Unión Europea. Eso porque tanto Dinamarca como Alemania sostuvieron ante el tribunal que sería carga del contribuyente probar que satisface los requisitos para disfrutar de los beneficios de las directivas comunitarias. El tribunal asintió con esa afirmación, reconociendo que corresponde al contribuyente probarlo cuando sea requerido por las autoridades

³ Traducción libre de «(5) *The provisions of this Article shall not apply if it was the main purpose or one of the main purposes of any person concerned with the creation or assignment of the debt-claim in respect of which the interest is paid to take advantage of this Article by means of that creation or assignment*».

tributarias. Sin embargo, el tribunal reservó que cuando las autoridades tributarias de un Estado miembro pretendan negar un beneficio comunitario en razón de la existencia de un abuso, corresponderá a ellas, y no al contribuyente, la prueba de los elementos fácticos constitutivos del abuso, considerando todos los factores relevantes (*Skatteministeriet contra T Danmark e Y Denmark Aps*, C-116/16 y C-117/16, STJEU de 26 de febrero de 2019, § 116-117).

En los tres casos, por lo tanto, las conclusiones de los tribunales corroboran la tesis demostrada de que, aunque compete al contribuyente demostrar que ha satisfecho los requisitos (literales) para la concesión del beneficio (residencia en uno de los Estados contratantes, satisfacción de las reglas objetivas de limitación de beneficios, calificación de su ingreso en el ámbito objetivo de la regla distributiva), recae sobre las autoridades tributarias la prueba de la existencia de abuso, particularmente en el sentido de la satisfacción de los requisitos del antecedente de la regla general antiabuso —como sostiene García Novoa, aunque en el contexto del derecho interno español (García Novoa, 2004, p. 265)—. En otras palabras, no puede recaer sobre el contribuyente la carga de demostrar que no se encuadra en la regla general antiabuso como condición previa para el disfrute de un determinado beneficio convencional. Solo un procedimiento de fiscalización, por tanto, puede servir para la instrucción probatoria de eventual acusación por parte de las autoridades tributarias de abuso del CDI y consiguiente negativa de beneficios basada en la aplicación de la regla general antiabuso prevista en el tratado en cuestión.

Cabe aquí una última consideración respecto a la carga de la prueba con relación al elemento subjetivo, más específicamente, la demostración de la existencia de beneficio que haya surgido directa o indirectamente de la operación o negocio que supuestamente tuvo como uno de sus principales propósitos su obtención. Las consideraciones hasta aquí indican la inequívoca conclusión de que tal carga recae sobre la autoridad tributaria. De hecho, el concepto de beneficio no debe limitarse a una eventual reducción de la carga tributaria del país cuyas autoridades tributarias intentan denegar el beneficio convencional, sino que debe considerar la perspectiva bilateral, trilateral o incluso global de la operación. En otras palabras, la noción de beneficio implica necesariamente una ventaja tributaria de carácter económico-financiero que coloque al contribuyente en una situación más ventajosa globalmente considerada.

Específicamente en este punto, existe una limitación importante a la carga imputada a las autoridades tributarias. Como destacó el TJUE en los casos daneses, no se pueden exigir a las autoridades tributarias pruebas de difícil o imposible producción (*Skatteministeriet contra T Danmark e Y Denmark Aps*, C-116/16 y C-117/16, STJEU de 26 de febrero de 2019, § 118). En ese caso, que trataba básicamente de un problema de beneficiario efectivo de los pagos realizados entre empresas domiciliadas en Estados miembros de la Unión Europea, el TJUE decidió que no recaía sobre las autoridades tributarias la carga de probar quién sería entonces el beneficiario efectivo del pago, bastando que hubieran demostrado que las sociedades europeas no lo eran.

Es cierto que el deber de coherencia impondría que la acusación fuera completa, en el sentido de identificar tales supuestos beneficiarios efectivos —incluso para que las autoridades tributarias exploraran la aplicabilidad de CDI eventualmente existentes—. A pesar de las críticas que se puedan hacer a esa decisión en este punto, un argumento merece destacarse: la imposibilidad de la comprobación de los verdaderos beneficiarios efectivos podría derivar del hecho de estar ubicados fuera de la Unión Europea. El tribunal no fue tan específico en su fundamentación, pero ciertamente se podría añadir que, una vez que los beneficiarios efectivos no están en la Unión Europea, los mecanismos comunitarios de intercambio de información y de cooperación entre Estados miembros obviamente serían ineficaces para ese fin.

Trasplantando tales consideraciones a la carga de las autoridades tributarias para probar la efectiva existencia de un beneficio en los términos definidos anteriormente, se puede delimitar la carga que les es impuesta a la prueba de que hubo un beneficio bajo el enfoque bilateral. Es decir, recae sobre las autoridades tributarias la carga de probar que, considerando la carga tributaria incidente sobre la operación en ambos Estados contratantes, la operación o negocio resultó directa o indirectamente en una ventaja económico-financiera. Esto se debe a que el mismo CDI que prescribe la regla general antiabuso prevé mecanismos de intercambio de información y asistencias mutuas entre los Estados contratantes (art. 26 y 27 del Convenio Modelo de la OCDE). En otras palabras, es el propio CDI el que impone la carga y el que confiere los medios suficientes y razonables para soportarla.

En síntesis, siendo la aplicación de la regla general antiabuso fundamento de las autoridades tributarias para negar un determinado beneficio previsto en el CDI, está bastante claro que a ellas les corresponde la carga de probar el cumplimiento de ambos elementos (subjetivo y objetivo) del antecedente de la regla. El deber de motivación que se exige de la autoridad tributaria —con fuerte influjo del principio de igualdad como interdicción al arbitrio— es condición para que el contribuyente pueda ejercer con plenitud su derecho a la amplia defensa. No hay cómo defenderse, ni diseñar una estrategia legal o plantear argumentos de defensa, sin que la acusación, es decir, la alegación de encuadramiento de la situación del contribuyente en el antecedente de la regla general antiabuso, le sea presentada de forma completa y motivada —hiriendo incluso la paridad de armas que informa al debido proceso legal—.

3. ESTÁNDAR PROBATORIO EN LA COMPROBACIÓN DE LOS ELEMENTOS SUBJETIVO Y OBJETIVO DEL PPT

En la medida en que la carga de la prueba objetiva se distribuye entre las partes, permanece la cuestión acerca del grado de suficiencia probatoria a partir del cual una alegación de hecho puede considerarse suficientemente probada. No se trata, vale decir, de un problema acerca de la claridad o no de los hechos o simplemente de la valoración de las pruebas, sino de la determinación normativa del grado de corrobo-

ración necesario para que una determinada hipótesis pueda considerarse como probada (Ramos, 2013, p. 41). Esto se debe a que la conclusión respecto a la valoración de la prueba solo permitirá evaluar el grado de corroboración de la hipótesis sin decir nada respecto a su suficiencia para la toma de decisión.

Este aspecto —más normativo que epistemológico (Vázquez, 2015, p. 61; Moscatelli, 2022, p. 5)— se regula mediante los estándares probatorios, comprendidos como reglas que determinan el grado de confirmación exigido para que tal hipótesis a partir del conjunto probatorio valorado sea considerada probada para fines de adopción en una determinada decisión. No se confunde, pues, con el problema de la carga de la prueba: solo cuando no se alcanza el estándar de la prueba es que surge la cuestión de cuál parte debería haber probado suficientemente la alegación de hecho y por no haberse cumplido su encargo sufrirá la consecuencia de la derrota en el proceso (Badaró, 2019, p. 239). Esta constatación es fundamental pues un eventual estándar de prueba reducido —es decir, la exigencia de un bajo grado de corroboración para que determinada hipótesis se considere probada— no implica en absoluto una inversión de la carga de la prueba: aún cabe a la parte que alega la hipótesis probarla, solo se le exige un grado de corroboración menos intenso.

Desde este ángulo, la regulación del estándar probatorio orienta la decisión judicial, confiriéndole previsibilidad, así como proporciona a las partes la garantía de que podrán, igualmente a partir de ellos, orientar su comportamiento procesal y controlar la corrección de la decisión proferida. Adicionalmente, al lado de las reglas sobre la carga objetiva de la prueba y de las presunciones legales relativas, los estándares probatorios fueron concebidos como una forma de distribución de los riesgos de error (falsa condena o falsa absolución) entre las partes (Ferrer Beltrán, 2021, pp. 25-26, 166).

A primera vista, la regulación de los estándares probatorios no parece ser materia afín a los CDI, sino al derecho doméstico de los Estados contratantes (Ullmann, 2020, 11.5.3). No obstante, la cuestión se vuelve relevante y ampliamente debatida en la literatura en relación con el PPT debido a la inclusión en su redacción de las expresiones: «cuando sea razonable concluir [...]» en lo referente al elemento subjetivo; y «a menos que se determine que [...]» respecto al elemento objetivo. ¿Connotarían tales expresiones diferentes estándares probatorios en el sentido de que la primera implicaría la exigencia de un menor grado de corroboración que la segunda? (Landsiedel, 2021, p. 105). Los Comentarios de la OCDE, por su parte, han manifestado el entendimiento de que no sería necesario que la autoridad tributaria encontrara «pruebas concluyentes sobre la intención de la persona que participa en el instrumento u operación», pero debe ser «razonable concluir, tras un análisis objetivo de los hechos y circunstancias pertinentes, que uno de los propósitos principales del instrumento u operación era la obtención de los beneficios del convenio» (OCDE, 2017, § 178).

La redacción de la cláusula del PPT, asociada al fragmento de los Comentarios de la OCDE referenciado, llevó a muchos autores a concluir prontamente, aunque

bajo críticas, que el estándar probatorio exigido de las autoridades tributarias para demostrar la satisfacción del elemento subjetivo sería bajo, poco riguroso (Barreto y Takano, 2015, p. 835; Pegoraro, 2021, p. 118; Gomes, 2021, p. 103; Castro, 2023, pp. 122, 211-212). Esta conclusión, sin embargo, no es precisa por tres razones fundamentales: (i) no refleja el sentido más correcto de la locución «razonable concluir», basado en el examen de razonabilidad como racionalidad (*reasonable – reason*); (ii) no refleja el sentido más correcto de los Comentarios al referirse a «pruebas concluyentes sobre la intención de la persona [...]»; y (iii) no refleja los fundamentos normativos para la definición de estándares probatorios a partir de su función en el contexto al que se relacionan.

Sobre la primera razón, la correcta interpretación del dispositivo no puede tomar aisladamente la expresión «cuando sea razonable concluir» como referencia a un estándar probatorio de bajo grado de corroboración; en verdad, es necesario considerar que el dispositivo igualmente se refiere a «todos los hechos y circunstancias pertinentes». Es decir, la razonabilidad de la conclusión, considerados todos los hechos y circunstancias pertinentes, no dice nada respecto al grado de corroboración de la hipótesis exigido para que sea considerada como probada, sino más bien a la necesaria relación de inferencia racional entre los hechos y circunstancias pertinentes y la conclusión de que uno de los principales propósitos de la operación o negocio haya sido la obtención del beneficio. Se trata, por tanto, de una referencia a cómo debe darse la inferencia probatoria, tema afín a la valoración de la prueba, lo que no se confunde con la definición (normativa) del grado suficiente de corroboración. En otras palabras, se vuelve a un criterio racional para la consideración de todos los elementos de prueba respecto a los hechos y circunstancias pertinentes (Schoueri y Moreira, 2019, p. 771). El examen de razonabilidad, por lo tanto, implica un análisis objetivo de los hechos y circunstancias (es decir, elementos objetivos desasociados de la subjetividad de la intención de los agentes). En verdad, la locución «cuando sea razonable concluir» no implica la exigencia de un bajo grado de corroboración de las hipótesis a partir de las pruebas, sino que simplemente se refiere al modo de apreciación de «todos los hechos y circunstancias pertinentes» y de fundamentación de la decisión.

Por el contrario, y los propios Comentarios de la OCDE apuntan en este sentido, una gama de hechos y circunstancias deberá ser considerada, contraponiéndose unos a otros, a fin de alcanzar una conclusión racional de que uno de los propósitos principales de la operación o negocio habría sido la obtención del beneficio (Weber, 2017, pp. 50-51). Tales hechos y circunstancias, vale resaltar, deberán ser objeto de prueba por parte de las autoridades tributarias. Y sobre el nivel de suficiencia del grado de corroboración de tales hipótesis, como se ve, el tratado nada dice.

Con relación a la segunda razón mencionada anteriormente, tales consideraciones, si se aplican a la afirmación contenida en los Comentarios de la OCDE de que no habría necesidad de «pruebas concluyentes sobre la intención de la persona que participa en el instrumento u operación» (OCDE, 2017, § 178), permiten concluir que la organización buscó evitar que se exigiese para la aplicación de la regla general

antiabuso prueba directa de la intención de la persona, como expresión de su estado mental. Así, antes de referirse a cualquier rebajamiento en el estándar probatorio exigido, la OCDE parece evitar que se entienda que «uno de los propósitos principales del instrumento u operación» corresponda a la intención subjetiva de las personas involucradas, perteneciente a su estado mental (Andrade, 2017, p. 298). Y bajo este enfoque, la prueba directa (o conclusiva, para usar la terminología empleada en los Comentarios) sería imposible o, al menos, de producción extremadamente difícil, ya que se limitaría, cuando mucho, a confesiones o interceptaciones telefónicas o de datos (Halperin, 2021, p. 56) —medios de prueba inusuales en procedimientos fiscales—.

Respecto a este punto, dos aspectos deben ser más explorados. En primer lugar, el desacierto de identificar el objetivo de una operación o negocio como expresión de la intención de los agentes involucrados, consubstanciada en sus respectivos estados mentales. En segundo lugar, la imprecisión de la distinción entre prueba directa e indirecta (o indiciaria) en el sentido de que la OCDE entendería que bastaría la segunda para la comprobación de la satisfacción del elemento subjetivo de la regla general antiabuso.

Sobre el primer aspecto, en verdad no hay una referencia a un estado mental, sino a la verificación —objetiva— de si la estructuración de esa operación o negocio permite a un observador externo identificar o no una racionalidad tal que descarte la conclusión de que la obtención del beneficio constituyó uno de sus propósitos principales (Kuzniack, 2018, p. 261). Se vuelve, por tanto, a la apreciación no de las personas involucradas, sino de las operaciones y negocios en sí considerados. Se deja de lado la indagación a estados mentales y se enfoca en la imputación a determinadas operaciones y negocios de una calificadora derivada del hecho de que, al fin y al cabo, solo se explicarían debido a la obtención del beneficio. Basta imaginar una situación en que una determinada operación o negocio pueda ser racionalmente explicada por razones diversas del aprovechamiento del beneficio del CDI, de modo que diversas otras configuraciones podrían traer beneficios similares si la operación involucrase otros países con tratados diferentes de aquel del que se pretendería beneficiar.

Sobre el segundo aspecto, la afirmación de la OCDE no implica que basten pruebas «indiciarias» en el sentido de «no conclusivas». La idea de una prueba indirecta o indiciaria, en oposición a una prueba directa (referente al propio hecho bruto relevante), es problemática pues parte del presupuesto de que solo en la primera hay una inferencia por parte del juzgador, mientras que en la segunda se tendría el propio hecho bruto probado. Esta distinción, sin embargo, ignora que toda prueba es objeto de un proceso inferencial por parte del juzgador —lo que, puesto de manera muy sencilla, significa que el juzgador siempre necesitará, a partir de las pruebas que le sean presentadas por las partes, realizar ejercicios de deducción o inducción, ya sea a partir de la lógica o de las máximas de la experiencia, para alcanzar una conclusión—. Lo que puede haber es una diferenciación entre pruebas que permitan al juzgador una experiencia empírica del hecho bruto, es decir, el conocimiento de los hechos y

verificación de los enunciados fácticos a partir de la observación por el propio juzgador; y, por otro lado, pruebas que exijan procesos inferenciales que guarden una mayor o menor certeza de la conclusión, sean ellos de naturaleza deductiva o inductiva (Gascón Abellán, 2010, p. 79).

De cualquier manera, lo importante es tener certeza de que (i) el hecho de no exigirse una prueba directa (o conclusiva, en la terminología empleada por los Comentarios) de la intención de las personas involucradas no dice nada respecto al nivel de suficiencia del grado de corroboración de la hipótesis, sino simplemente que la referencia a «e uno de los propósitos principales del instrumento u operación» no guarda relación alguna con el estado mental de las personas involucradas; y (ii) en la premisa de que la experiencia empírica del juzgador sobre el hecho bruto relevante es una situación excepcional y remota, especialmente en materia tributaria que versa mayoritariamente sobre hechos institucionales, toda prueba es, bajo ese enfoque, indirecta (o «indiciaria»), lo que nada dice en cuanto al grado de corroboración de la hipótesis que ella sostiene.

La cuestión fundamental, por tanto, se centra en cuál debe ser el estándar probatorio para que se entiendan suficientemente corroboradas las hipótesis que sustentan las alegaciones de hecho que propugnan la satisfacción de los requisitos del antecedente de la regla general antiabuso en los CDI. La respuesta a esta pregunta no es proporcionada por el tratado, sino por el derecho doméstico, en el cual se prescriben las reglas procesales. Sin embargo, un análisis más amplio del contexto en el que una regla general antiabuso de un CDI está insertado permite identificar fundamentos para la fijación de un determinado estándar probatorio. Esta es la tercera razón que demuestra la imprecisión de la tesis aquí combatida de que el grado de corroboración exigido sería bajo y poco riguroso.

Bajo la influencia de la cultura jurídica estadounidense (Kokott, 1993, p. 19; Badaró, 2019, p. 239; Matida y Vieira, 2019, p. 229), donde surgió la teoría de los estándares probatorios, es común referirse a tres diferentes niveles de estándares probatorios: (i) la preponderancia de la prueba (o prueba convincente o de verosimilitud razonable), en que hay una probabilidad prevalente de que la hipótesis sea verdadera; (ii) la prueba clara y convincente, en que hay mucho más probabilidad de que la hipótesis sea verdadera que lo contrario; y (iii) la prueba más allá de cualquier duda razonable, en que cualquier duda remanente es insignificante al punto de que cualquier persona razonable consideraría la hipótesis comprobada (Ávila, 2018, pp. 117-118). No es, pues, inusual que se atribuyan determinados índices probabilísticos a estos diferentes estándares probatorios: la preponderancia de la prueba implicaría una probabilidad del 51 por 100 de que los hechos hayan ocurrido según lo establece la hipótesis; la prueba clara y convincente indicaría una probabilidad del 75 por 100 al 90 por 100; y la prueba más allá de cualquier duda razonable, una probabilidad del 90 por 100 al 95 por 100 (Kokott, 1993, p. 19). El abordaje probabilístico, sin embargo, no está exento de críticas, bajo la constatación que los estándares de prueba tratan de la probabilidad lógica, y no matemática, de corroboración de hipótesis

y refutación de las contrarias, en un método inductivo eliminativo (Ferrer Beltrán, 2021, pp. 88, 90, 99-100);

Diversos autores que se han dedicado al problema del estándar probatorio aplicable al PPT comparten las mismas dos conclusiones: (i) el dispositivo conduciría a la exigencia de un grado de corroboración de la hipótesis tan solo de la preponderancia de la prueba (o prueba verosímil, en la terminología empleada), como se analizó anteriormente; y (ii) el estándar probatorio más apropiado en el caso sería aquel propio de la «prueba clara y convincente» debido a la asimetría que habría entre el Estado y el contribuyente y la potencial restricción a derechos fundamentales derivada de la aplicación de la regla general antiabuso (Pegoraro, 2021, pp. 119, 129, 147, 229, 233; Castro, 2023, pp. 213, 250, 283, 351, 545-546). Sobre la segunda conclusión, caben algunas consideraciones.

La expresión «prueba clara y convincente» tal vez más contribuya a la indeterminación del sentido del estándar probatorio que a su definición. La expresión parece mezclar indebidamente dos planos diversos del razonamiento probatorio y de la toma de decisión a partir de las pruebas: la valoración probatoria y la decisión acerca de la suficiencia del grado de corroboración (Badaró, 2019, p. 236). Además, la formulación es lejos de ser precisa (Ferrer Beltrán, 2021, p. 226). Basta pensar en su opuesto: una prueba oscura y poco convincente ni siquiera permitiría la corroboración de una determinada hipótesis y, tras un proceso racional de valoración, difícilmente mantendría sus atributos de prueba. Además, la valoración de la prueba en cuanto a su grado de persuasión, lo que la expresión «convincente» sugeriría, puede conducir al equívoco de que la cuestión del estándar probatorio sería subjetiva, es decir, cómo el juzgador valora la prueba y no cómo la prueba permite corroborar una determinada hipótesis y refutar las contrarias. La consecuencia de esta aproximación subjetivista de los estándares probatorios es un grave perjuicio al control intersubjetivo de la decisión basada en pruebas: si la exigencia es solo que la prueba sea convincente, estando el juzgador (subjetivamente) convencido, el nivel de suficiencia habrá sido alcanzado. Más allá de la circularidad del razonamiento (es necesario un nivel de suficiencia para la decisión; el juzgador decide por estar convencido; por lo tanto, el nivel de suficiencia está alcanzado), cualquier decisión, sea cual sea, siempre que el juzgador esté convencido, cumplirá con la exigencia del estándar probatorio (Badaró, 2019, p. 242).

A pesar de la vaguedad del estándar probatorio de la «prueba clara y convincente», un elemento importante para su comprensión está en su origen en la jurisprudencia estadounidense: fue concebido como un punto intermedio entre la mera prevalencia de la prueba (propia de los procesos civiles) y la prueba más allá de cualquier duda razonable (propia de la mayoría de los procesos penales). El estándar de la prueba clara y convincente, por lo tanto, estaba destinado a procesos civiles pero cuyas consecuencias guardaban relevancia y gravedad tales que justificaban la imposición de un criterio más riguroso para el estándar probatorio (Matida y Vieira, 2019, p. 231). En el caso que nos ocupa, sin embargo, tratándose de la aplicación de una regla general

antiabuso prevista en el CDI, el resultado es el alejamiento del tratado y la aplicación del derecho interno en su plenitud. Si la aplicación de la regla general antiabuso lleva al contribuyente a una situación de doble imposición, podrá socorrerse del procedimiento amistoso (*mutual agreement procedure*) como mecanismo para la resolución de su situación. Y aunque le sea negado el beneficio convencional, seguirá gozando de todas las garantías propias del derecho doméstico. Esta es, inclusive, la razón por la cual poco ayuda en el problema analizado la acertada conclusión de que el estándar probatorio de la prueba clara y convincente (o sea, intermedio) es exigido de las autoridades tributarias para la formalización de actas de infracción tributaria, *i.e.*, el acto destinado a verificar la ocurrencia del hecho imponible y determinar la materialidad tributaria (Queiroz e Silva, 2022, pp. 151-157). El CDI no desempeña dicha función, y el efecto práctico del PPT es obstruir la aplicación del tratado, resultando en la aplicación del derecho nacional del Estado contratante.

El problema puede ser bien resuelto a partir de la consideración de las funciones desempeñadas por los estándares probatorios. Al lado del establecimiento de criterios para la justificación de decisiones y de garantías para las partes, como ya se expuso, los estándares probatorios contribuyen a la distribución del riesgo de error entre las partes (y no a la distribución del error en sí, pues no hay control). Es decir, un error podría consistir tanto en la negativa de un beneficio a pesar de la ausencia del abuso según la definición de la regla antiabuso (falsa condena), como en la concesión de un beneficio a pesar de la presencia del abuso según la definición de la regla antiabuso (falsa absolución). Así, aumentar o rebajar el estándar probatorio no es suficiente para concluir quién se beneficiará —es necesario ir más allá y verificar cómo se distribuyó la carga de la prueba—. Una vez alcanzado el estándar probatorio, el riesgo del error recae sobre aquel que no soportaba la carga de la prueba; por debajo del estándar, el riesgo del error cae sobre aquel que la detentaba. La discusión acerca del estándar, por lo tanto, es una discusión sobre los riesgos de error. Un estándar elevado no garantiza que no haya errores; puede incluso aumentar el número de errores (por ejemplo, un aumento del número de absoluciones falsas) (Ferrer Beltrán, 2021, pp. 115-116). Lo que se establece, sin embargo, es cuáles son los riesgos que el sistema está más dispuesto a aceptar.

Entre los fundamentos que pueden considerarse en la determinación de un cierto nivel de suficiencia de estándar probatorio está la incidencia de otras reglas que distribuyan el riesgo del error (Ferrer Beltrán, 2021, p. 166). A partir de ahí es posible establecer una conclusión respecto al estándar probatorio más adecuado en relación con las reglas antiabuso en los CDI. Como se mencionó anteriormente, recae sobre el contribuyente la carga de probar que ha satisfecho los requisitos (literales) para la concesión del beneficio (residencia en uno de los Estados contratantes, satisfacción de las reglas objetivas de limitación de beneficios —es decir, encuadramiento como persona cualificada—, cualificación de su renta en el ámbito objetivo de la regla distributiva); sobre las autoridades tributarias, por su parte, recae la carga de la prueba de la existencia de los elementos que corroboran la existencia de abuso, particular-

mente en el sentido de la satisfacción de los requisitos del antecedente de la regla general antiabuso. Esta asignación de la carga de la prueba es esencial para la distribución de los riesgos de error en lo tocante a la aplicación de la regla general antiabuso.

De hecho, la regla general antiabuso implica una consideración teleológica de las disposiciones relevantes, teniendo como punto de partida la propia literalidad del dispositivo, buscando asegurar que los requisitos allí previstos sean sustancial y genuinamente atendidos. O sea: (i) si el contribuyente probó el cumplimiento de los requisitos generales y específicos para la obtención del beneficio; y (ii) el elemento objetivo —aspecto central del antecedente de la regla general antiabuso a ser demostrado por la autoridad fiscal— se orienta precisamente a garantizar el cumplimiento sustancial y genuino de dichos requisitos, y no su mera satisfacción formal; entonces (iii) la combinación de las premisas (i) y (ii) demuestra la existencia de un menor riesgo de falsas absoluciones. Porque de todas las situaciones en que el CDI sea aplicado, las situaciones abusivas representarán necesariamente un menor índice de incidencia. Tales consideraciones, por lo tanto, justifican la elevación del estándar probatorio a un umbral intermedio precisamente para distribuir el riesgo de error de modo a reducir la estimación de su incidencia.

De hecho, como la norma antiabuso se basa en la oposición entre el mero cumplimiento formal de los requisitos establecidos por el CDI y la contradicción con el objeto y la finalidad de sus disposiciones pertinentes, es razonable suponer que, en la mayoría de los casos concretos, no se configurará un abuso. Ello se debe a que los requisitos del CDI habrán sido satisfechos, al menos en términos formales. Entre los casos en que dichos requisitos se cumplan formalmente, cabe suponer que solo una minoría dará lugar a situaciones en las que el objeto y la finalidad de las disposiciones relevantes se vean efectivamente frustrados.

Además, las consecuencias derivadas de la aplicación de la norma antiabuso pueden resultar particularmente gravosas para el contribuyente, ya sea porque lo expongan a una posible doble imposición, ya sea porque se vea defraudada su legítima expectativa de que las disposiciones del CDI le serían aplicables, expectativa sobre la cual pudo haber estructurado sus decisiones y actividades empresariales.

Así es que, valiéndose de la categorización propuesta por Ferrer Beltrán, el estándar probatorio lo cual se exige para que la satisfacción de los elementos subjetivo y objetivo del PPT se consideren comprobado puede enunciarse como sigue (Ferrer Beltrán, 2021, p. 210):

Una hipótesis sobre los hechos se considerará probada cuando se den, conjuntamente, las siguientes dos condiciones:

- a) Que sea la hipótesis más probablemente verdadera, a la luz de los elementos de juicio existentes en el expediente judicial.
- b) Que el peso probatorio del conjunto de elementos de juicio relevantes incorporados al proceso sea completo (excluidas las pruebas redundantes).

El umbral es intermedio, pues no hay la exigencia de que las hipótesis alternativas hayan sido refutadas, pero solamente que la hipótesis propuesta sea la más probable-

mente verdadera. Hay aun, sin embargo, la exigencia de que el peso probatorio sea completo, eso es, que haya una completitud de los elementos probatorios, los cuales no podrán ser simplemente accidentales (Ferrer Beltrán, 2021, pp. 225, 236).

CONCLUSIÓN

En cuanto a la carga probatoria para la comprobación de la satisfacción de los elementos subjetivo y objetivo del antecedente de la regla general antiabuso, se ha demostrado que recae íntegramente sobre las autoridades tributarias, sin que haya inversión de la carga de la prueba ni presunciones. Especialmente en lo que respecta al elemento objetivo, desde el punto de vista terminológico, el empleo de la expresión «a menos que» no lleva a la posibilidad de aplicar la regla general antiabuso exclusivamente a partir de la constatación de que «uno de los propósitos principales del instrumento u operación era la obtención de los beneficios del convenio». En primer lugar, a pesar de que el término «a menos que» connota algún sentido de excepción, la regla general antiabuso como un todo es una excepción a las reglas convencionales que otorgan beneficios que, de otra forma, serían aplicables. En segundo lugar, la aplicación de las reglas generales antiabuso de los CDI depende de la divergencia entre, por un lado, el cumplimiento literal de los requisitos textuales de una disposición y, por otro, la frustración de su objeto y propósito. En otras palabras, si tal divergencia no se establece, simplemente no hay espacio para la aplicación de una regla como la cláusula del PPT. En tercer lugar, la posición aparente de la OCDE en el tema vulnera el debido proceso legal, pues liberaría la autoridad tributaria del deber de fundamentar de forma completa sus actos; y perjudica el derecho a la amplia defensa al colocar al contribuyente en la posición de tener que defenderse de una acusación ni siquiera formalizada por la autoridad tributaria (es decir, la no conformidad de la concesión del beneficio con el objeto y propósito de las disposiciones pertinentes).

Ya con respecto al estándar probatorio exigido para que se consideren las hipótesis suficientemente corroboradas, la expresión «razonable concluir» presente en la cláusula recomendada por la OCDE no conduce a la conclusión de que el estándar probatorio exigido de las autoridades tributarias sería bajo y poco riguroso. De hecho, a partir de las funciones desempeñadas por los estándares probatorios, se ha demostrado la relevancia de otras reglas que distribuyen el riesgo del error (falsa absolución o falsa condena). Así, en la medida en que recae sobre el contribuyente la carga de probar que ha satisfecho los requisitos (literales) para la concesión del beneficio, mientras que recae sobre las autoridades tributarias, a su vez, la carga de la prueba de la existencia de los elementos que corroboran la existencia de abuso, el riesgo de falsas absoluciones es mucho menor. Esto es porque de todas las situaciones en que el CDI sea aplicado, las situaciones abusivas representarán necesariamente un menor índice de incidencia. De ahí la razón para la atribución de un estándar probatorio de umbral intermedio, en lo cual no hay la exigencia de que las hipótesis alternativas hayan sido refutadas, sino solamente que la hipótesis propuesta sea la más probablemente

verdadera —pero siempre que haya una completitud de los elementos probatorios, los cuales no podrán ser simplemente accidentales—.

BIBLIOGRAFÍA

- Andrade, L. A. de. (2017) A impossibilidade de a Receita Federal aplicar a multa qualificada federal de 150 por 100. *Revista Direito Tributário Atual*, 37, p. 288-312.
- Ávila, H. (2018). Teoria das provas: *standards* de prova e os critérios de solidez de inferência probatória. *Revista de Processo*, 282, p. 113-139.
- Ávila, H. (2021). *Teoria da igualdade tributária* (4ª ed.). Malheiros/Juspodivm,
- Badaró, G. H. R. I. (2003). *Ônus da prova no processo penal*. Editora Revista dos Tribunais.
- Badaró, G. H. R. I. (2019). *Epistemologia judiciária e prova penal*. Editora Revista dos Tribunais.
- Barreto, P. A. & Takano, C. A. (2015). The prevention of tax treaty abuse in the BEPS Action 6: a Brazilian perspective. *Intertax*, 43(12), p. 825-838.
- Castro, L. F. de M. e (2023). *Compatibilidade da Cláusula «Principal Purpose Test» no Direito Tributário brasileiro* [Tesis doctoral, Universidade de São Paulo]. Repositório da Produção da Universidade de São Paulo. <https://repositorio.usp.br/item/003159011>
- Chand, V. (2018). The Principal Purpose Test in the Multilateral Convention: an in-depth analysis. *Intertax*, 46(1), p. 18-44.
- Danon, R. J. (2018). Treaty Abuse in the Post-BEPS World: Analysis of the Policy Shift and Impact of the Principal Purpose Test for MNE Groups. *Bulletin for International Taxation*, 72(1), p. 31-55.
- Duff, D. G. (2018). Tax Treaty Abuse and The Principal Purpose Test – Part 2. *Canadian Tax Journal*, 66(4), p. 947-1011.
- Ferrer Beltrán, J. (2021). *Prueba sin convicción. Estándares de prueba y debido proceso*. Marcial Pons.
- García Novoa, C. (2004). *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*. Marcial Pons.
- Gascón Abellán, M. (2010). *Los hechos en el Derecho. Bases argumentales de la prueba* (3ª ed.). Marcial Pons.
- Gomes, M. L. (2019). The DNA of the principal purpose test in the multilateral instrument. *Intertax*, 47(1), p. 66-90.
- Gomes, M. L. (2021). *The principal purpose test in the Multilateral Instrument*. Lumen Juris.
- Halperin, E. K. (2021). *Multa qualificada no Direito Tributário*. IBDT.
- Hosseinejad, K. (2018). Interpretation in light of which «object and purpose»? *German Yearbook of International Law*, 61(1), p. 377-401.
- Kokott, J. (1993). *Beweislastverteilung und Prognoseentscheidung bei der Inanspruchnahme von Grund- und Menschenrechten*. Springer-Verlag.
- Kuźniak, B. (2018). The Principal Purpose Test (PPT) in BEPS Action 6 and the MLI: Exploring challenges arising from its legal implementation and practical application. *World Tax Journal*, 10(2), p. 233-294.
- Landsiedel, S. (2021). The Principal Purpose Test's burden of proof: Should the OECD Commentary on Article 29(9) specify which party bears the onus? *World Tax Journal*, 13(1), p. 83-115.
- Lang, M. (2014). BEPS Action 6: Introducing an Antiabuse Rule in Tax Treaties. *Tax Notes International*, 74(7), p. 655-664.
- Matida, J. & Viera, A. (2019). Para além do BARD: uma crítica à crescente adoção do *standard* de prova “para além de toda a dúvida razoável no processo penal brasileiro. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, 156, p. 221-248.
- Moscatelli, L. (2022). *La importancia de la abducción en la etapa de investigación criminal del delito* [Trabajo de Fin de Máster, Universidad de Girona]. Repositori Digital de la UdG, DUGiDocs. <http://hdl.handle.net/10256/21624>
- Navarro, G. N. de P. (2020). A critical analysis of the Principal Purpose Test rule's core features and its practical applicability. *Revista Direito Tributário Internacional Atual*, 7, p. 161-181.

- Pegoraro, A. (2021). *A cláusula de principal propósito (PPT) nos acordos para evitar a dupla tributação da renda*. IBDT.
- Queiroz e Silva, J. M. P. (2022). *Standards de prova no Direito Tributário*. IBDT.
- Ramos, V. de P. (2013). Direito fundamental à prova. *Revista de Processo*, 224, p. 41-61.
- Ramos, V. de P. (2022). *Ônus da prova no processo civil: do ônus ao dever de provar*. Editora Juspodivm.
- Rosenblatt, P. & Santos, P. H. R. C. dos. (2018) O alcance da Ação 6 do BEPS nos tratados para evitar a bitributação no Brasil: um cenário incerto. *Revista Direito Tributário Internacional Atual*, 4, p. 244-261.
- Rothmann, G. W. (2019). O Principal Purpose Test previsto na Ação 6 do BEPS. En 7º Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional (p. 47-54). São Paulo: IBDT.
- Schön, W. (2022). The role of «commercial reasons» and «economic reality» in the «Principal Purpose Test» under Art. 29(9) OECD Model Tax Convention 2017. *Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance*. Working Paper 2022-03, p. 1-20.
- Schoueri, L. E. & Moreira, C. G. (2019). Abuso dos acordos de bitributação e Teste do Objetivo Principal: repensando o Teste do Objetivo Principal à luz da segurança jurídica. En C. A. de A. Campos et al. (org.), *Direitos Fundamentais e Estado Fiscal: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres* (p. 763-783). JusPodivm.
- Ullmann, A. (2020). The procedural aspects of the Principal Purpose Test (Article 29(9) of the OECD Model Tax Convention). En M. Lang et al. (ed.), *Tax treaty entitlement* (p. 261-283). IBFD.
- Vázquez, C. (2015). *De la prueba científica a la prueba pericial*. Marcial Pons.
- Weber, D. (2017). The reasonableness test of the Principal Purpose Test rule in OECD BEPS Action 6 (tax treaty abuse) versus the EU principle of legal certainty and the EU abuse of law case law. *Erasmus Law Review*, 1, p. 48-59.
- Weber-Grelle, H. (1979). *Beweis- und Argumentationslast im Verfassungsrecht unter besonderer Berücksichtigung der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts*. Nomos Verlagsgesellschaft.
- Weeghel, S. van. (2019). A Deconstruction of the Principal Purposes Test. *World Tax Journal*, 11(1), p. 3-45.
- Lista de referencias bibliográficas de reportes y jurisprudencia
- Burlington Loan Management DAC vs. HMRC*, 2022 United Kingdom First-tier Tribunal 290 (TC) (22 August 2022). <https://www.bailii.org/uk/cases/UKFTT/TC/2022/TC08572.html>
- Canada vs. Alta Energy Luxembourg S.A.R.L.*, 2021 Supreme Court of Canada 49. <https://decisions.scc-csc.ca/scc-csc/scc-csc/en/item/19089/index.do>
- Canada Trustco Mortgage Co. vs. Canada*, 2005 Supreme Court of Canada 54. <https://decisions.scc-csc.ca/scc-csc/scc-csc/en/item/2288/index.do>
- OCDE. (2017). Commentary on Article 29. In: OCDE. *Model Tax Convention on Income and on Capital*. Condensed version, 2017. Paris: OECD Publishing.
- Skatteministeriet contra T Danmark e Y Denmark Aps, asuntos C-116/16 y C-117/16, Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Gran Sala), de 26 de febrero de 2019 [EU:C:2019:135]. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:62016CJ0116>

